

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 17. April 2014 bzw. 21. September 2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 13. Dezember 2013 bzw. 8. Jänner 2014, 23. Mai 2014, 1. Juni 2017 und 7. Juni 2017 (St. Nr.: xxx) betreffend Feststellungsbescheide Gruppenträger 2006 bis 2010, Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 bis 2011, Umsatzsteuer 2006 bis 2012 sowie Körperschaftsteuer 2006 bis 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde hinsichtlich **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007** und **Körperschaftsteuerbescheid Guppe 2007** wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die diesbezüglich angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde hinsichtlich **Feststellungsbescheide Gruppenträger 2006, 2008 bis 2010, Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2011, Umsatzsteuer 2006 bis 2012** sowie **Körperschaftsteuer 2006, 2008 bis 2010** wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die entsprechenden Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden auch: AG; Organträger; OT) ist indirekt über zwei Tochtergesellschaften an der Firma ST (im Folgenden: ST; GmbH; Organgesellschaft, OG) beteiligt.

Mit Baurechtsvertrag vom 20. Jänner 2009 beauftragte die Beschwerdeführerin die ST einen Umbau bzw. eine Erweiterung des bestehenden Bankgebäudes durchzuführen. Im Zuge einer Außenprüfung wurde dieser Sachverhalt einer näheren Überprüfung unterzogen und folgende Feststellungen getroffen (**Niederschrift über die Schlussbesprechung** vom 15. Oktober 2013):

Pkt 2: Übernahme Feststellungen Organgesellschaft – A 28/B:

1. Sachverhalt

Hinsichtlich dieses Sachverhaltes wurde auf den Punkt 1 des Besprechungsprogrammes der ST (St.Nr.: yyy; ABNr.: y) verwiesen.

Die Erklärungen der Beschwerdeführerin werden korrigiert und der dortigen Feststellung angepasst.

Im Folgenden folgt die Wiedergabe des Sachverhaltes aus der ST:

Neuerrichtung des Vermietungsobjektes „A 28 bzw. B“ (Vorsteuerabzug)

1.1. Sachverhalt allgemein

1.1.1. Baurecht

Die Beschwerdeführerin ist Eigentümerin der Liegenschaft „c A 28“ (im Folgenden „Liegenschaft“) samt dem darauf bereits bestehenden Bauwerk. Mit Baurechtserweiterungsvertrag vom 20. Jänner 2009 (Baurechtsvertrag Neu) bestellte die Beschwerdeführerin eine Erweiterung des Baurechts auf diesem Grundstück für die ST als Bauberechtigte.

Wesentliche Punkte des Baurechtsvertrages Neu vom 20.1.2009

Baurechtsgeberin: Beschwerdeführerin

Bauberechtigte/Baurechtsnehmerin: ST

Vorkaufsrecht: für Beschwerdeführerin

Gegenstand des Erweiterungsbaurechts ist die Liegenschaft D.

Auf dieser Liegenschaft besteht seit 1. Jänner 1994 (bis zum 31.12.2028) ein Altbaurecht - A 28 alt. Der Teil für den Erweiterungsbau „A 28/B“ wurde für 20 Jahre abgeschlossen und gilt vom 1.1.2009 bis 31.12.2028 - Neubaurecht.

Das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum am Erweiterungsbau sowie das uneingeschränkte Nutzungs-, Verwertungs- und Verfügungsrecht am Erweiterungsbau steht der Baurechtsnehmerin zu.

- Bauzins (Punkt 7):

Die Regelungen des Punktes IV. des Baurechtsvertrags alt vom 31.1.1994 bleiben unverändert. Eine Erhöhung für das Erweiterungsbaurecht, also des bisher vorgeschriebenen Mindestzins, erfolgt dementsprechend einvernehmlich nicht.

Ausführungen zum Bauzins (Punkt 7):

In der Besprechung am 26.6.2013 wurde auf die Frage, warum der Baurechtszins, trotz Erweiterung des Baurechts nicht erhöht wurde, darauf hingewiesen, dass im Baurechtsvertrag alt vom 31.1.1994 bezüglich Baurechtszinserhöhung für den Neubau B A 28 bereits textiert wurde, dass diese damalige „Mindestzinsvereinbarung von jährlich ATS 1.440.000,00“ alle weiteren An-, Zu- und Neubauten inkludiere.

Entgegen dieser Aussage sieht dieser **Baurechtsvertrag** alt unter Punkt I folgendes vor:

(2) Die „Baurechtsgeberin“ hat auf dem Grundstück (Baufläche Sonstige (Park) per 6.729 m²) mit der Grundstücksadresse c A 28 für ihren bankgeschäftlichen Betrieb das sogenannte „e“ errichtet. Die „Baurechtsnehmerin“ beabsichtigt, auf ihre Kosten und Gefahr durch Ein-, Auf- und Zubauten zum „e“ auf eigene Rechnung einen Erweiterungsbau gemäß Inhalt und Umfang dieses Vertrages sowie nach Maßgabe der diesem Vertrag als integrierender Bestandteil beigehefteten Grundriss- und Aufrisskizzen in Beilagen A-G (Anmerkung Außenprüfung: nicht enthalten) zu schaffen. Der Umfang dieses Erweiterungsbaues ergibt sich aus den nachstehenden Ausführungen dieses Vertragspunktes. Die „Baurechtsgeberin“ erteilt zur Bauausführung durch die „Baurechtsnehmerin“ auf eigene Rechnung und Gefahr im Rahmen des in diesem Vertrag festgelegten Umfanges ihre ausdrückliche Zustimmung.

(3) Auf dem Grundstück mit der Grundstücksadresse „c A 24“ und „c A 26“ befindet sich ein Altgebäudekomplex. Nach dessen Teilabbruch wird auf diesem Grundstück durch die „Baurechtsnehmerin“ ein Neubau errichtet, welcher durch Ein-, Auf- und Zubauten zum bestehenden „e“ - in den Grundriss und Aufrisskizzen mit der Farbe „blau“ ausgewiesen - nach technischen und wirtschaftlichen Gegebenheiten optimal integriert werden soll.

...

(2) Die Baurechtsnehmerin“ wird vorerst die Errichtung der ersten Bauetappe im Ausmaß von maximal 3.000m² überbaubarer Grundstückfläche abwickeln, wobei die Bezugsfertigstellung der ersten Bauetappe bis Ende 1997 in Aussicht genommen wird.

(5) Mit dem Mindestbauzins von jährlich ATS 1.440.000,00 ist die Nutzung des Baurechts für den ersten Bauabschnitt im Ausmaß von 3.000m² nutzbare Fläche abgegolten. Falls sich das Ausmaß der sodann nutzbar bezugsfertig hergestellten Fläche über jenes des ersten Bauabschnittes erhöhen oder vermindern sollte, wird zu gegebenem Zeitpunkt einvernehmlich unter Berücksichtigung der vorstehenden Grundsätze ein geänderter Bauzins neu festgelegt.

Die Außenprüfung kann gemäß obiger Ausführung eine solche Vereinbarung bzw. Textierung nicht erkennen. Absatz 5 des Punktes III sieht eindeutig vor, dass dieser Mindestbauzins nur den ersten Bauabschnitt betrifft und den Neubau des „B“ (= zweiter Bauabschnitt) nicht inkludiert.

- Vorkaufsrecht (Punkt 8):

Die Baurechtsgeberin hat ein Vorkaufsrecht auch auf den gegenständlichen Erweiterungsbau. Allerdings erfolgt die Änderung des Vorkaufsrechtes insgesamt (also für den ursprünglichen Bau und auch für den Erweiterungsbau) dahingehend, dass der Kaufpreis dem Buchwert, wie dieser in den Geschäftsbüchern der Baurechtsnehmerin zum Zeitpunkt des Verkaufsfalles ausgewiesen ist, entspricht. Die Baurechtsnehmerin räumt hiermit für sich und ihre Rechtsnachfolger der Baurechtsgeberin an der Baurechtsliegenschaft EZ f das Vorkaufsrecht gemäß §§ 1072 ff ABGB ein, wobei hinsichtlich des Kaufpreises die Abweichung besteht, dass der Kaufpreis dem in den Geschäftsbüchern der Baurechtsnehmerin ausgewiesenen Buchwert entspricht.

1.1.2. Gebäude

Der Unternehmensgegenstand der ST ist der „Erwerb von bebauten und unbebauten Grundstücken und die Verwertung und Bebauung dieser Grundstücke sowie die Planung, Entwicklung und Durchführung von Bauprojekten aller Art, weiters die Vermietung und Verpachtung von Gebäuden und Grundstücken und die Vornahme aller damit zusammenhängenden Geschäfte, soweit sie zur Erreichung des Gesellschaftszwecks dienlich erscheinen oder die Gesellschaft zu fördern geeignet sind.“

Diese Tätigkeiten der ST werden seit Bestehen des Unternehmens (1985) ausschließlich an ihre indirekte 100%-Gesellschafterin (Beschwerdeführerin) erbracht. Das Gesellschaftskapital beträgt 72.672,83 € und wurde von der 99,90%igen Gesellschafterin g (100%-Tochter der Beschwerdeführerin) sowie von der 0,10%igen Gesellschafterin h (100%-Tochter der Beschwerdeführerin) eingebracht.

Die ST verfügt(e) weder über eigene Geschäftsräumlichkeiten noch über eigene Mitarbeiter.

Im Jahr 2008 wurde durch die Baubewilligung des Magistrats der Landeshauptstadt Linz vom 25.9.2008 die Genehmigung zur Errichtung eines Veranstaltungs- und Verwaltungsgebäudes, „des B“, auf der bereits vorhandenen Liegenschaft der Beschwerdeführerin (A 28) erteilt - Bauherr des Objektes ist die ST. Aufgrund der beabsichtigten und auch tatsächlichen Verwendung - Ausführung von steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen - wurde in der Errichtungsphase nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 alte Fassung zur Steuerpflicht optiert. Da die ST ein eigenständiges Umsatzsteuersubjekt und nur im Bereich der Körperschaftsteuer ein Mitglied der Unternehmensgruppe der Beschwerdeführerin ist, wurde vom gesamten Investitionsvolumen iHv 13.949.147,32 € (exkl. UST) ein Vorsteuerabzug iHv 2.786.151,69 € geltend gemacht.

Eine Rückerstattung erfolgte durch das zuständige Finanzamt.

Das Vorkaufsrecht der Beschwerdeführerin auf das von der ST errichtete Gebäude „B“ wurde gemäß dem Baurechtserweiterungsvertrag am 21.1.2009 grundbücherlich auf der Liegenschaft der Beschwerdeführerin verankert.

Die Mittel für die Errichtung dieses Objektes stammen überwiegend aus indirekten Gesellschafterzuschüssen iHv 12.500.000,00 € (schriftliche Umlaufbeschlüsse der Beschwerdeführerin), die direkt von der zukünftigen Mieterin und indirekten Gesellschafterin (Beschwerdeführerin) an die ST während der Errichtungsphase geflossen sind. Der Restbetrag iHv 1.449.147,32 € wurde laut Auskunft des Unternehmens durch Eigenkapital finanziert. Zusammenfassend bedeutet das, dass 89,611% der gesamten Errichtungskosten des B durch die Mieterin (Beschwerdeführerin) in Form von indirekten Gesellschafterzuschüssen finanziert wurden. Der Rest 10,389% stammt aus Eigenmitteln der ST.

Das Bauvorhaben war von der indirekten 100%-Gesellschafterin (Beschwerdeführerin - Kreditinstitut mit unecht befreiten Umsätzen) selbst geplant und speziell auf ihre Bedürfnisse zugeschnitten worden. Die Mieterin (Beschwerdeführerin) nutzt das „Mietobjekt A 28 - B“ für bankinterne Veranstaltungen (Veranstaltungsräumlichkeiten im Erdgeschoss) und Verwaltungszwecke (Vorstandsbüro, Sitzungszimmer, Besprechungsräume, etc.).

Die Planung und die Errichtung des B erfolgten durch das Architektenbüro i und durch das Bauunternehmen ARGE. Da die ST über keine eigenen Mitarbeiter verfügt(e), übernahmen Mitarbeiter der Beschwerdeführerin die Abwicklung des Gesamtprojektes bzw. bildeten die Schnittstellen zum Architektenbüro i und zum Bauunternehmen ARGE.

...

Ein schriftlicher Mietvertrag, sonstige schriftliche Aktenvermerke oder Vermerke in den Aufsichtsratsprotokolle bezüglich der Liegenschaftsvermietung „B“ konnten der Prüferin nicht vorgelegt werden - Vereinbarungen bezüglich Kündigungsmodalitätenklauseln, Miethöhe, Mietdauer bzw. etwaigen Indexanpassungen, etc. sind folglich weder bei der Vermieterin (der ST) noch bei der Mieterin (der Beschwerdeführerin) vorhanden.

Der Unternehmensgegenstand dieser Gesellschaft ist die Errichtung bzw. Vermietung von Bankobjekten an ihre indirekte 100%-Gesellschafterin (Beschwerdeführerin). Neben dem Vermietungsobjekt „A 28 - B“ betreibt ST noch weitere Vermietungsobjekte. Dabei handelt es sich um die Objekte „A 28 alt“ - Errichtung durch die ST 1994 (Liegenschaftseigentümerin Beschwerdeführerin, Baurechtsvertrag) und die Bankfiliale „j k“, die wiederum durch das geprüfte Unternehmen angemietet, umgebaut/modernisiert und an die 100%-Gesellschafterin (Beschwerdeführerin) weitervermietet wird. Auch bei diesen „Altobjekten“ wurden keine Mietverträge oder Mietvereinbarungen zwischen den beteiligten Parteien abgeschlossen.

ST – Geschäftsführer:

Franz I (2008-2011) – beschäftigt bei Beschwerdeführerin

Mag. n m (seit 2011) – beschäftigt bei Beschwerdeführerin

Da die ST keine eigenen Mitarbeiter beschäftigt, wurden alle mit der Errichtung in Zusammenhang stehenden, nicht outgesourcten, Tätigkeiten von Mitarbeitern der Beschwerdeführerin ohne Verrechnung von Kosten durchgeführt.

Das Gebäude wurde für Veranstaltungs- und Verwaltungszwecke durch die Beschwerdeführerin genutzt. Es gibt keinen schriftlichen Mietvertrag bzw. sonstige Vereinbarungen.

Die Miete beträgt 43.000,00 € exclusive USt und setzt sich aus den Investitionskosten (Afa) und Zinsen zusammen (keine „Gewinnkomponente“ eingerechnet).

Die Zahlung erfolgte direkt von der Beschwerdeführerin an die ST (Durchbuchung durch die Zwischengesellschaften).

Seitens der Betriebsprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

Umsatzsteuerliche Organschaft:

Gem. § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 gilt eine juristische Person dann nicht mehr als selbständig iSd Umsatzsteuerrechts, wenn sie einem anderen Unternehmer (Organträger) derart untergeordnet ist, dass sie (Organ) keinen eigenen Willen mehr hat. Diesen Vorgaben wird dann entsprochen, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung in den Organträger vorliegt. Für die Annahme einer Organschaft ist es nicht erforderlich, dass sich alle drei in § 2 Abs. 2 Z 2 UStG genannten Merkmale einer Eingliederung gleichermaßen deutlich feststellen lassen; nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse kann die Selbständigkeit auch dann fehlen, wenn die Eingliederung auf einem der drei Gebiete nicht vollkommen ist. Nach bisheriger Rechtsprechung von VwGH und BFH sind die drei oben angeführten Tatbestandsmerkmale nicht unabhängig voneinander zu beurteilen, sondern im Zusammenhang zu würdigen. Treten zwei Tatbestandsmerkmale deutlich in den Vordergrund, wogegen das dritte Eingliederungsmerkmal nicht so stark ausgeprägt ist, dann kann bereits vom Vorliegen einer Organschaft ausgegangen werden.

Allerdings reicht es nicht aus, dass eine Eingliederung nur in Bezug auf zwei der drei Merkmale besteht; eine Organschaft liegt demnach nicht vor, wenn auch nur eines der Eingliederungskriterien fehlt - aus deutscher und österreichischer Sicht müssen alle drei Merkmale kumulativ vorliegen und sind jeweils für sich getrennt zu prüfen. Von einer finanziellen Eingliederung kann daher z. B. nicht auf die wirtschaftliche Eingliederung geschlossen werden; ebenso wenig folgt aus der finanziellen die organisatorische Eingliederung.

Die Organschaft erfordert jedoch ein deutliches Verhältnis der Über- und Unterordnung.

Es kommt also per definitionem auf die tatsächlichen Verhältnisse, also auf die „gelebte Realität“ an und nicht auf den formalen Inhalt von Verträgen, Satzungen etc..

Anmerkung Richter: wie weiter unten noch ausgeführt werden wird, ist nach der Rechtsprechung des VwGH und EuGH diese Über-/Unterordnung nicht mehr gefordert.

2.1.1. Finanzielle Eingliederung:

Finanzielle Unterordnung heißt kapitalmäßige Beherrschung. Nach Auffassung des VwGH liegt jedenfalls dann eine finanzielle Unterordnung vor, wenn der Organträger in einer Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er seinen Willen durch Mehrheitsbeschluss durchsetzen kann. Entscheidend sind somit nicht die Höhe der Beteiligung, sondern die mit den Anteilen verbundenen Stimmrechte. Die Beschwerdeführerin ist indirekt über die 100%ige Beteiligung an der g und indirekt über die 100%ige Beteiligung an der aa **** beteiligt. Laut herrschender Literaturmeinung und nach österreichischer Verwaltungspraxis ist von einer finanziellen Beherrschung ab einem Anteil von 75% jedenfalls auszugehen. Für das Vorliegen der finanziellen Eingliederung genügen auch mittelbare Beteiligungen. Es ist nicht erforderlich, dass die die Stimmenmehrheit vermittelnde Gesellschaft mit dem Organträger organisatorisch verbunden ist. Entscheidend ist, dass der Organträger deren Stimmenmehrheit an der Organgesellschaft ausnutzen kann. Eine mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere zwischengeschaltete Gesellschaften - auch kapitalistisch strukturierte Personengesellschaften - kann zu einer finanziellen Eingliederung führen, wenn die zwischengeschalteten Gesellschaften finanziell beherrscht werden. Aufgrund der indirekten 100%igen Beteiligung der Beschwerdeführerin an der Organgesellschaft ist das „finanzielle Eingliederungskriterium“ gegeben. Es liegt sowohl eine einheitliche Willensbildung der Gesellschaften vor, als auch eine Unterordnung der Beschwerdeführerin.

2.1.2. Organisatorische Eingliederung:

Das organisatorische Eingliederungsmerkmal setzt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit zur Beherrschung der Tochtergesellschaften in der laufenden Geschäftsführung auch tatsächlich wahrgenommen wird.

Der Organträger muss die Organgesellschaft in ihrem operativen Tagesgeschäft durch die Art und Weise der Geschäftsführung faktisch beherrschen oder aber zumindest durch die Gestaltung der Beziehung zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sicherstellen, dass eine von seinem Willen abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht möglich ist.

Diese organisatorische Eingliederung kann in personellen Maßnahmen wie Personenidentität der Geschäftsführung von Organträger und Organgesellschaft, zum anderen aber auch durch rein organisatorische Maßnahmen wie etwa eine umfassende Weisungsbefugnis des Organträgers mit Befolgungsverpflichtung seitens der Organgesellschaft, die Durchführung administrativer Aufgaben (Buchführung, Lohnverrechnung) durch den beherrschenden Unternehmer, herbeigeführt werden.

Zur Sicherstellung der organisatorischen Eingliederung fordert der BFH vielmehr institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung. Unklar ist, wie die institutionelle Sicherung für unmittelbare Eingriffe in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft beschaffen sein muss. Diese Anforderungen dürfen nicht über das Ziel hinausgehen. Das Ziel ist erreicht, wenn durch organisatorische Maßnahmen gewährleistet wird, dass der Wille des Organträgers von der Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse auch wirklich umgesetzt wird. Nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse kann Organschaft auch vorliegen, wenn die organisatorische Eingliederung nicht voll ausgeprägt ist, aber die anderen Eingliederungsvoraussetzungen dies ausgleichen. Unter diesen Umständen kann es ausreichen, dass die Geschäftsführer der Organgesellschaft schuldrechtlichen Bindungen (durch Beherrschungsvertrag nach § 291 Abs. 1, §§ 294, 308 Abs. 2 AktG) unterliegen oder dass sie weisungsunterworfen sind, weil sie Prokuristen oder als Geschäftsführer der Organgesellschaft leitende Angestellte des Organträgers sind. Eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft darf abstrakt nicht möglich sein. Dies ist nicht nur der Fall, wenn (Beweisanzeichen) die Organgesellschaft von dem Organträger nach § 291 AktG beherrscht wird oder bei ihm nach §§ 319ff AktG eingegliedert ist. Die finanzielle Beherrschung wird aber regelmäßig auch organisatorisch abgesichert, z. B. durch ein Letztentscheidungsrecht des vom Organträger bei der Organgesellschaft eingesetzten Geschäftsführers bei Meinungsverschiedenheiten, durch schuldrechtliche Bindungen (durch Beherrschungsvertrag) oder dadurch, dass die Geschäftsführer der Organgesellschaft Angestellte des Organträgers sind. Bei mehreren einzelgeschäftsführungsbefugten Geschäftsführern mit einem Widerspruchsrecht für den einzelnen Geschäftsführer ist keine organisatorische Eingliederung gegeben. Organisatorische Eingliederung ist vorhanden, wenn die Durchsetzung der Weisungen des Organträgers bei der Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse rechtlich, mindestens aber tatsächlich, gesichert ist, z. B.

< durch Personengleichheit von Geschäftsführern (z. B.: der Vorstand einer Organgesellschafts-AG ist auch Geschäftsführer der Organträger-GmbH, der Vorsitzende eines Vereins ist auch Geschäftsführer in der Organträger-GmbH) oder eines Prokuristen für beide Gesellschaften. Es ist bei mehreren Geschäftsführern erheblich, ob sie nur gesamtvertretungsbefugt sind oder ob der vom Organträger eingesetzte Geschäftsführer das Letztentscheidungsrecht hat.

Wenn zwei einzelvertretungsbefugte Geschäftsführer bei der Organgesellschaft vorhanden sind, kann jeder der Entscheidung des anderen Geschäftsführers widersprechen und damit den Willen des Organträgers blockieren;

< durch Einsetzen eines Geschäftsführers für die Organgesellschaft, der weisungsgebundener Arbeitnehmer des Organträgers“ ist, durch Bevollmächtigung des oder eines Geschäftsführers der Organgesellschaft durch den Organträger“;

< durch den Ablauf des Geschäftsbetriebs der Organgesellschaft unter Aufsicht.

Beweisanzeichen dafür sind die wirtschaftliche Tätigkeit in demselben Geschäftsgebäude, durch gemeinsame Telefonanschlüsse, dasselbe Postschließfach, durch gemeinsam abgehaltene Gesellschafterversammlungen, durch gemeinsame Ausschüsse zur Abstimmung in Einzelfragen. Sie fließen in die Würdigung der gesamten Umstände ein. Bei einer AG als Organgesellschaft kann der Organträger seine Leitungsmacht (organisatorisch) durch die Besetzung des Aufsichtsrats der AG sicherstellen;

< dadurch, dass alle wichtigen Entscheidungen der Geschäftsführung bei der Organgesellschaft von der vertraglich vereinbarten Zustimmung des Organträgers abhängen, z. B. durch Managementanweisungen.

Nicht von ausschlaggebender Bedeutung für die Annahme der organisatorischen Eingliederung sind eigene Betriebsräume der Organgesellschaft, eine eigene Buchhaltung, eigene Ein- und Verkaufsabteilungen, wenn der Organträger dies aus Kostengründen anders organisiert. Dies bedeutet aber nicht, dass keine Kostenverrechnungen, wie im gegenständlichen Fall, vorzunehmen sind.

Laut Stadie in Rau/Dürrwächter bedarf es nicht einmal der Feststellung der organisatorischen Beherrschung/Eingliederung, da die gesellschaftsrechtliche Wertung der §§ 17 und 18 AktG für die steuerrechtliche Ausfüllung des Merkmals der organisatorischen Eingliederung heranzuziehen ist. Nach § 17 Abs. 1 dAktG ist ein abhängiges Unternehmen ein solches, auf das ein anderes Unternehmen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Von einem in Mehrheitsbesitz (§ 16 Abs. 1 dAktG) stehenden Unternehmen wird vermutet, dass es von dem an ihn mit Mehrheit beteiligten Unternehmen abhängig ist (§ 17 Abs. 2 dAktG). Bei einem in Mehrheitsbesitz stehenden (d.h. iS des § 2 Abs. 2 Nr. 2 dUStG finanziell eingegliederten) Unternehmen wird mithin vermutet, dass es von dem Mehrheitsgesellschafter beherrscht wird. Des Weiteren wird von einem abhängigen Unternehmen vermutet, dass es mit dem herrschenden Unternehmen einen Konzern bildet (§ 18 Abs. 2 Satz 3 dAktG), dh unter dessen Leitung steht (§ 18 Abs. 1 Satz 1 dAktG). Diese Vermutung ist entgegen der Auffassung des BFH auch für die steuerrechtliche Organschaftsbestimmungen maßgebend, denn es entspricht der Lebenserfahrung, dass die Geschäftsführungsorgane der finanziell beherrschten Gesellschaft im Regelfall den mutmaßlichen Willen des beherrschenden Gesellschafters ausführen werden, da dieser auf Grund seiner Mehrheitsbeteiligung die personelle Besetzung der Geschäftsführungsorgane bestimmt.

Eine Vermutung ist widerlegbar. Wird das Vorliegen der organisatorischen Eingliederung bestritten, so muss nachgewiesen werden, dass entgegen der gesetzlichen Vermutung trotz der Beherrschungsmöglichkeit tatsächlich keine unmittelbare oder mittelbare Beherrschung der Gesellschaft in Gestalt von Einwirkungen auf die Geschäftsführung stattfindet oder keine Beherrschungsmöglichkeit besteht, weil für die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer nach der Satzung eine qualifizierte Mehrheit oder sogar Einstimmigkeit erforderlich ist.

Im Fall der ST wird die Geschäftsführung durch leitende Angestellte des Organträgers (der Beschwerdeführerin) besetzt.

Legt man diese geforderte Personenidentität auf die ST um, so muss Folgendes festgehalten werden:

Die Organgesellschaft (ST) hat seit Anbeginn ihrer Unternehmertätigkeit kein eigenes Personal - keine eigenen Mitarbeiter. Alle Funktionen und organisatorischen Aufgaben ([administrative Aufgaben] - laufenden Buchführung, Erstellung der monatlichen UVA, Führen offene Postenliste, Überwachungs-, Abstimmungs- und Koordinationsarbeiten der laufenden Mieteinnahmen, Vertretung bei Behörden, Erstellung der Jahresabschlüsse, Einreichung von Eingaben, etc.) werden durch Mitarbeiter der Beschwerdeführerin wahrgenommen. Entgeltsverrechnungen für die erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin für die ST fanden/finden keine statt. Die Geschäftsführung der ST setzt sich ausschließlich aus Mitarbeitern von Führungspositionen der Beschwerdeführerin zusammen. Zwischen der Beschwerdeführerin und den einzelnen Geschäftsführern besteht schon seit Jahrzehnten (Ausnahme Frau Mag n m seit einem Jahr) ein aufrechtes Dienstverhältnis. Die einzelnen Geschäftsführer sind gegenüber dem Organträger (Beschwerdeführerin) aufgrund ihres Angestelltenverhältnisses weisungsgebunden. Es wird davon auszugehen sein, dass ein auf einem Anstellungsverhältnis zum Organträger gegründetes Kündigungsrecht jene persönliche Abhängigkeit und Bereitschaft zur Weisungsbefolgung seitens des Geschäftsführers der Organgesellschaft hervorzurufen vermag, dass eine jederzeitige Willensbeherrschung in der laufenden Geschäftsführung der untergeordneten Gesellschaft als gewährleistet angesehen werden kann.

Eine organisatorische Eingliederung ist ferner stets bei Personalunion der Geschäftsführer oder bei Einsetzung von Mitarbeitern des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft gegeben.

Aus der finanziellen Eingliederung folgt regelmäßig die organisatorische Eingliederung. Denn es entspricht der Lebenserfahrung, dass die Geschäftsführungsorgane der finanziell beherrschten Gesellschaft im Regelfall den mutmaßlichen Willen des beherrschenden Gesellschafters ausführen werden, da dieser auf Grund seiner Mehrheitsbeteiligung die personelle Besetzung der Geschäftsführungsorgane bestimmt.

Nach Meinung der Außenprüfung ist die organisatorische Unterordnung der Organgesellschaft ST durch die personellen Verflechtungen gegeben.

(Zur Klarstellung: Herr o [Mitarbeiter der Beschwerdeführerin und Geschäftsführer der ST] war auch beim Bau des „B“ als wichtige Schnittstelle zwischen der Beschwerdeführerin und ST und dem Architekten i tätig.)

2.1.3. Wirtschaftliche Eingliederung:

Um das Kriterium der wirtschaftlichen Eingliederung zu erfüllen, muss die Tochtergesellschaft im Rahmen des gesamten Unternehmens in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der

Muttergesellschaft stehen.

Die wirtschaftliche Eingliederung, auf deren Vorliegen es demnach ankommt, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben, wenn zwischen den Gesellschaften ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang besteht und ihre Tätigkeiten aufeinander abgestellt sind und sich gegenseitig ergänzen. Die wirtschaftliche Eingliederung liegt immer dann vor, wenn die Aktivitäten der Organgesellschaft auf die des Organträgers ausgerichtet sind. Entscheidend ist das einheitliche Gesamtkonzept unter Leitung des Organträgers. Die Tätigkeiten müssen sich fördern und ergänzen. Eingliederung ist nicht dergestalt zu verstehen, dass die beherrschte Gesellschaft gegenüber der herrschenden Gesellschaft eine dienende Funktion haben muss. Die Tätigkeit muss lediglich in das wirtschaftliche Gesamtkonzept des Organträgers eingegliedert sein, nämlich im Gefüge des übergeordneten Organträgers als dessen Bestandteil erscheinen. Somit kann auch die Tätigkeit des Organträgers diejenige der Organgesellschaft fördern und sich sogar auf Umsätze gegenüber dieser beschränken (Beispiel Vermietung des Betriebsgrundstücks). Folglich braucht die Organgesellschaft nicht unmittelbar für den Organträger tätig zu sein. Für die wirtschaftliche Eingliederung iS von § 2 Abs. 2 dUStG müssen die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sein. Dabei kann die wirtschaftliche Eingliederung auf entgeltlichen Leistungen des Mehrheitsgesellschafters (Organträger) gegenüber seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft) beruhen, wenn diesen für das Unternehmen der Organgesellschaft (hier ST) mehr als nur unwesentliche (von nicht nur geringfügiger) Bedeutung zukommt, weil es eine wesentliche räumliche und funktionale Grundlage der Unternehmenstätigkeit der Organgesellschaft bildet. Letztlich kommt es darauf aber gar nicht an. Bei finanzieller Eingliederung ist die wirtschaftliche Eingliederung ohnehin stets gegeben. Eine mehr als nur unwesentliche (geringfügige) Bedeutung kann den Leistungen eines Organträgers an die Organgesellschaft nach der Rechtsprechung des dt. Senats zukommen bei der Verpachtung von Anlagegegenständen (BFH 17.04.1969 V 44/65), bei der Vermietung eines Betriebsgrundstücks, auf dem die Organgesellschaft ihr Unternehmen betreibt (BFH 16.04.2001, V R 34/01 und BFH 25.04.2002, V B 128/01) oder bei der Erbringung von Dienstleistungen (BFH 3.4.2003, V R 63/01: Leitsatz 1 zu Architektenleistungen; zu unwesentlichen Dienstleistungen z. B. im Verwaltungsbereich vgl. aber BFH 25.06.1998, V R 76/97).

Bei der Errichtung und bei der Vermietung der Liegenschaft „B“ ergibt sich der für die wirtschaftliche Eingliederung erforderliche vernünftige wirtschaftliche Zusammenhang aus

- der von der indirekten 100%-Gesellschafterin (Beschwerdeführerin) an die ST mittels Baurechtsvertrag zur Verfügung gestellten Bauliegenschaft A 28 und
- der Vermietung des von der ST darauf errichteten Vermietungsobjekts „B“ an die Beschwerdeführerin.

Die Vermietung eines Betriebsgrundstücks genügt, wenn es für die Organgesellschaft (ST) von nicht nur geringfügiger Bedeutung ist.

Um eine wirtschaftliche Eingliederung bejahen zu können, müssen die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sein. Die EU-Kommission schlägt folgende Leitlinie vor: „Die wirtschaftliche Beziehung beruht auf zumindest einer der folgenden Situationen einer wirtschaftlichen Zusammenarbeit: Die Gruppenmitglieder üben die gleiche Haupttätigkeit aus, oder die Tätigkeiten der Gruppenmitglieder ergänzen einander oder hängen voneinander ab, oder ein Mitglied der Gruppe übt Tätigkeiten aus, die den übrigen Mitgliedern in vollem oder in wesentlichem Umfang zu Gute kommen. Dabei kann die wirtschaftliche Eingliederung auf entgeltlichen Leistungen des Mehrheitsgesellschafters (Organträgers) gegenüber seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft) beruhen, wenn diesen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche Bedeutung zukommt. Dann ist im Regelfall anzunehmen, dass der Organträger auf Grund derartiger Leistungen auf die Organgesellschaft Einfluss nehmen kann, für ihn auch auf Grund der Möglichkeit der Beendigung dieser Leistungsbeziehung eine beherrschende Stellung einnehmen kann und somit für ihn Möglichkeiten der Beeinflussung bestehen. Eine wirtschaftliche Eingliederung liegt dann vor, wenn von dem Organträger an die Organgesellschaft Wirtschaftsgüter überlassen werden, die für die Organgesellschaft zwingend notwendig sind, um das Unternehmen betreiben zu können. Daher wird man bei einer Betriebsaufspaltung regelmäßig die wirtschaftliche Eingliederung annehmen können. Bei einer starken finanziellen und organisatorischen Eingliederung können eine wirtschaftliche Verflechtung und damit eine Organschaft schon bei mehr als nur unerheblichen Geschäftsbeziehungen vorliegen.

Eine wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers ist anzunehmen, wenn sie nach dem Willen des Organträgers im Rahmen des Gesamtunternehmens betriebswirtschaftlich abgestimmt tätig ist. Die Organgesellschaft muss die Unternehmensziele des Organträgers im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung durch entgeltliche Leistungen fördern oder ergänzen. Die wirtschaftliche Einheit, Kooperation oder Verflechtung zwischen Organträger und Organgesellschaft kann auch in verschiedenen Wirtschaftszweigen bestehen. Die Organgesellschaft braucht vom Organträger nicht wirtschaftlich zweckabhängig zu sein, wenn dieser sie durch nicht nur unwesentliche Leistungen unterstützt. Der geforderte Zusammenhang setzt keine gleichartigen Tätigkeiten voraus. Die wirtschaftliche Eingliederung ist insbesondere gegeben, wenn die Organgesellschaft die Aufgabe einer Betriebsabteilung oder Filiale im Geschäftsbetrieb des Organträgers erfüllt. Sie kann aber auch bei anderen Gestaltungen vorliegen. Ebenso wie die finanzielle Eingliederung auch auf einer (mittelbaren) Beteiligung über eine unmittelbare Beteiligung an einer Tochtergesellschaft beruhen kann, kann auch die wirtschaftliche Eingliederung auf der Verflechtung zwischen zwei Organgesellschaften beruhen. Die früher herrschende, ertragsteuerrechtlich geprägte, Auslegung verlangte für eine wirtschaftliche Eingliederung, dass das beherrschte Unternehmen (Organgesellschaft) die unternehmerischen Ziele des herrschenden Unternehmens (Organträger) fördern oder ergänzen oder diesen Zwecken dienen muss. Sie musste den Zielen des Organträgers

untergeordnet sein.

Diese Auslegung ist überholt. Bei richtlinienkonformer Auslegung (Art. 11 Unterabs 1 MwStSystRL, Art 4 Abs. 4 Unterabs 2 der 6. USt-RL) reicht es aus, dass „gegenseitige wirtschaftliche Beziehungen“ bestehen, durch die die beteiligten Personen „eng miteinander verbunden“ sind. Damit die Entstehung von Steuer- und Vorsteueranspruch abschließend beurteilt werden kann, reicht es aus, dass die engen Verbindungen z. B. bei der Inanspruchnahme von Eingangsleistungen nachweisbar beabsichtigt werden. Daher kann die Organgesellschaft den Organträger fördern oder umgekehrt. So braucht umsatzsteuerrechtlich das beherrschte Unternehmen den gewerblichen Zwecken des herrschenden Unternehmens nicht zu dienen. Dienen ist nicht notwendig, aber auch nicht schädlich. Umsatzsteuerrechtlich reichen für die wirtschaftliche Eingliederung enge wirtschaftliche Beziehungen aus. Es genügt, dass die Tätigkeit des herrschenden Unternehmens (Organträgerin) dem beherrschten Unternehmen (Organgesellschaft) nützt (durch Vermietung oder nicht geringfügige Managementdienstleistungen). Das ist der Fall, wenn die Leistungen einer Organgesellschaft die Tätigkeit von anderen Organgesellschaften innerhalb des Organkreises im Unternehmenskonzept des Organträgers fördern oder sie ergänzen. Wesentlich ist das gegenseitige Fördern und Nützen und das aufeinander abgestimmt sein. Auch Art. 13 MwStSystRL verlangt „gegenseitige“ wirtschaftliche Beziehungen. Alles was einer Organgesellschaft nützt, nützt (mittelbar) auch dem Organträger und umgekehrt. Dafür reichen mehr als nur unerhebliche Beziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaft aus. Es muss ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Organträger (z. B. Verlag) und Organgesellschaft (z. B. Druckerei) vorhanden sein. Wirtschaftliche Eingliederung durch Zusammenarbeit oder Arbeitsteilung zeigt sich auch durch Warenlieferung, Dienstleistungen, z. B. auch durch die Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an die Organgesellschaft, durch Überlassung von Maschinen, Belieferung mit Einzelteilen, Halbfertigerzeugnissen, Ausführung von Geschäftsbesorgungen, Vermittlungstätigkeit, Überlassung von Arbeitnehmern oder durch entgeltliche Übernahme von nicht nur unbedeutenden Verwaltungsaufgaben, z. B. durch Buchführung, laufende Personalverwaltung. Es genügt, dass die Tätigkeit der Organgesellschaft einen Teil des Gesamtkonzepts des Unternehmens fördert. Es reicht aus, dass die Tätigkeit der Organgesellschaft die Leistungen einer anderen Organgesellschaft des Organkreises ergänzt oder fördert, z. B. durch die Veräußerung eines Miteigentumsanteils durch den Organträger und die zugleich vereinbarte Errichtung einer Eigentumswohnung durch die Organgesellschaft. Ausreichend für eine wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers ist, dass die Organgesellschaft gegründet worden ist, um durch Zusammenarbeit oder Arbeitsteilung (als Vertriebsgesellschaft oder als Produktionsbetrieb) für den Organträger tätig zu sein. Ein bestimmtes Mindestumsatzverhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft ist nicht erforderlich, denn mehr als nur unerhebliche Beziehungen zwischen Organgesellschaft und Organträger genügen.

Die Verpachtung lediglich eines Betriebsgrundstücks reicht als wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft aus, wenn es für die Umsatztätigkeit der Betriebsgesellschaft besonders geeignet (nicht ohne weiteres austauschbar) ist.

Die Vermietung eines Betriebsgrundstücks genügt, wenn es für die Organgesellschaft von nicht nur geringfügiger Bedeutung ist. Dafür ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die wirkliche oder beabsichtigte Nutzung bedeutsam. Erheblich ist, dass das Grundstück für die Umsatztätigkeit der Betriebsgesellschaft besonders gestaltet, dem Betriebsablauf angepasst ist oder sich dafür nach Lage, Größe, Art oder Gliederung aufgrund der inneren betrieblichen Struktur der Betriebsgesellschaft eignet. Es ist nicht notwendig, dass es nur für die Organgesellschaft wirtschaftlich nutzbar und nicht ersetzbar ist oder dass es sich bei dem verpachteten Grundstück um ein Fabrikgrundstück handelt. Es kann auch ein Büro- und Verwaltungsgebäude an die Betriebsgesellschaft vermietet worden sein. Ein solches Gebäude hat besondere Bedeutung, wenn die Betriebsgesellschaft darin den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Die wirtschaftliche Eingliederung kann auch schon bei einem Pachtvertrag über ein Betriebsgrundstück mit langer Laufzeit vorliegen. Durch bloße Illiquidität (Pacht kann nicht bezahlt werden) wird die wirtschaftliche Eingliederung nicht beendet.

Die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft bzw. die wirtschaftliche Dominanz der Beschwerdeführerin gegenüber der Organgesellschaft ergibt sich auch daraus, dass die Beschwerdeführerin das Baurecht an die Organgesellschaft gibt, die Organgesellschaft den Zubau errichtet und die Beschwerdeführerin dann das Gebäude wiederum mietet. Der einzige Kunde der Organgesellschaft ist die Beschwerdeführerin. Das Gesamtbild der wirtschaftlichen Eingliederung rundet sich auch dadurch ab, dass die Beschwerdeführerin das Vorkaufsrecht für das B A 28 hat.

2.1.4. Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse:

Ob die Eingliederungskriterien erfüllt sind, bestimmt sich nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse. Nach der Rechtsprechung ist es grundsätzlich nicht erforderlich, dass alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen ausgeprägt sind. Nach herrschender Literaturmeinung ist ein unverzichtbares Merkmal in jedem Fall die finanzielle Eingliederung. Diese liegt entweder vor oder nicht. Schwächer können hingegen die wirtschaftliche und die organisatorische Eingliederung ausgeprägt sein. Die wirtschaftliche Eingliederung ist jedoch nach dt. Rechtsmeinung bei mittelbarer finanzieller Eingliederung stets gegeben und die organisatorische vermutet.

Nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ist nach Meinung der Außenprüfung von einer finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung auszugehen. Die Organschaft ist demzufolge von Amtswegen festzustellen.

Exkurs: g (Zwischenholding und Organschaft):

Im Exkurs wird auf die Frage eingegangen, ob zwischen der Beschwerdeführerin und der Enkelgesellschaft ST eine Organschaft vorliegen kann oder ob dies wegen der

nichtunternehmerischen Tätigkeit der zwischengeschalteten Finanzholding (bb Vermögensverwaltungs GmbH) verhindert wird?

Wenn ein Unternehmer U eine Beteiligung an einer Tochtergesellschaft hält, die ihrerseits Holdingfunktionen als Finanzholding gegenüber den (Enkel-) Gesellschaften ausübt, an denen sie mehrheitlich beteiligt ist, wird die Tochtergesellschaft als Zwischenholding tätig. Die deutsche Finanzverwaltung nimmt an, dass die Beteiligung der Beschwerdeführerin an der nichtunternehmerischen Zwischenholding (g) die Eingliederung der Enkelgesellschaft (ST) in das Unternehmen der Muttergesellschaft (Beschwerdeführerin) nicht beeinträchtigt. Für die finanzielle Eingliederung einer Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers ist es ausreichend, dass die finanzielle Eingliederung mittelbar über eine unmittelbare Beteiligung des Organträgers an einer nichtunternehmerisch tätigen Tochtergesellschaft (d.h. über eine Zwischenholding) oder über unmittelbare Beteiligung an einer Organgesellschaft vorhanden ist. Die nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft (Zwischenholding) wird dadurch jedoch nicht Bestandteil des Organkreises.

Die Muttergesellschaft kann aber auch nur Organträger für eine (mittelbar finanziell eingegliederte) Enkelgesellschaft (Organgesellschaft) sein, während die Tochtergesellschaft dem Organkreis nicht zwingend angehören muss. Wenn die Muttergesellschaft als Organträger über eine nichtunternehmerische Zwischenholding (Tochtergesellschaft) Anteile an einer unternehmerisch tätigen Enkelgesellschaft (Organgesellschaft) hält, gehört die Tochtergesellschaft nicht dem Organkreis an. Dies steht aber einer mittelbaren finanziellen Eingliederung der Enkelgesellschaft nicht entgegen.

Der BFH hatte bereits vorher - weitgehend unbemerkt - entschieden, dass die unmittelbare Beteiligung (nur) an einer Zwischenholding (Tochtergesellschaft) der Eingliederung einer Enkelgesellschaft als Organgesellschaft in das Unternehmen der Muttergesellschaft nicht entgegensteht.

Eine Begründung hatte der BFH aber nicht gegeben.

Der Unternehmensgegenstand der g ist der Erwerb von Vermögensrechten und deren Verwaltung. Nach Aktenlage und Auskunft der Vertreter der Firma und der steuerlichen Vertretung ist die g nicht aktiv tätig. Sie hält lediglich die Beteiligung an der ST iAv 99,90%.

Die g erwirtschaftet lediglich geringfügige Erträge und Aufwendungen aus Finanzerträgen. Andere aktive Tätigkeiten oder aktive Leistungen führt das Unternehmen nicht aus.

Der Unternehmensgegenstand der bb Vermögensverwaltungs GesmbH beschränkt sich auf das Halten der Beteiligung an der ST. Im gesamten Prüfungszeitraum wurden keine aktiven Tätigkeiten ausgeführt, sondern lediglich Gesellschafterzuschüsse von der Beschwerdeführerin (Direktzahlung) an die ST abgebildet (durchgebucht). Weiters wird hier durch die Außenprüfung angemerkt, dass außer Zinserträgen und Zinsaufwendungen keine weiteren Positionen in der Gewinn- und Verlustrechnung Niederschlag fanden. Vordergründig kann die Außenprüfung in keinsten Weise nachvollziehen, warum für diese Firma weder

Steuerberatungs- noch Wirtschaftsprüfungskosten im gesamten Prüfungszeitraum verrechnet werden. Analog zur Firma ST besitzt auch die bb Vermögensverwaltungs GesmbH keine eigenen Mitarbeiter. Die gesamten Tätigkeiten iZm Buchhaltung, Vertretung gegenüber Behörden, Erklärungsabgaben, Erklärungseinreichung, Verhandlungen mit Steuerberater etc. werden von der Beschwerdeführerin ausgeführt. Für all diese von der Beschwerdeführerin übernommenen Agenden wird weder eine Leistungsverrechnung oder sonstige Vergütung vorgenommen. Nach Ansicht der Außenprüfung trägt somit die steuerliche Existenz die Beschwerdeführerin.

Nach Ansicht der Außenprüfung handelt es sich hier um eine nichtunternehmerische tätige vermögensverwaltende Zwischenholding, die für eine Organschaft zwischen der Beschwerdeführerin und der ST nicht schädlich ist und folglich negiert werden kann.

2.1.6. Zusammenfassung

Laut Gesellschaftsvertrag vom 7. Mai 1985 hat die ST unter anderem den Erwerb von bebauten und unbebauten Grundstücken und die Verwertung und Bebauung dieser Grundstücke sowie die Planung, Entwicklung und Durchführung von Bauprojekten aller Art, weiters die Vermietung und Verpachtung von Gebäuden und Grundstücken ... als Unternehmensgegenstand. Laut Anlageverzeichnis vermietet das Unternehmen noch zwei weitere unbewegliche Vermietungsobjekte, das wären zum einen das Gebäude Objekt A 28 alt (seit 1994 „Hauptanstalt A“ - Errichtung durch ST) und zum anderen die getätigten Umbaumaßnahmen der angemieteten Bankfiliale k, an die indirekte 100%-Gesellschafterin (Beschwerdeführerin). Wie bereits schon oben ausgeführt, erbringt die ST ausschließlich ihren im Gesellschaftsvertrag beschriebenen Unternehmensgegenstand nur an die Beschwerdeführerin. Die Gesamtfinanzierung bzw. die Refinanzierung der ST erfolgt einzig und allein durch die Obergesellschaft - der Beschwerdeführerin.

Zusammengefasst ergibt sich für die Außenprüfung ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Tätigkeit der Beschwerdeführerin und der ST aus dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse, insbesondere aber aus der Tatsache, dass

- die ST ihre Finanzierung „ausschließlich“ durch die Beschwerdeführerin (indirekt über KB v) vornimmt und

- ihre geschäftlichen Beziehungen „ausschließlich“ zur Beschwerdeführerin bestehen, sodass hier

- die Einflussnahme nicht nur auf die Preispolitik der Gesellschaft gegeben ist, sondern
- die ST befindet sich in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Beschwerdeführerin.

Weiters wird es einer Tochtergesellschaft bzw. hier Enkelgesellschaft der Beschwerdeführerin in keinsten Weise freigestellt sein, sich bei anderen sektorfremden Banken günstiger zu refinanzieren als bei der Muttergesellschaft.

Nach Meinung der Außenprüfung liegen hier gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 alle wesentlichen Organschaftsmerkmale - finanzielle/organisatorische/wirtschaftliche

Eingliederung der ST in die Beschwerdeführerin - einer Organschaft vor. Der Vorsteuerabzug ist demzufolge nicht möglich.

2.2. Steuerliche Auswirkung der umsatzsteuerlichen Organschaft:

Für Innenumsätze (somit für Leistungen zwischen verschiedenen Betrieben eines Unternehmers oder zwischen Organgesellschaften) findet die Bestimmung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 keine Anwendung, weil innerbetriebliche Abrechnungen mangels Rechnungsempfänger im umsatzsteuerlichen Sinn (fremder Dritter) keine Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG 1994 bilden. Die von der ST an die Beschwerdeführerin ausgewiesene Umsatzsteuer wird nicht geschuldet und eine Rechnungsberichtigung ist daher nicht notwendig.

Betrachtung iSd § 21 bzw. § 24 BAO (wirtschaftliche Betrachtung bzw. wirtschaftliche Zurechnung):

Das Vorliegen einer Organschaft iSd § 2 Abs. 2 Z 2 UStG ist von Amts wegen zu prüfen. Sollte eine USt-Organschaft nicht vorliegen, so ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Vermietungsobjekt B dem Mieter zuzurechnen. Diese Zurechnungsänderung führt auch zu entsprechenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Ob abgabenrechtliche Tatbestände, die an wirtschaftliche Vorgänge anknüpfen, verwirklicht worden sind, darf nur nach dem im Zuge der Sachverhaltsermittlung festgestellten (oder angenommenen) tatsächlichen wirtschaftlichen Geschehen und somit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise völlig unabhängig und unbeeinflusst von dessen äußerer Erscheinungsform, insbesondere seiner zivilrechtlichen Gestaltung, beurteilt werden. Diese sich allein schon aus dem Umstand der wirtschaftlichen Anknüpfung von Tatbeständen ergebende Konsequenz ist Gegenstand der insoweit als an zentraler abgabenrechtlicher Stelle angebrachter Hinweis zu wertenden Regelung des § 21 Abs. 1 BAO.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden gleich Verträgen zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerlich anerkannt, "wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich)".

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Verträge zwischen nahen Angehörigen sind daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht; dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen idR an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes

Vertragspartners resultiert. Es müssen deshalb eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen können, mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, im Abgabenrecht nur Anerkennung finden, wenn

- der Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat, und
- zwischen Familienfremden üblicherweise unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen wird.

Die drei Kriterien müssen kumulativ vorliegen, sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzung zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt. Mietverträge sind grundsätzlich nur dann fremdüblich, wenn sie schriftlich geschlossen wurden. Das Argument, die Schriftform bloß aus Gebührengründen unterlassen zu haben, bleibt erfolglos. Das bloße Fehlen einer Indexvereinbarung kann fremdüblich sein.

Der in Punkt 1 dargestellte Sachverhalt hält den in der Rechtsprechung und Literatur geforderten Fremdvergleich nicht stand. Folgende Sachverhaltselemente sind nicht fremdüblich und sprechen daher dafür, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Zubau B der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist:

- kein schriftlicher Mietvertrag oder sonstige schriftliche Vereinbarung zwischen der Mieterin (Beschwerdeführerin) und der Vermieterin (ST) betreffend Mietvereinbarungen
- die Berechnung der Miete erfolgt sehr vereinfachend (siehe Punkt 1.4.5.), in dem ausgehend von einer 2,5%igen Afa und einem für die gesamte Mietzeit angenommenen Zinssatz iHv 2,4%, diese beiden Größen addiert werden, die Miete ergeben
- bei der Miete wird weder ein Gewinnaufschlag verrechnet, noch ist eine Indexanpassung bzw. Zinssatzanpassung vorgesehen
- der der Berechnung zugrunde gelegte Zinssatz iHv 2,4% wird nicht begründet
- Finanzierung des Zubaus erfolgt zu 100% durch die Beschwerdeführerin in Form von
 - a) indirekt geleisteten Gesellschafterzuschüssen iHv 12.500.000,00 € ds 89,611% der gesamten Errichtungskosten des B und
 - b) die Restfinanzierung iHv 10,389% stammt aus Eigenmittel der ST, die sich beim Bau „B“ zu 100% bei der Beschwerdeführerin finanziert
- Eigentümerin des Grund und Bodens ist die Beschwerdeführerin (100%)
- keine Verrechnung eines Baurechtszinses für den Liegenschaftserweiterungsbau A 28/B bzw. es erfolgte keine Erhöhung des bestehenden Baurechtszins (entgegen dem Baurechtsvertrag alt)
- „Naheverhältnis“ — Mutter/Enkel (100%)
- ST verfügt über kein eigenes Personal - Personalagenden während der Bautätigkeit (Bauabwicklung - Planung, Überwachung, Baubegleitung, etc.) wurden von Mitarbeitern der Beschwerdeführerin übernommen

- keine Leistungsverrechnung dieser übernommenen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin mit der ST - entgeltlose Leistungserbringung
- auch für die laufende Leistungserbringung von Mitarbeitern der Beschwerdeführerin
- Verzinsung Verbindlichkeiten: Die ST hat Verbindlichkeiten an die Schwestergesellschaft p und an die Beschwerdeführerin. Die Verbindlichkeiten an die p werden verzinst. Das Darlehen von der Beschwerdeführerin hingegen wird unverzinst über Jahre hindurch der ST zur Verfügung gestellt. Das Darlehen weist im Prüfungszeitraum 2006 - 2010 einen Darlehensstand zwischen 4.136.131,45 € und 3.400.531,82 € auf. Eine Begründung, warum dieses Darlehen von der Beschwerdeführerin gegenüber dem Darlehen von der p keiner Verzinsung unterworfen wird, konnte nicht gegeben werden bzw. wurde von Seiten der ST nicht beantwortet.

Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist dieser Bau der wahren wirtschaftlichen Eigentümerin, der Beschwerdeführerin, zuzurechnen. Die vorliegende Gestaltung wurde nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse nur deswegen gewählt, um die Vorsteuern aus den Errichtungskosten zu lukrieren.

Die Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung führt zur Aktivierung des Wirtschaftsgutes bei der Beschwerdeführerin, sodass der Vorsteuerabzug aus dem Bau dieser Liegenschaft und die Umsatzsteuer aus der Vermietung an die Beschwerdeführerin bei der ST zu negieren sind.

Im **Folgenden weitere Feststellungen** welche ausschließlich die Beschwerdeführerin (AG) betreffen:

Pkt 11: Griechische Staatsanleihen

Sachverhalt:

< GR 0114012371:

Die geprüfte Bank erwarb am 4.7.2006 Griechische Staatsanleihen zu einem Nominalwert von 3.100.000,00 Euro, Zinssatz 4,65%, am Sekundärmarkt um 3.162.000,00 Euro (Kurs 102,00 Euro). Die Tilgung erfolgte im April 2007 zum Nominalbetrag. Der den Nominalbetrag übersteigende Teil der Anschaffungskosten wurde 2006 und 2007 mit jeweils gesamt 62.000,00 steuerwirksam abgeschrieben (Kurswert 31.12.2006 100,23, 19.04.2007 100,00). Die Zinseinkünfte aus der Anleihe sind in Österreich von der Besteuerung freizustellen, da laut Doppelbesteuerungsabkommen mit Griechenland die Besteuerung dieser Zinseinkünfte dem Quellenstaat zusteht (2006 71.087,68 Euro).

< GR0124006405:

Die geprüfte Bank erwarb am 13., 14. u 17.12.2007 (24.04.2008) Griechische Staatsanleihen zu einem Nominalwert von 120.000.000,00 (50.000,00) Euro, Zinssatz 6,30%, am Sekundärmarkt um 122.727.700,00 (50.950,00) Euro (Kurs 102,3050; 102,2650; 102,2750; 102,2540; 102,2600; 102,2450 u 102,2340 [101,9000] Euro). Die Tilgung erfolgte am 29.1.2009 zum Nominalbetrag. Der den Nominalbetrag übersteigende Teil der

Anschaffungskosten wurde 2007, 2008 u 2009 mit jeweils gesamt 159.696,00; 2.304.840,00 u 264.000,00 steuerwirksam abgeschrieben (Kurswert 31.12.2007 102,14, 31.12.2008 100,22 u 29.01.2009 100,00).

Die Zinseinkünfte aus der Anleihe sind in Österreich von der Besteuerung freizustellen, da laut Doppelbesteuerungsabkommen mit Griechenland die Besteuerung dieser Zinseinkünfte dem Quellenstaat zusteht (2007 326.375,00 Euro, 2008 7.587.579,12 Euro).

Rechtliche Würdigung:

Vom VwGH wurde in der Vergangenheit bereits in mehreren Erkenntnissen abgesprochen, wie aufgrund des DBA steuerfrei zu stellende Teileinkünfte aus Zinsen aus griechischen/spanischen Staatsanleihen abkommensgemäß zu ermitteln sind, bzw. unter welchen Voraussetzungen im Zusammenhang mit den Anleihen stehende Teilwertabschreibungen und realisierte Verluste aus deren Verkauf mit solchen steuerfrei zu stellenden Zinserträgen in Zusammenhang stehend anzusehen sind bzw. wann solche Wertminderungen dem Vermögensstamm der Anleihen zuzurechnen sind. In dem Erkenntnis des VwGH vom 26.11.2002, 2002/15/0033 zu Grunde liegenden Sachverhalt erfolgte der Erwerb griechischer Staatsanleihen im Oktober 1996 zum Kurs von 100 und es wurde zeitgleich eine Option erworben, einen Teil der Anleihe per 31.1.1997 zum Ausübungskurs 98,70 und einen Teil der Anleihe per 28.3.1997 zum Ausübungskurs 98,70 verkaufen zu können. Nachdem der Kurswert der Anleihe zu den im Optionsvertrag festgelegten Ausübungstagen unter dem festgelegten Ausübungspreis lag, wurde vom Steuerpflichtigen die Verkaufsoption gezogen und die Anleihe zum (unter dem Kaufkurs liegenden) Ausübungspreis veräußert.

Der VwGH hat in diesem Fall die Differenz zwischen dem Ausgabekurs der Anleihe von 100 und deren Verkaufskurs (Optionsausübungspreis) von 98,70 nicht als mit DBA befreiten Zinserträgen in Zusammenhang stehend angesehen und begründet dies damit, dass der Beschwerdeführerin lediglich die Option zum Verkauf der Wertpapiere eingeräumt gewesen sei, die Entscheidung, die Option auch tatsächlich auszuüben, aber von der Entwicklung des Kurses der Anleihe abhängig gewesen sei. Wäre der Kurs des Wertpapiers - der im Wesentlichen Folge der Zinsentwicklung ist – über den Ausübungskurs gestiegen, wäre die Verkaufsoption nicht ausgeübt, sondern das Wertpapier zum Tageskurs verkauft worden. Ein Gewinn aus dem Verkauf des Wertpapiers wäre daher möglich gewesen. Es habe zum Zeitpunkt des Abschlusses des Veräußerungsgeschäftes ein Wertverlust der Anleihe nicht festgestanden.

Die selbe Sichtweise vertritt der VwGH im Erkenntnis vom 2.9.2009, 2008/15/0043; in diesem Fall erwarb ein Steuerpflichtiger in mehreren Tranchen griechische Staatsanleihen und schloss gleichzeitig mit der die Anleihen verkaufenden Bank Optionen ab, aufgrund derer er das Recht erwarb, die Anleihen innerhalb eines Zeitraumes von drei bis sechs Monaten zu einem festgelegten Preis verkaufen zu können. Aufgrund der Optionsvereinbarung bestand für den

Steuerpflichtigen keine Verpflichtung, die Anleihen zu dem im Optionsvertrag festgelegten Preis zu verkaufen: es sei daher auch hier von vorn herein nicht sicher gewesen, dass der Verkauf der Anleihen zu einem Verlust führen würde.

Im dem Erkenntnis vom 25.11.2002, 99/14/0099 zu Grunde liegenden Sachverhalt erwarb der Steuerpflichtige mit 23. September 1993 eine 12%-ige spanische Staatsanleihe zum Kurs von 102,06, endfällig am 15.7.1994 und es wurde die Anleihe zu diesem Zeitpunkt zum Kurs von 100 eingelöst.

Dazu der VwGH:

„Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen normiert das Gesetz als steuerpflichtig u.a. den (einen bestimmten Prozentsatz überschreitenden) Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabewert und Einlösewert eines Wertpapiers, vorausgesetzt dieser Unterschiedsbetrag ist von vornherein vertraglich festgelegt (vgl. Doralt, EStG4, § 27 Tz 152): ein positiver Unterschiedsbetrag mindert, ein negativer erhöht die Einkünfte aus Kapitalvermögen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 27 Tz 35; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 27 Tz 33f).

Wenn das Gesetz im Bereich der grundsätzlich nur auf die Fruchtziehung abstellenden Einkünfte aus Kapitalvermögen den von vornherein festgelegten Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabewert und Einlösewert eines Wertpapiers erfasst, lässt sich daraus ableiten, dass der Gesetzgeber einen solchen von vornherein festgelegten Unterschiedsbetrag dem Bereich der Fruchtziehung zuordnet. Im Hinblick darauf kann es nicht als rechtswidrig angesehen werden, wenn auch für Zwecke des Herausschälens von Anleiheinkünften aus umfassenden Einkünften aus Gewerbebetrieb auf diese Zuordnung Bedacht genommen wird. Es entspricht daher dem Gesetz, dass bei Ermittlung der Einkünfte aus den spanischen Staatsanleihen als Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Wertminderung, welche sich aus dem Ausgabepreis von 102,06 und dem Einlösewert von 100 ergeben hat, als in unmittelbarem Zusammenhang mit den Zinseinnahmen stehend behandelt worden ist.“

Die Sichtweise des VwGH ist, dass in jenen Fällen, in denen es beim Kauf einer Anleihe bereits feststeht, dass bei deren späterem Verkauf/deren späterer Einlösung ein Verlust realisiert wird oder, dass ein solcher Verlust mit einer sehr hoher Wahrscheinlichkeit eintreten wird, ein solcher Stammverlust in gleicher Weise wie ein Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabewert und Einlösewert gem. § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu behandeln und daher dem Teilgewinn „Einkünfte aus Anleihen“ (den Früchten) zuzuordnen ist, da in einem solchen Fall ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den steuerfreien Zinserträgen und den bereits vorprogrammierten Stammverlusten besteht, sodass auch Letztere aus der Steuerbemessungsgrundlage ausscheiden (§ 12 Abs. 2 KStG, § 20 Abs. 2 EStG; siehe dazu auch Zorn SWI 1/2003, 7).

Voraussetzung für die Zuordnung eines Veräußerung-/Einlösungsverlustes zu den Früchten (DBA-steuerbefreiten Zinsen) einer Anleihe ist, dass ein solcher Einlösungs-

/Veräußerungsverlust beim Erwerb des Wertpapiers bereits feststeht oder jedenfalls mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit eintreten wird. Ob, bzw. inwieweit ein solcher Einlösungsverlust feststeht bzw. mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit eintreten wird, ist für den jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.

Bei den obigem Sachverhalt ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beim Erwerb der (zum Zeitpunkt des Erwerbes) übermarktmäßig verzinsten Anleihe den Tilgungsverlust bereits einkalkuliert hatte und es wird im Ergebnis dadurch nur die nominelle Verzinsung der Anleihe auf ein marktmäßiges Niveau reduziert. Ein Einlösungsverlust war daher dem Steuerpflichtigen bereits beim Erwerb bekannt und es kann – auch unter Berücksichtigung der kurzen Restlaufzeit der Anleihe – das Eintreten des Tilgungsverlustes bereits als beim Erwerb des Wertpapiers wenn auch nicht als feststehend aber jedenfalls als mit höchster Wahrscheinlichkeit angesehen werden.

Die Aufwendungen aus der Teilwertabschreibung und dem realisierten Tilgungsverlust sind als mit den DBA-steuerbefreiten Zinsen in unmittelbaren Zusammenhang stehend anzusehen und gem. § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht abzugsfähig.

Soweit sich nicht aus den o.a. Gründen die Nichtabzugsfähigkeit nach § 12 Abs. 2 KStG ergibt, scheidet eine steuerliche Anerkennung des Aufwandes aus folgenden Gründen aus:

Der Kurswert festverzinslicher Anleihen unterliegt zwei Risiken (Hartmann-Wendels/Pfingsten/Weber, Bankbetriebslehre, Springer 2007, 393; siehe auch Tietze, Einführung in die Finanzmathematik, Vieweg + Teubner 2010, 321):

- < Bonitätsrisiko, bei verschlechterter Bonität des Emittenten kann der Kurswert sinken
- < Zinsänderungsrisiko, bei steigendem Zinsniveau sinkt der Kurswert, umgekehrt steigt der Kurswert bei sinkendem Zinsniveau

Bei unveränderter Bonität gilt: "Der Preis (finanzmathematischer Kurs) eines Wertpapiers ist (in jedem Zeitpunkt) gegeben durch den (mit Hilfe des Effektivzinssatzes/Marktzinssatzes ermittelten) Barwert aller in der Restlaufzeit noch ausstehenden Leistungen aus dem Papier." (Tietze, Einführung in die Finanzmathematik, Vieweg + Teubner 2010, 314). Der Kurswert einer fixverzinsten Anleihe ergibt sich daher aus dem Nominalzinssatz (mit dem die jährlichen Zahlungen ermittelt werden) und der Restlaufzeit bis zur Tilgung, dh aus den erwarteten Zinszahlungen sowie der Kapitaltilgung.

Diese werden auf den Bewertungsstichtag abgezinst. Allfällige Differenzen zwischen Tilgungsbetrag (idR das Nominale) und Kurswert ergeben sich aus der Differenz des Anleihezinssatzes und dem marktüblichen Zinssatz:

Sind z. B. von einem Emittenten zwei Anleihen (Restlaufzeit je ein Jahr, eine ausstehende Kuponzahlung, kein Risiko) zu erwerben und bietet die eine einen Fixzinssatz von 5%, die andere einen von 3%, so wird bei einem Marktzinssatz von 3% die niedrig verzinsten Anleihe einen Kurswert von 100% aufweisen, die höher verzinsten 102%. Bei der höher verzinsten

ergibt sich dann durch die Tilgung mit 100% ein Tilgungsverlust von 2% (bezogen auf das Nominale) was im Ergebnis die "überhöhten" Zinsen von 5% auf den marktüblichen Satz von 3% reduziert. Dieser Tilgungsverlust ist ausschließlich durch die (im Vergleich zum Marktzinssatz) überhöhten Zinsen verursacht.

Der Marktzinssatz spiegelt das aktuelle Zinsniveau wider. Wird eine fixverzinsten Anleihe zu einem marktüblichen Zinssatz begeben so weist sie bei der Begebung einen Kurswert von 100% auf. Änderungen des Marktzinses wirken sich auf den Kurswert aus, bei steigendem Marktzins verliert die Anleihe an Wert, bei sinkendem Marktzins steigt der Kurswert. Diese Kurswertänderung aufgrund der Marktzinsänderung ist umso größer (in beide Richtungen) je länger die Restlaufzeit der Anleihe ist. Je näher die Tilgung rückt, desto mehr nähert sich der Kurs der Anleihe den 100% an.

Einzig eine Änderung der Bonität kann den Kurs noch beeinflussen, diese kann allerdings sehr hohe Schwankungen hervorrufen. Im Zeitpunkt der Begebung ist ein allfälliges höheres Risiko bereits eingepreist, die Anleihe weist einen höheren Nominalzinssatz auf, hat aber einen Kurswert von 100%.

Soweit es sich um Fremdwährungsanleihen handelt spielt der Fremdwährungskurs bei der Bewertung in Euro eine Rolle, die Bewertung in der Fremdwährung folgt allerdings auch dem aufgezeigten Prinzip.

Bei Anleihen, die in Euro notieren, sind Kursschwankungen (bei unveränderter Bonität) ausschließlich auf Marktzinsänderungen zurückzuführen. Das bedeutet, dass sowohl Veräußerungsverluste bzw. Veräußerungsgewinne sowie Teilwertabschreibungen nur mit den im Vergleich zum Marktzins zu hohen bzw. zu niedrigen Zinsen zusammenhängen. Zu beachten ist auch, dass die Tilgung der Anleihe (bei Erwerb zu einem Kurs über 100%) letztlich immer zu einem Verlust führt.

Vom VwGH wurden ähnliche Sachverhalte (allerdings zu Fremdwährungsanleihen) entschieden (zuletzt mit Erk vom 2.9.2009, 2008/15/0043 mwN). Der VwGH ließ eine allfällige Kürzung der steuerfreien Zinsen um die entstandenen Verluste in den Fällen zu, in denen *"die Wertminderung des Vermögensstammes bereits bei Eingehen der Kapitalinvestition feststeht"*. Abgeleitet wurde die Abgrenzung zwischen Ertrag und Substanz aus dem (für den außerbetrieblichen Bereich geregelten) Unterschiedsbetrag nach § 27 Abs. 2 Z 2 EStG. Bei Vorliegen einer solchen Konstellation *"können Kurswertänderungen (ausnahmsweise) dem Bereich der Erzielung von Zinserträgen zugeordnet werden"*.

Diese Frage der Abgrenzung ist vor allem dort notwendig wo nach dem DBA "Einkünfte" zu ermitteln sind (insbes. bei Matching Credit), nur wenn die "Stammverluste" zu den Einkünften zu zählen sind, kürzen sie die Einkünfte iSd DBA. Liegen jedoch steuerfreie Zinsen vor, ist der "Stammverlust" nach § 12 Abs. 2 KStG (allenfalls § 20 Abs. 2 EStG) also nach innerstaatlichem Recht zu beurteilen. Nach Zorn (SWI 1/2003, 7) *"hält es die Rechtsprechung für entscheidend,*

dass der Devisenrücktauschkurs und der Wertpapierkurs in Form von Terminverkäufen von vornherein fix festgelegt ist. In einem solchen Fall besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den steuerfreien Zinserträgen und den Verlusten, sodass auch Letztere aus der Steuerbemessungsgrundlage ausscheiden (§ 12 Abs. 2 KStG, § 20 Abs. 2 EStG)."

Entscheidend ist daher der unmittelbare Nachweis, diesen sieht der VwGH bei fix vereinbarten Verlusten offensichtlich ohne weiteres als gegeben an.

Nach Ansicht der Bp bedeutet dies nicht, dass nur fix vereinbarte Verluste unmittelbar im Zusammenhang mit steuerfreien Zinsen stehen können, gelingt nämlich der Nachweis, dass nicht fix vereinbarte Verluste unmittelbar im Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften stehen, fallen auch diese unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG bzw. § 20 Abs. 2 EStG. Wie oben ausgeführt ist dies im gegebenen Sachverhalt der Fall.

Mit **Bescheiden vom 13. Dezember 2013** (Feststellungsbescheide Gruppenträger 2006, 2007 und 2008; Umsatzsteuer 2006-2011; Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2006-2011), vom **8. Jänner 2014** (Körperschaftsteuer 2006-2008), vom **23. Mai 2014** (Umsatzsteuer 2012), vom **1. Juni 2017** (Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009-2010) und vom **7. Juni 2017** (Körperschaftsteuer 2009-2010) wurde den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung getragen.

Mit Eingabe vom 17. April 2014 wurde **Beschwerde** gegen oben genannte Bescheide eingereicht.

Wir stellen zu den entsprechenden Punkten folgende Beschwerdeanträge:

I. B:

< die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer für 2006-2011 mangels Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes iSd § 303 BAO wegen Rechtswidrigkeit ihrer Inhalte aufzuheben;

< die Umsatzsteuerbescheide 2006-2011 und die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1/2012-4/2012 sowie die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2006-2010 und die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2006-2010 so abzuändern, dass sie wieder den Verhältnissen vor der Betriebsprüfung (im Folgenden kurz: BP) entsprechen. Wir legen dazu Tz 3 über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12.12.2013 die „Steuerlichen Auswirkungen der Ergebnisübernahme Organ "ST" des Berichtes gem. § 150 BAO (Beilage ./ 1) sowie Pkt 2 der Niederschrift vom 15.10.2013 „Übernahme Feststellung "ST" (Beilage ./2) bei und verweisen auf die dortigen Werte „vor BP“ bzw. vor „Organschaft“. Hinsichtlich der Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage Körperschaftsteuer legen wir außerdem Tz 2

über das Ergebnis der Außenprüfung der "ST" vom 4.12.2013 (Beilage ./3) vor und verweisen auf die dortigen Werte (Tz 2 Körperschaftsteuer). Diese Werte gelten für die Beschwerdeführerin mit umgekehrten Vorzeichen.

Zu dieser Thematik verweisen wir auch auf die Beschwerde der "ST" und der darin enthaltenen gleichlautenden Begründung.

II. Ausländische Einkünfte:

< den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2009 sowie den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben und die Anrechnung von noch nicht angerechneten ausländischen Quellensteuern aus dem Jahr 2008 iHv 153.995,86 € zu gewähren.

III. Griechische Staatsanleihen:

< die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2006-2009 sowie die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2006-2009 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben und die Abwertungen aus den griechischen Staatsanleihen als steuerwirksam anzuerkennen, sodass wieder die Verhältnisse vor der Betriebsprüfung hergestellt sind. Die Bemessungsgrundlage ist daher wie folgt zu reduzieren:

- 2006: -54.870,00 €
- 2007: -166.826,00 €
- 2008: -2.304.840,00 €
- 2009: -264.110,00 €

Wir legen dazu die zahlenmäßige Darstellung aus der Betriebsprüfung bei und verweisen auf die dortigen Werte (Beilage ./4).

Als Begründung führen wir aus:

I. B:

1. Sachverhalt:

Der ausführlich beschriebene Sachverhalt (Pkt 1. des Besprechungsprogramms zur Außenprüfung, Beilage ./3) wurde im Rahmen der BP außer Streit gestellt.

2. Rechtliche Beurteilung:

2.1 Wiederaufnahme des Verfahrens:

Wie in der Folge - in Pkt 2. - ausführlich beschrieben wird, besteht zwischen der Beschwerdeführerin und der ST keine umsatzsteuerliche Organschaft. Die Kenntnis der von der Behörde angeführten neuen Tatsachen und Beweismittel ändert daran nichts und führt daher keinen im Spruch anderslautenden Bescheid herbei.

Da die Tatbestandsmerkmale des § 303 Abs. 1 BAO nicht vorliegen, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Unrecht erfolgt und die Bescheide somit rechtswidrig.

2.2 Umsatzsteuerliche Organschaft:

2.2.1 Allgemeines:

Die Behörde geht davon aus, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der ST eine Umsatzsteuerorganschaft besteht.

Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt liegen die Merkmale einer umsatzsteuerlichen Organschaft jedoch nicht vor:

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 UStG ist eine juristische Person dann nicht mehr als selbständig zu betrachten, wenn sie einem anderen Unternehmen derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen mehr hat. Dies ist der Fall, wenn sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist.

Nach Ansicht des VwGH sind die drei Merkmale nicht unabhängig voneinander zu beurteilen, sondern im Kontext zu sehen. Für das Vorliegen einer Organschaft kann es ausreichend sein, wenn eines der drei Merkmale weniger stark ausgeprägt ist, die anderen beiden dafür aber deutlicher in den Vordergrund treten (ua VwGH 29.3.2001, 96/14/0085).

Aus der Verwendung der gleichordnenden Konjunktion „und“ folgt jedoch, dass die Bedingungen kumulativ vorliegen müssen. Fehlt ein Merkmal daher gänzlich, liegen die Voraussetzungen einer Organschaft nicht vor, selbst wenn die anderen beiden Merkmale gegeben sind (VwGH 20.9.2001, 98/15/007).

Die umsatzsteuerliche Organschaft ist eine spezielle Form eines Steuerpflichtigen und stellt damit eine Ausnahme zum allgemeinen Grundsatz dar. Gemäß der EuGH-Rechtsprechung sind Mehrwertsteuerbestimmungen, die eine Ausnahme vom Grundsatz darstellen, besonders eng auszulegen.

Bei der Prüfung des Vorliegens einer Umsatzsteuerorganschaft hat daher eine enge Auslegung der Organschaftsmerkmale zu erfolgen (UFS 13.12.2013, RV/1269-L12).

2.2.2 Zu den Eingliederungsvoraussetzungen im Einzelnen:

a) Finanzielle Eingliederung:

Die Beschwerdeführerin ist indirekt über zwei Holdinggesellschaften (g und "aa" ****; beides Nichtunternehmer) an der ST beteiligt. Sofern in dieser Konstellation eine finanzielle Eingliederung überhaupt vorliegt, ist diese sehr schwach ausgeprägt.

b) Organisatorische Eingliederung:

Die organisatorische Eingliederung soll die Durchsetzung des Willens des Organträgers in der Organgesellschaft gewährleisten. Der Organträger muss die Geschäftsführung der Organgesellschaft beeinflussen können (Berger in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON § 2 Rz 223 (Stand 1.6.2013, rdb.at)).

Diese Voraussetzung wird erfüllt, wenn das beherrschende Unternehmen die Möglichkeit hat, die Untergesellschaft zu leiten und zu überwachen (VwGH 15.4.1983, 82/17/0026). Eine organisatorische Eingliederung kann durch personelle oder organisatorische Maßnahmen erreicht werden.

Nach Ansicht der Behörde sei die organisatorische Unterordnung der Organgesellschaft durch die personellen Verflechtungen gegeben (Seite 24 des Besprechungsprogramms). Die Behörde führt aus, dass sich die Geschäftsführung der ST ausschließlich aus Mitarbeitern aus Führungspositionen der Beschwerdeführerin zusammensetzt. Aufgrund der Angestelltenverhältnisse seien die Geschäftsführer der ST weisungsgebunden, wodurch eine jederzeitige Willensbeherrschung in der laufenden Geschäftsführung gewährleistet werde.

Dem ist zu entgegnen, dass keine Personenidentität in den Geschäftsführungen der beiden Gesellschaften vorliegt. Eine unmittelbare personelle Verflechtung der Geschäftsführungen ist daher nicht gegeben.

Aus Art II MwStSystRL folgt, dass eine organisatorische Beziehung nur bei einer gemeinsamen oder zumindest teilweise gemeinsamen Managementstruktur vorliegt (Scheiner/Kolacny/Caganek in Berger/Wakounig/Kindl, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, zu Art 11 MwStSystRL, Seite 120). Eine solche besteht im gegenständlichen Sachverhalt jedoch nicht.

Allein die Tatsache, dass die Geschäftsführer der ST in einem Angestelltenverhältnis zur Beschwerdeführerin stehen, führt nicht automatisch zur organisatorischen Eingliederung.

Im Einzelfall kann sich eine organisatorische Eingliederung daraus ergeben, dass leitende Angestellte des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind. Dies führt jedoch nur dann zu einer Eingliederung, wenn dem Organträger die Möglichkeit zukommt, seinen Willen in der Geschäftsführung auch jederzeit durchzusetzen. Davon wäre auszugehen, wenn die Mehrheit der Geschäftsführer der Organgesellschaft leitende Angestellte des Organträgers sind und diesen mittels Geschäftsführungsordnung ein Letztentscheidungsrecht eingeräumt wird (Kühbacher, Die umsatzsteuerliche Organschaft in Österreich und Deutschland, SWI Nr. 9/2012, 415). Nach Ansicht des BFH beruht die mögliche Berücksichtigung leitender Angestellter auf der Annahme, dass der leitende Mitarbeiter des Organträgers dessen Weisungen bei der Geschäftsführung der Organgesellschaft aufgrund eines zum Organträger bestehenden Anstellungsverhältnisses und einer sich hieraus ergebenden persönlichen Abhängigkeit befolgen wird und er bei weisungswidrigem Verhalten vom Organträger als Geschäftsführer der Organgesellschaft abberufen werden kann (BFH 20.8.2009 V R 30/06, BFHE 226, 465, BStBl II 2010, 863).

Die Geschäftsführung der ST setzt sich zwar aus langjährigen, aber nicht aus leitenden Angestellten der Beschwerdeführerin zusammen. Ein Letztentscheidungsrecht wurde keinem

Mitarbeiter wurde eingeräumt.

Herr Ing. o ist in der Beschwerdeführerin als stellvertretender Abteilungsleiter tätig. Die weiteren Geschäftsführer sind Mitarbeiter der Abteilung Organisation ohne leitende Funktion. Da auch bei einem stellvertretenden Abteilungsleiter nicht von einem leitenden Angestellten auszugehen ist, ist somit kein leitender Angestellter der Beschwerdeführerin Geschäftsführer bei der ST.

Zwar lässt sich auch aus dem Angestelltenverhältnis eine Weisungsbefugnis ableiten, doch bezieht sich diese in erster Linie auf das Arbeitsverhältnis bei der Beschwerdeführerin. Die Geschäftsführertätigkeit bei der ST stellt eine selbstständige Tätigkeit dar, die vom Dienstvertrag mit der Beschwerdeführerin nicht umfasst ist.

Durch das Arbeitsverhältnis bei der Beschwerdeführerin ist somit nur ein mittelbarer Einfluss auf die Geschäftsführung der ST möglich. Ein direktes Weisungsrecht lässt sich aus den Arbeitsverträgen nicht ableiten.

Selbst wenn aufgrund eines Vertrages mit dem Organträger ein Weisungsrecht bestünde, käme dies nicht der Möglichkeit der Leitung durch den Organträger gleich (Kolacny/Mayer, UStG, § 2 Anm 21).

Die tatsächliche Durchsetzung des Willens der Beschwerdeführerin in der ST ist somit im vorliegenden Fall nicht gewährleistet und eine organisatorische Eingliederung iSd § 2 Abs. 2 UStG daher zu verneinen.

c) Wirtschaftliche Eingliederung:

Die wirtschaftliche Eingliederung erfordert einen vernünftigen betriebswirtschaftlichen Zusammenhang und damit eine aufeinander abgestellte, sich gegenseitig ergänzende Tätigkeit (VwGH 29.3.2001, 96/14/0085, ÖStZB 2002, 279).

Dies wird dann der Fall sein, wenn die Organgesellschaft einer Betriebsabteilung des Organträgers gleichkommt bzw. eine betriebliche Teilfunktion übernimmt. Es muss eine starke wirtschaftliche Leistungsverflechtung zwischen den Gesellschaften bestehen.

Das Finanzamt geht davon aus, dass sich der vernünftige wirtschaftliche Zusammenhang aus der mittels Baurechtsvertrag zur Verfügung gestellten Bauliegenschaft sowie der Vermietung des darauf errichteten „B“ an die Beschwerdeführerin ergibt.

Die Behörde verweist in diesem Zusammenhang auf verschiedene Entscheidungen des BFH (Seite 29 des Besprechungsprogramms):

Die Verpachtung lediglich eines Betriebsgrundstücks reicht als wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft aus, wenn es für die Umsatztätigkeit der Betriebsgesellschaft besonders geeignet (nicht ohne Weiteres austauschbar) ist (BFH 3.4.2003, V R 63/01, BStBl II 2004, 434 (435)). Die Vermietung eines Betriebsgrundstücks genügt, wenn es für die

Organgesellschaft von nicht nur geringfügiger Bedeutung ist (BFH 6.5.2010 (V R 26/09 BStBl II 2010, 1114 1117))).

Der BFH sieht die wirtschaftliche Eingliederung dann als gegeben, wenn der Organträger der Organgesellschaft die wesentliche Betriebsgrundlage zur Verfügung stellt und dieser eventuell auch noch durch Kündigung der Rechtsbeziehung eine wesentliche Grundlage für ihre Umsatztätigkeit entziehen kann.

Die Rechtsansicht des BFH bestärkt die Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach keine wirtschaftliche Eingliederung vorliegt:

Zunächst ist anzumerken, dass im gegenständlichen Sachverhalt die „Obergesellschaft“ (Beschwerdeführerin) von der „Untergesellschaft“ (ST) anmietet und nicht wie in den in der Judikatur zum Großteil dargestellten Sachverhalten der Organträger Bestandgeber ist.

Darüber hinaus verwendet die Beschwerdeführerin das Bestandsobjekt lediglich für Veranstaltungen bzw. Verwaltungstätigkeiten und nicht für Bankgeschäfte.

Ein Bestandsobjekt für eine Gesellschaft ist dann von „besonderer Bedeutung“, wenn sie darin beispielsweise den Sitz ihrer Tätigkeit hat (BFH 16.8.2001, V R 34/01, UR 2002, 214).

Da das angemietete Objekt jedoch nicht einmal für den Unternehmenszweck der Gesellschaft verwendet wird - da es nur Raum für Veranstaltungen und Verwaltungszwecke bieten soll – ist es nur von untergeordneter Bedeutung. Eine wesentliche Betriebsgrundlage wird im Rahmen des Bestandvertrages nicht zur Verfügung gestellt.

Die für den Bankbetrieb nicht wesentlichen Räumlichkeiten (fungible Veranstaltungs- bzw. Verwaltungsräumlichkeiten) könnten jederzeit auch von einem Dritten angemietet werden. Auch umgekehrt, könnte die ST das Objekt an einen Dritten in Bestand geben.

Ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis ist daher in beiden Richtungen zu verneinen. Die Vermietungstätigkeit der ST ist nicht als Bankgeschäft gem. BWG einzustufen und auch nicht Teil eines Bankgeschäftes, indem es eine ergänzende Funktion darstellt.

Vielmehr handelt es sich um eine vom Bankgeschäft völlig unabhängige Tätigkeit.

Die Behörde geht nicht näher auf die unterschiedlichen Tätigkeitsfelder der beiden Gesellschaften ein. Daraus ist jedoch klar ersichtlich, dass keine wirtschaftliche Verflechtung besteht:

Der Unternehmensgegenstand der ST ist das Realitäten- und Wohnungswesen und umfasst die Errichtung und Vermietung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Im Gegensatz dazu wird die Beschwerdeführerin in einem ganz anderen Geschäftsbereich - dem Bankenwesen - tätig.

Bei einer solchen Aufteilung der Märkte bzw. einer Tätigkeit in verschiedenen Geschäftszweigen ist das Merkmal einer wirtschaftlichen Eingliederung nicht gegeben

(VwGH 19.7.2000, 98/13/0117). Der VwGH verneint die wirtschaftliche Eingliederung, wenn die Unternehmen in völlig unterschiedlichen Produkt-Markt-Kombinationen - wie gegenständlichen Fall - tätig sind (VwGH 9.9.1980, 2595/80). Die Beschwerdeführerin wird in ihrem Unternehmensgegenstand durch die Vermietungstätigkeit der ST weder gefördert noch ergänzt.

In einer erst kürzlich ergangenen Entscheidung (UFS 31.12.2013, RV/1269-L/12) verneinte der UFS in einem gleichgelagerten Sachverhalt das Vorliegen einer Organschaft zwischen einer vermietenden „Tochter“ und einer Bankgeschäfte tätigen „Mutter“. Eine umsatzsteuerliche Organschaft könne nicht vorliegen, weil das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung nicht bestehe. Das Bankgeschäft der Mutter umfasse ein anderes Markt-Produkt-Segment als die Vermietungstätigkeit der Tochter, eine wirtschaftliche Ergänzungsfunktion sei daher nicht zu erkennen. Selbst bei Vorliegen der finanziellen und organisatorischen Eingliederung sei daher keine Organschaft gegeben.

Wie bereits ausführlich in der Bescheidbegründung und in der gegenständlichen Beschwerde dargelegt, ist der betriebswirtschaftliche Zusammenhang das entscheidende Kriterium für die wirtschaftliche Eingliederung.

Eine aufeinander abgestellte und sich ergänzende Tätigkeit ist im gegenständlichen Sachverhalt jedoch bereits aufgrund der gänzlich unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche der beiden Gesellschaften zu verneinen.

2.3 Zusammenfassung und Conclusio:

Von den drei kumulativen Merkmalen einer Organschaft ist lediglich die finanzielle Eingliederung in schwacher Ausprägung gegeben.

Die organisatorische Eingliederung scheitert am wesentlichen Einfluss der Beschwerdeführerin auf die ST, der durch ein mittelbares Weisungsrecht auf nicht leitende Angestellte nicht gewährleistet werden kann. Ein betriebswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den beiden Gesellschaften liegt aufgrund der unterschiedlichen Tätigkeitsfelder der beiden Gesellschaften nicht vor, sodass insbesondere auch das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung nicht erfüllt ist.

Im Ergebnis besteht zwischen der Beschwerdeführerin und der ST daher keine umsatzsteuerliche Organschaft. Die beiden Gesellschaften sind jeweils selbständige Steuersubjekte.

Daraus folgt, dass die Vermietungsumsätze der ST zuzurechnen sind und dieser auch der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten zusteht.

2.4 Ungewöhnliche Vertragsgestaltung und wirtschaftliche Zurechnung des Mietobjektes:

2.4.1 Alternative Rechtsansicht der Behörde:

Alternativ geht die Behörde für den Fall des Nichtvorliegens einer Organschaft davon aus, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Vermietungsobjekt „B“ dem Mieter zuzurechnen ist. Der Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der ST sei aufgrund fehlender Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen.

Daher sind der Vorsteuerabzug aus dem Bau dieser Liegenschaft und die Umsatzsteuer aus der Vermietung an die Beschwerdeführerin bei der ST zu negieren. Die Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung führe zudem zur Aktivierung des Wirtschaftsgutes „B“ bei der Beschwerdeführerin, welcher somit auch die jährliche AfA zustehe.

Die Behörde führt die ungewöhnlichen Vertragsbestimmungen, die Finanzierung durch die Beschwerdeführerin und das wirtschaftliche Naheverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der ST zur Begründung der Zurechnungsänderung an.

2.4.2 Allgemeines:

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das Bankgebäudeleasing in der Vergangenheit durch die Finanzverwaltung generell anerkannt wurde und ähnliche Leasingverhältnisse mit unecht befreiten oder nicht unternehmerisch tätigen Mietern bzw. Leasingnehmern nicht aufgegriffen wurden.

Der Gesetzgeber hat bewusst auch unecht befreiten Unternehmen und Körperschaften öffentlichen Rechts die Möglichkeit des Leasings eröffnet und ebenso bewusst nur einen 10-jährigen Steuerberichtigungszeitraum normiert.

Mit den Änderungen im Zuge des Stabilitätsgesetzes 2012 (insbesondere der Verlängerung der Steuerberichtigungsfrist bei Immobilien auf 20 Jahre und Versagung des Vorsteuerabzuges bei Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter) hat der Gesetzgeber nur pro futuro reagiert. Es ist daher davon auszugehen, dass keine rückwirkende Anwendung der neuen Rechtslage und keine Verschärfung der Auslegung der bisherigen Rechtslage beabsichtigt waren. Die erläuternden Bemerkungen zum Stabilitätsgesetz 2012 zu Art 4 (1680 der Beilagen XXIV. GP) beschreiben die bisher mögliche Vorschaltung von Errichtungsgesellschaften zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges auch im Bereich unecht befreiter Unternehmer und Körperschaften öffentlichen Rechts. Daraus folgt, dass derartige Gestaltungen bis zum Stabilitätsgesetz 2012 als fremdüblich anerkannt wurden. Einer Gesetzesänderung hätte es ansonsten nicht bedurft. Nach § 28 Abs. 38 UStG wurde die Anwendung der Neuregelung nur auf „neue“ Mietverhältnisse vorgesehen, um bei bestehenden Mietverhältnissen Härten zu vermeiden.

2.4.3 Ungewöhnliche Vertragsbestimmungen:

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden auf Basis Angehörigenjudikatur der im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel

ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Das Bestandverhältnis zwischen der ST und der Beschwerdeführerin entspricht diesen Kriterien:

Für eine ausreichende Publizitätswirkung ist die Schriftform des Vertrages nicht zwingend erforderlich (EStR 2000 Rz 1132; VWGH 16.4.1991, 90/14/0043). Es genügt, wenn die wesentlichen Vertragsbestandteile mit hinreichender Deutlichkeit fixiert sind (Doralt, EStG16, § 2 Tz 161/1). Die Behörde listet die wesentlichen Vertragsbestandteile selbst auf (Vertragsparteien, Mietobjekt, Miethöhe, Beginn des Mietverhältnisses, Verwendungszweck, keine Untervermietung). Eine Unterlage zur Berechnung der Miete wurde der Behörde im Zuge der BP vorgelegt.

Die tatsächliche Durchführung des Vertrages ergibt sich aus der Bezahlung der Miete und der tatsächlichen Nutzung des „B“ durch die Beschwerdeführerin als Mieterin. In der Sachverhaltsdarstellung geht die Behörde selbst von einem Mietvertrag und einer tatsächlichen Verwendung durch die Mieterin aus. Es ist nicht ersichtlich aufgrund welchen Titels, wenn nicht aufgrund des von der Beschwerdeführerin behaupteten Bestandverhältnisses, die Nutzungsüberlassung erfolgt sein sollte.

Da die wesentlichen Bestandteile des Vertrages hinreichend deutlich fixiert sind und die erbrachte Leistung und Bezahlung nachgewiesen ist, ist eine ausreichende Publizität des Bestandvertrages gegeben (nach Ansicht des VWGH - 10.7.1996, 95/15/0181f - ist bei Vorliegen dieser beiden Voraussetzungen eine ausreichende Publizität vorhanden).

Widersprüchliche Angaben über den Vertragsinhalt liegen im gegenständlichen Sachverhalt nicht vor und werden von der Behörde auch nicht bemängelt. Wie bereits ausgeführt, ist der wesentliche Inhalt des Vertrages eindeutig festgelegt.

Der Mietvertrag weist keinen ungewöhnlichen Inhalt auf und entspricht insbesondere die Höhe des vereinbarten Mietzinses einem fremdüblichen marktkonformen Mietzins.

Fremdunüblich wäre es nach Ansicht des VwGH etwa, wenn die Zahlungsmodalitäten nicht festgelegt wären (VwGH 23.6.1998, 97/14/0075), die Bezahlung von Mietzins bereits ein Jahr vor Nutzung vereinbart (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186) oder ein sehr geringer Mietzins fixiert wäre. Vergleichbare Inhalte, die für die Fremdunüblichkeit sprechen würden, liegen im gegenständlichen Sachverhalt nicht vor.

Die vom Finanzamt als „fremdunüblich“ aufgelisteten Elemente (Seite 40f des Besprechungsprogramms) finden sich auch in Bestandverträgen, die zwischen fremden Dritten abgeschlossen werden.

Eine vereinfachte Berechnung des Mietzinses spricht ebenso wenig gegen die Fremdüblichkeit, wie das Fehlen einer Index- bzw. Zinsanpassung (die Behörde verweist selbst auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.7.2007, 2005/ 15/003, wonach eine fehlende Indexvereinbarung durchaus fremdüblich sein kann). Auch die fehlende Begründung der Berechnung des Zinssatzes ist kein Argument für eine fremdunübliche Vertragsgestaltung.

Zusammengefasst ist der Rechtsansicht der Behörde zu entgegnen, dass weder der konkrete Vertragsinhalt, noch die rechtliche Gestaltung an sich fremdunüblich sind und der Vertrag somit steuerlich anzuerkennen ist.

Für den Fremdvergleich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Hinsichtlich der individuellen Anpassung an die Wünsche der Mieterin ist zu erwähnen, dass es nicht marktunüblich ist, dass der zukünftige Mieter in die Planung einbezogen wird. Es wäre geradezu lebensfremd, wenn ein Gebäude im Hinblick auf ein zukünftiges Nutzungsverhältnis ohne Berücksichtigung der Interessen und Vorstellungen des Mieters errichtet werden würde. In der Praxis stellt das Einbeziehen des Mieters den Standardfall dar. Schon aus eigenen wirtschaftlichen Interessen an einer erfolgreichen Vermietung wird der Vermieter die Wünsche und Vorstellungen des Bestandnehmers berücksichtigen.

Auch im Baurechtsvertrag und den dazu erfolgten Änderungen ist explizit vereinbart, dass wirtschaftlicher Eigentümer des Objektes die Baurechtsnehmerin (ST) ist. Der Baurechtsvertrag ist somit ein weiteres Argument, das klar gegen eine Wirtschaftliche Zurechnung des Objektes zur Beschwerdeführerin spricht.

2.4.4 Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts:
Der Vollständigkeit halber ist noch kurz auf die Aussage der Behörde einzugehen, „wonach die vorliegende Gestaltung nur deswegen gewählt wurde, um die Vorsteuern aus den Errichtungskosten zu lukrieren“ (Seite 41 des Besprechungsprogramms).

Ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts wird vom Finanzamt jedoch weder behauptet noch dargelegt. Die Bescheidbegründung enthält keine Ausführungen dazu, dass eine rechtliche Gestaltung vorliege, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen wäre und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde.

Aufgrund der behördlichen Argumentation und der Überschrift zu Pkt 3. „Betrachtung iSd § 21 bzw. § 24 BAO (wirtschaftliche Betrachtung bzw. wirtschaftliche Zurechnung)“ ist nicht davon auszugehen, dass die Behörde den Tatbestand des § 22 BAO als gegeben erachtet.

Da die Behörde einen Missbrauch nicht ausdrücklich behauptet und begründet, wird nicht näher auf die offensichtlich vorliegenden außersteuerlichen Gründe der gewählten Gestaltung eingegangen.

2.4.5 Zusammenfassung und Conclusio:

Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass keine ungewöhnlichen Vertragsbestimmungen vorliegen, durch die eine Zurechnung des Mietobjektes iSd §§ 21 und 24 BAO an die Beschwerdeführerin gerechtfertigt wäre.

Ebenso wenig handelt es sich nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse um eine missbräuchliche Gestaltung.

II. Ausländische Einkünfte:

1. Sachverhalt:

Im Jahr 2008 erzielte die Beschwerdeführerin ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht, aber auch dem jeweiligen Quellenstaat ein Besteuerungsrecht zustand. Bei den Einkünften handelte es sich um Zinsen und Dividenden für Beteiligungen unter 10% (teilweise bezogen über Investmentfonds). Die genannten Einkünfte wurden in Österreich zur Gänze der Besteuerung unterworfen. Aufgrund des negativen Einkommens der Beschwerdeführerin im Jahr 2008 konnten die im Quellenstaat einbehaltenen Quellensteuern iHv 153.995,86 € (siehe Beilage) nicht auf die österreichische Körperschaftsteuer angerechnet werden. Wir beantragen daher die noch nicht angerechneten ausländischen Quellensteuern aus dem Jahr 2008 iHv 153.995,86 € auf die Körperschaftsteuer 2009 anzurechnen.

2. Rechtliche Beurteilung:

Dass für die Anrechnung von noch nicht angerechneten ausländischen Quellensteuern aus Vorjahren eine konkrete inländische Rechtsnorm fehlt, ist nicht schädlich. Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern erfolgt aufgrund des zwischenstaatlichen Rechts bzw. aufgrund des § 48 BAO. Die Berücksichtigung ausländischer Quellensteuern in den Folgejahren ergibt sich primär aus dem Abkommensrecht. Zusätzlich ergibt sich ein Anrechnungsvortrag auch aus verfassungsrechtlichen Überlegungen. Es entspricht der herrschenden Ansicht, dass DBA abkommensautonom auszulegen sind. Das Ziel der DBA besteht darin, eine doppelte bzw. überhöhte Besteuerung aufgrund der mehrfachen Erfassung der Einkünfte zu vermeiden. Die Anrechnung „auf die vom Einkommen zu erhebende Steuer“ kann nach Sinn und Zweck der DBA nur in Richtung der Anerkennung eines Anrechnungsvortrages ausgelegt werden. Jedwede anderweitige Auslegung würde geradezu ein sinnwidriges Ergebnis zur Folge haben, da die gegenteilige Wirkung, nämlich eine Doppelbesteuerung, eintreten würde und somit der Abkommenschutz nicht zur Anwendung käme. Das Totalergebnis iSd Gleichmäßigkeit der Besteuerung und iSd Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit darf nicht mehr und nicht weniger als einfach erfasst werden. Darüber hinaus hat der VwGH im Erkenntnis vom 25.9.2001, 99/14/0217, festgehalten, dass die Anrechnungsmethode im Ergebnis eine periodenübergreifende Wirkung hat. Dieses Ergebnis wird auch durch die jüngste Entwicklung auf Ebene der OECD als „DBA-Rechtsetzer“ unterstützt, wonach Vorschriften zur

Beseitigung der Doppelbesteuerung periodenübergreifend anzuwenden sind und diesbezüglich keine zeitlichen Beschränkungen bestehen.

Zum gleichen Ergebnis kommt man auch durch die vom VwGH im Erkenntnis vom 25.11.2002, 99/14/0099, entwickelte gleichheitskonforme Auslegung im DBA-Recht.5 Zur Veranschaulichung soll folgendes Vergleichspaar herangezogen werden:

Die zwei in Österreich ansässigen Personen A und B betreiben vergleichbare Unternehmen in Österreich und beziehen beide im Jahr 1 positive (z. B. Zins-)Einkünfte aus dem Staat C, mit dem ein DBA mit Anrechnungsmethode besteht. Während Person A im Jahr 1 insgesamt einen Gewinn und im Jahr 2 einen Verlust erwirtschaftet, verhält es sich bei der Person B genau umgekehrt.

Bei einer Gesamtbetrachtung über beide Perioden erzielen A und B jedoch das gleiche Ergebnis. Würde im vorliegenden Fall nur A die einbehaltene Quellensteuer angerechnet bekommen, würde das zu einer Ungleichbehandlung von zwei ihrem wirtschaftlichen Gehalt vergleichbaren Sachverhalten führen. Demnach ist aus Art 23 B Abs. 1 OECD-Musterabkommen auch im Sinne einer gleichheitskonformen Interpretation ein Anrechnungsvortrag abzuleiten.

Festzuhalten ist auch, dass Art 23 B Abs. 1 OECD-Musterabkommen den zeitlichen Aspekt der Anrechnung gar nicht behandelt und Ziel und Zweck der DBA die Beseitigung der Doppelbesteuerung ist, da andernfalls der Abkommenschutz ins Leere läuft.

Im gegenständlichen Fall ist die Verlustsituation im Jahr 2008 der entscheidende Faktor. Im Jahr 2008 wurden die ausländischen Erträge in die steuerliche Bemessungsgrundlage im Inland miteinbezogen und kürzten damit den Verlust bzw. den Verlustvortrag. In den Folgejahren - nämlich in Jahren mit positivem Einkommen - ergibt sich daher eine höhere Bemessungsgrundlage und folge dessen eine höhere Körperschaftsteuer, während die anzurechnenden ausländischen Quellensteuern nachträglich nicht mehr anrechenbar seien. Damit kommt es zu einer - nicht gewünschten - Doppelbesteuerung, die mit der Anrechnungsmethode gerade vermieden werden soll. Diese Nachteile können nur dann ausgeglichen werden, wenn ein Anrechnungsvortrag zur Anwendung kommt.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass aus verfassungsrechtlichen und DBA-rechtlichen Überlegungen ein Anrechnungsvortrag vorzunehmen ist und daher die verbliebenen noch nicht angerechneten ausländischen Quellensteuern aus dem Jahr 2008 iHv 153.995,86 € auf die Körperschaftsteuer 2009 anzurechnen sind.

III. Griechische Staatsanleihen:

1. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin erwarb am 4.7.2006 griechische Staatsanleihen (GR0114012371) mit

Nominalwert 3.100.000,00 € zu einem Kurswert von 3.162.000,00 € auf dem Sekundärmarkt. Die Verzinsung der Anleihen erfolgte zu einem nominellen Zinssatz von jährlich 4,65%, wobei die Auszahlung am 3.12. des jeweiligen Wirtschaftsjahres erfolgte. Die gegenständliche Anleihe wurde am 19.4.2007 zum Nominalwert getilgt. Der Differenzbetrag zwischen Nominalwert und Kurswert zum Zeitpunkt der Anschaffung wurde in den Geschäftsjahren 2006 und 2007 steuerwirksam abgeschrieben.

Daneben erwarb die Beschwerdeführerin jeweils am 13., 14. und 17.12.2007 griechische Staatsanleihen (GR0124006405) mit Nominalwert 120.000.000,00 € zu einem Kurswert von 122.727.700,00 € auf dem Sekundärmarkt. Die Verzinsung der Anleihe erfolgte zu einem nominellen Zinssatz von jährlich 6,30%, wobei die Auszahlung am 29.1. des jeweiligen Wirtschaftsjahres erfolgte. Die gegenständliche Anleihe wurde am 29.1.2009 zum Nominalwert getilgt. Der Differenzbetrag zwischen Nominalwert und Kurswert zum Zeitpunkt der Anschaffung wurde in den Geschäftsjahren 2007, 2008 und 2009 steuerwirksam abgeschrieben.

Die Betriebsprüfung beanstandete in weiterer Folge die steuerwirksame Abschreibung der jeweiligen Differenzbeträge und vertrat dabei die Ansicht, dass in Hinblick auf die besonders kurze Restlaufzeit der Anleihen jedenfalls davon auszugehen sei, dass die Beschwerdeführerin schon bei der Anschaffung der Anleihen entsprechende Verluste am Ende der Laufzeit erwartet habe. Aufgrund der hohen Wahrscheinlichkeit des Eintritts müssten die Verluste zudem jenen gleich gehalten werden, die zum Ende der Laufzeit feststehen. Die Differenzbeträge hätten demnach nicht, wie dies von der Beschwerdeführerin praktiziert wurde, an der Substanz in Abzug gebracht werden dürfen, sondern es hätte vielmehr eine Verrechnung mit den (nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Griechenland jedoch in Österreich nicht steuerbaren) Zinsen erfolgen müssen.

2. Rechtliche Beurteilung:

Zunächst muss berücksichtigt werden, dass die gegenständlichen Anleihen ausnahmslos über den Sekundärmarkt erworben wurden, wobei der Kaufpreis den Ausgabekurs überstieg. Der daraus resultierende Unterschiedsbetrag (der „Überparibetrag“) stellt dabei kein regulierendes Instrument für den Zinsertrag dar, sondern ist vielmehr als Bestandteil des Kaufpreises zu behandeln. Eine steuerwirksame Abschreibung um den Überparibetrag ist demnach grundsätzlich zulässig.

Eine abweichende Beurteilung ist nur dann denkbar, wenn schon zum Zeitpunkt des Erwerbs mit höchster Wahrscheinlichkeit feststeht, dass zum Ende der Laufzeit des Wertpapiers ein entsprechender Unterschiedsbetrag anfallen wird; nur in diesen Fällen kann ein Überparibetrag als regulierendes Instrument für den Zinsertrag gewertet werden.

Der Ansicht der Betriebsprüfung, nach der am Ende der Laufzeit anfallende Unterschiedsbetrag im beschwerdegegenständlichen Fall schon aufgrund der kurzen Restlaufzeit als mit höchster Wahrscheinlichkeit anfallend zu werten sei, muss

entgegengetreten werden. Wird vorausgesetzt, dass der Kurswert einer Anleihe anhand der Bonität des Schuldners und des Marktzinsniveaus zu ermitteln ist, muss berücksichtigt werden, dass Veränderungen dieser Einflussgrößen auch dann zu einem Anstieg des Kurswertes führen können, wenn lediglich eine weitere Ausschüttung vor der Tilgung stattfindet. Da weder eine Verbesserung der Bonität des Schuldners, die den Kurswert unmittelbar beeinflusst hätte, noch eine negative Veränderung des Marktzinsniveaus, die in der Folge zu einer geringeren Abzinsung der noch ausstehenden Zahlungen geführt hätte, zum Zeitpunkt der Anschaffung kategorisch ausgeschlossen werden konnte, kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Unterschiedsbetrag bei Tilgung aus damaliger Sicht mit höchster Wahrscheinlichkeit anfallen würde. Unzutreffend ist demnach auch die Unterstellung der Betriebsprüfung, die Beschwerdeführer hätten diesen Unterschiedsbetrag zum Zeitpunkt der Anschaffung bereits eingepreist.

Dies ist etwa dadurch belegt, dass die Anleihe GR0124006405 am 23.1.2008, also kurz nach dem Erwerb durch die Beschwerdeführerin, zu einem Kurswert von 102,56 € notierte. Da dieser Kurswert deutlich über dem Anschaffungskurs liegt, hätte die Anleihe zu diesem Zeitpunkt noch mit Gewinn veräußert werden können.

Anmerkung Richter: Die eingefügte Abbildung zeigt den Kursverlauf der Anleihe zwischen dem 17.10.2007 und dem 1.4.2008 (Kursverfall von 102,5 auf 102,1).

Insofern sich die Argumentation der Betriebsprüfung auf die Erkenntnisse VwGH 2002/15/0033 vom 26.11.2002, VwGH 2008/15/0043 vom 2.9.2009 und VwGH 99/14/0099 vom 25.11.2002 stützt, wird die Sachlage verkannt. Gegenstand der angeführten Verfahren war die Beurteilung eines Unterschiedsbetrages, der durch eigenständige Sicherungsgeschäfte bereits im Vorfeld in verschiedenem Ausmaß fixiert worden war. Auch wenn der VwGH hier zu dem Ergebnis gelangt, dass derartige Sicherungsgeschäfte im Einzelfall dazu führen können, dass ein tatsächlich anfallender Unterschiedsbetrag einem von vorn herein mit Sicherheit anfallenden Unterschiedsbetrag wirtschaftlich gleich zu halten ist, kann daraus kein Argument für den vorliegenden Fall, in dem gerade keine derartigen Sicherungsgeschäfte abgeschlossen wurden, gewonnen werden.

Richtigerweise hätte die Betriebsprüfung den Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungs- und Emissionskurs als Bestandteil der Anschaffungskosten werten müssen. Umgekehrt stellt lediglich der Unterschiedsbetrag zwischen Emissionskurs und Nominale einen Anteil der Zinsen dar und ist finanzmathematisch auf die Laufzeit zu verteilen. Sofern in den tatsächlichen Anschaffungskosten Beträge enthalten sind, die auf einen solchen Unterschiedsbetrag entfallen, muss der auf die Restlaufzeit entfallende Anteil aus der Teilwertabschreibung ausgeschieden werden.

Die steuerliche Behandlung griechischer Staatsanleihen wurde zudem schon früher, und zwar im Rahmen der Außenprüfung des Jahres 2005, thematisiert. Damals erfolgte zum

Bilanzstichtag keine Abwertung auf den niedrigeren Börsenkurs durch die Beschwerdeführerin. Die Großbetriebsprüfung hat dies korrigiert und dazu auf die grundsätzliche Abzugsfähigkeit einer solchen Wertminderung verwiesen (vgl. Besprechungsprogramm für die Schlussbesprechung am 24.10.2008 anlässlich der durchgeführten Außenprüfung). Dieses Vorgehen wurde von der Beschwerdeführerin in weiterer Folge beibehalten. Dass die Großbetriebsprüfung nunmehr eine Abwertung als unzulässig erachtet, widerspricht dem Grundsatz des Vertrauensschutzes. Aus den genannten Gründen ersuchen wir um antragsgemäße Erledigung.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 23. Mai 2017** wurde gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

1. Betreffend Wiederaufnahme der Verfahren:

Der in Punkt 1 des Besprechungsprogramm zur Außenprüfung ausführlich beschriebene Sachverhalt wurde im Rahmen der BP außer Streit gestellt.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wird auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen. Dieser Hinweis wird dadurch ergänzt, dass die Feststellungen der darüber aufgenommenen Niederschrift zu entnehmen sind.

Im Abschnitt „Prüfungsabschluss“ des mit 12.12.2013 datierten Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung wird zur Begründung der erstinstanzlichen Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer auf die Tz 1-4 und 13 verwiesen.

Ergänzend zur Bezeichnung der Wiederaufnahmegründe wird in Tz. 13 des BP-Berichtes angeführt, dass die Errichtung des Neubaus durch die ST für die Beschwerdeführerin, die Finanzierung des Investitionen zu 89,611% von der Mieterin und indirekten Gesellschafterin, der Beschwerdeführerin, durch Gesellschafterzuschüsse sowie die Umstände der organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung der ST in die Beschwerdeführerin erst im Zuge der Außenprüfung bekannt wurden.

Die Wiederaufnahme rechtfertigende Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung im abgeschlossenen Verfahren zu einem anderen (als vom Bescheid zum Ausdruck gebrachten) Ergebnis geführt hätten.

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt bereits derart bekannt gewesen ist, dass

sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an.

Nach der ständigen Rechtsprechung stellen nur solche Tatsachen Wiederaufnahmegründe dar, die im Zeitpunkt der Bescheiderstellung bereits existent waren, jedoch weil unbekannt, im bisherigen Verfahren unberücksichtigt blieben und später neu hervorgekommen sind. Dass die der Wiederaufnahme zugrundeliegenden Tatsachen im gegenständlichen Beschwerdefall erst im Zuge der im Jahr 2013 durchgeführten Außenprüfung hervorgekommen sind und daher im Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht bekannt waren, wurde im Bericht über die Außenprüfung dargelegt.

In der Beschwerde wird lediglich vorgebracht, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der ST keine umsatzsteuerliche Organschaft bestehe und die Kenntnis der von der Behörde angeführten neuen Tatsachen und Beweismittel daran nichts ändere und daher keinen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeiführe.

Zum Bestehen einer Organschaft zwischen der Beschwerdeführerin und der ST wird auf die Beschwerdeverentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2012 Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2006 bis 2010 und Feststellung Gruppenträger 2006 bis 2010 vom 23.5.2017 verwiesen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde. Bei der Ermessensentscheidung sind einerseits die Interessen der Partei und andererseits öffentliche Interessen zu berücksichtigen. Nach der Judikatur des VwGH hat die Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) grundsätzlich Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten behördlichen Ermittlungen und der sich daraus ergebenden steuerlichen Auswirkung. Ziel der Wiederaufnahme des Verfahrens ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (z.B. VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Im gegenständlichen Fall sind die steuerlichen Auswirkungen nicht geringfügig, sodass eine Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf die gebotene Verwaltungsökonomie auch zweckmäßig war. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen.

Es liegen auch keine besonderen Umstände vor, die eine Wiederaufnahme als unbillig erscheinen lassen. Weder liegt ein Missverhältnis der steuerlichen Gesamtauswirkung gegenüber der steuerlichen Auswirkung, welche sich allein aus dem Wiederaufnahmegrund ergibt vor, noch liegen besondere Umstände vor, welche ein derartiges Gewicht hätten, dass sie geeignet wären, einer Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Wege zu stehen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2011

und der Feststellung Gruppenmitglied für 2006 bis 2010 war aus vorgenannten Gründen geboten und die dagegen gerichtete Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

2. Betreffend Sachbescheide:

Der in Punkt 1 des Besprechungsprogramms zur Außenprüfung ausführlich beschriebene Sachverhalt wurde im Rahmen der BP außer Streit gestellt.

Rechtliche Beurteilung:

2.1. Umsatzsteuerliche Organschaft:

a) Finanzielle Eingliederung:

Zum Vorliegen der finanziellen Eingliederung wird auf die Ausführungen in Pkt. 2.1.1 des Besprechungsprogramms vom 15.10.2013 verwiesen. Dort wurde - gestützt auf umfangreiche Literatur - bereits ausgeführt, dass für das Vorliegen der finanziellen Eingliederung auch mittelbare Beteiligungen genügen. Es ist nicht erforderlich, dass die die Stimmenmehrheit vermittelnde Gesellschaft mit dem Organträger organisatorisch verbunden ist. Entscheidend ist, dass der Organträger deren Stimmenmehrheit an der Organgesellschaft ausnutzen kann. Eine mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere zwischengeschaltete Gesellschaften – auch kapitalistisch strukturierte Personengesellschaften – kann zu einer finanziellen Eingliederung führen, wenn die zwischengeschalteten Gesellschaften finanziell beherrscht werden. Aufgrund der indirekten 100%igen Beteiligung der Beschwerdeführerin an der ST ist das „finanzielle Eingliederungskriterium“ gegeben. Es liegt sowohl eine einheitliche Willensbildung der Gesellschaften vor, als auch eine Unterordnung der ST.

Die Beschwerdeführerin ist indirekt über die 100%ige Beteiligung an der g und indirekt über die 100%ige Beteiligung an der aa **** an der ST beteiligt. Angesichts dieses Beteiligungsausmaßes kann nicht von einer bloß schwach ausgeprägten finanziellen Eingliederung gesprochen werden.

b) Organisatorische Eingliederung:

Die ST hat seit Beginn ihrer Unternehmertätigkeit (7.5.1985) kein eigenes Personal. Alle Funktionen und alle organisatorischen Aufgaben ([administrative Aufgaben/Tätigkeiten] - laufende Buchführung, Erstellung der monatlichen UVA, Führen offener Postenliste, Überwachungs-, Abstimmungs- und Koordinationsarbeiten der laufenden Mieteinnahmen, Vertretung bei Behörden, Erstellung der Jahresabschlüsse, Einreichung von Eingaben bei allen Behörden etc.) werden durch Mitarbeiter der Beschwerdeführerin wahrgenommen. Betrachtet man isoliert speziell nur den Bau des B so wurden hier von Seiten des Organträgers - auch gleichzeitig Mieters des Objektes - eine Vielzahl von zeitintensiven Tätigkeiten erledigt. Entgeltsverrechnungen für die erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin für die ST fanden (seit 7.5.1985) bzw. finden keine statt. Alle laufenden Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Geschäftsführung, Verwaltungs- oder sonstige Tätigkeiten der ST werden ausschließlich von Mitarbeitern der Beschwerdeführerin durchgeführt. Wie in der

Beschwerde richtig angemerkt, ist Herr o kein leitender Angestellter der Beschwerdeführerin. Die einzelnen Geschäftsführer stehen in der Beschwerdeführerin (Dienstnehmer der Beschwerdeführerin: Herr q [seit 13.6.1995], Herr r [seit 1.10.1993], Herr o [seit 1.7.1987], Herr l [seit 1.10.1978] und Frau m [seit 16.10.2007]) in einem langjährigen Angestelltenverhältnis und sind folglich weisungsgebunden gegenüber ihrem Dienstgeber, der Beschwerdeführerin. Aufgrund der langjährigen Dienstverhältnisse ist davon auszugehen, dass ein auf einem Anstellungsverhältnis zum Organträger begründetes Kündigungsrecht jene persönliche Abhängigkeit und Bereitschaft zur Weisungsbefolgung seitens des Geschäftsführers der Organgesellschaft hervorzurufen vermag, dass eine jederzeitige Willensbeherrschung in der laufenden Geschäftsführung der untergeordneten Gesellschaft als gewährleistet angesehen werden kann. In Anbetracht der langjährigen Dienstverhältnisse der vorher genannten Personen zur Beschwerdeführerin ist davon auszugehen und entspricht es der Lebenserfahrung, dass diese Personen den Willen des beherrschenden Gesellschafters, der Beschwerdeführerin, ausführen werden, da dieser auf Grund seiner Mehrheitsbeteiligung die personelle Besetzung der Geschäftsführungsorgane der ST bestimmt. Ein nicht leitender Angestellter unterliegt noch viel stärker dem mutmaßlichen Willen seines Arbeitsgebers bzw. steht in einem noch engeren Abhängigkeitsverhältnis zum Dienstgeber. Es sei nochmals vermerkt, dass hier zwischen dem Organträger (Beschwerdeführerin) und der Organgesellschaft (ST) seit Beginn - also seit 7.5.1987 - nie eine Kostenverrechnungen für erbrachte Tätigkeiten bzw. sonstige erbrachte Leistungen in irgendeiner Form stattgefunden hat. Die beiden Unternehmen wurden immer als ein Ganzes gesehen und auch die Leistungen zwischen Beschwerdeführerin und ST dementsprechend nicht verrechnet.

c). Wirtschaftliche Eingliederung:

Wie in der Beschwerde richtig angemerkt, sind der Organträger (Beschwerdeführerin) und die Organgesellschaft (ST) in verschiedenen Geschäftszweigen tätig bzw. teilen sich den Markt auf.

Die wirtschaftliche Eingliederung liegt immer dann vor, wenn die Aktivitäten der Organgesellschaft auf die des Organträgers ausgerichtet sind. Entscheidend ist das einheitliche Gesamtkonzept unter Leitung des Organträgers. Die Tätigkeiten müssen sich fördern und ergänzen. Eingliederung ist nicht dergestalt zu verstehen, dass die beherrschte Gesellschaft gegenüber der herrschenden Gesellschaft eine dienende Funktion haben muss. Die Tätigkeit muss lediglich in das wirtschaftliche Gesamtkonzept des Organträgers eingegliedert sein, nämlich im Gefüge des übergeordneten Organträgers als dessen Bestandteil erscheinen. Somit kann auch die Tätigkeit des Organträgers diejenige der Organgesellschaft fördern, und sich sogar auf Umsätze gegenüber jener der Organgesellschaft beschränken. Die Organgesellschaft muss nicht unmittelbar für den Organträger tätig zu sein. Die Organgesellschaft steht ausschließlich mit dem Organträger in Geschäftsverbindung und betreibt auf dem Wettbewerbsmarkt mit keinem anderen Kunden Geschäfte. Der Organträger ist somit der einzige Kunde der Organgesellschaft.

Die ST vermietet ausschließlich Liegenschaften für den Bankbetrieb an die Beschwerdeführerin. Eine Abhängigkeit zu diesem einen Kunden ist gegeben und unterstreicht die wirtschaftliche Eingliederung in die Organschaft.

In der Beschwerde (Seite 7) wird vorgebracht, dass der UFS in der Entscheidung RV/1269-L/12 vom 31.12.2013 in einem gleichgelagerten Sachverhalt das Vorliegen einer Organschaft zwischen einer vermietenden „Tochter“ und einer Bankgeschäfte tätigen „Mutter“ verneint habe, weil das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung nicht bestehe. Gegenständliche UFS-Entscheidung wurde vom VwGH mit Erkenntnis Ro 2014/15/0031 vom 23.11.2016 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Zur wirtschaftlichen Eingliederung hat der VwGH in diesem Erkenntnis Folgendes ausgeführt (Hervorhebung durch den Bearbeiter - *kursiv*):

VwGH:

„Die wirtschaftliche Eingliederung ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben, wenn zwischen den Gesellschaften ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang besteht und ihre Tätigkeiten aufeinander abgestellt sind und sich gegenseitig ergänzen (vgl. in diesem Sinn etwa VwGH vom 20. Jänner 1999, 96/13/0090, vom 19. Juli 2000, 98/13/0117, vom 29. März 2001, 96/14/0085, vom 20. September 2001, 98/15/0007, und vom 13. Dezember 2007, 2006/14/0043). *Letzteres träge im Streitfall jedenfalls dann zu, wenn die Aufgabe der Mitbeteiligten als Besitzgesellschaft vornehmlich darin bestünde, der X AG die für den Betrieb ihrer Bankgeschäfte erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen.*

In unionsrechtskonformer Interpretation des § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 ist mit dem betriebswirtschaftlichen Zusammenhang das Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Eingliederung erfüllt, ohne dass es einer wirtschaftlichen "Unterordnung" bedarf. So hat der EuGH im Urteil vom 16. Juli 2015, C-108/14, Larentia + Minerva, und C-109/14, Marenave, Rn 46, zur Auslegung der unionsrechtlichen Grundlagen der Organschaft ausgesprochen, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung (der Art. 11 der "MWSt-SystRL entspricht") einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, allein den Einheiten vorbehält, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind. Das nationale Recht, das in § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 darauf abstellt, dass das Organ "nach der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in (das) Unternehmen eingegliedert ist", verschließt sich einer richtlinienkonformen Interpretation nicht.“

Auch wenn der VwGH den Begriff „Bankgeschäfte“ nicht näher ausgeführt hat, kann er nicht so verstanden werden, dass damit ausschließlich die unmittelbaren Bankgeschäfte gemeint sind.

Zur Führung einer Bank bzw. ganz allgemein eines Unternehmens gehören auch interne Tätigkeiten wie Leitungs- und Verwaltungsaufgaben. Ohne das Vorhandensein dieser internen Organisation wäre die Durchführung der unmittelbaren Bankgeschäfte faktisch nicht möglich. Nach dem unbestrittenen Sachverhalt verwendet die Beschwerdeführerin die von der ST angemieteten Räumlichkeiten auch für Leitungs- und Verwaltungstätigkeiten.

2.2.. Ungewöhnliche Vertragsgestaltung und wirtschaftliche Zurechnung des Mietobjektes:

Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten und wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen typischerweise zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149), wie zwischen fremden Dritten - Fremdvergleich.

Die Vereinbarung muss demnach

- < nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- < einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- < zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Die genannten Anforderungen an Verträge oder sonstige Rechtsbeziehungen zwischen der Körperschaft und ihrem Anteilsinhaber müssen kumulativ (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208) sowie im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149) vorliegen.

2.2.1. Verrechneter Baurechtszins für den Erweiterungsbau A 28 bzw. B:

Wie bereits in der Niederschrift ausgeführt wurde, wurde das Bauobjekt mittels Baurechtsvertrag Alt vom 31.1.1994 bzw. Baurechtserweiterungsvertrag Neu vom 20.1.2009 auf dem Grundstück der Beschwerdeführerin errichtet. Auch dieser Baurechtserweiterungsvertrag wurde grundbücherlich eingetragen. Im Baurechtserweiterungsvertrag wird in Punkt 7 „Bauzins“ fixiert, dass die Regelungen des Baurechtsvertrages Alt vom 31.1.1994 unverändert bleiben. „Eine Erhöhung für das Erweiterungsbaurecht also des bisher vorgeschriebenen Mindestzins erfolgt dementsprechend einvernehmlich nicht.“ Nach dem Baurechtsvertrag alt vom 31.1.1994 ist mit dem Mindestbauzins von jährlich ATS 1.440.000 aber lediglich die Nutzung des Baurechts für den ersten Bauabschnitt im Ausmaß von 3.000m² nutzbare Fläche abgegolten, nicht jedoch die Nutzung des gesamten Neubaus bzw. des zweiten Bauabschnitts. Zur Differenz zwischen der zivilrechtlichen Vertragsgestaltung des Baurechtsvertrages und dem gelebten wirtschaftlichen Verhältnissen wurde seitens der AP um Auskunft ersucht. (Frage 3 der AP vom 22.3.2013: Differenz Baurechtszins neu „NULL“? - laut Baurechtserweiterungsvertrag gehen keine Werte für den verrechnenden Bauzins hervor, bitte um Bekanntgabe der Zusammensetzungen aller Objekte, sodass nachvollzogen werden kann, welchem Objekt, welche Höhe an Baurechtszins zugeordnet werden kann! Welcher

Indexanpassung wurde hier innerhalb den letzten 5 Jahren vorgenommen. Ist der Baurechtszins wertgesichert, wird hier jährlich eine Anpassung gemäß Verbraucherpreisindex vorgenommen?).

Die Frage wurde mit Mail von Mag. s vom 29.5.2013 (Leitung Rechnungswesen ST) dahingehend beantwortet, dass der bestehende Baurechtszins auch den Baurechtszins des erweiterten Baurechts umfasse. Ursprünglich sei man von einem größeren Bauvolumen ausgegangen, daher sei er mit dem Baurechtserweiterungsvertrag nicht angepasst worden. Eine Indexanpassung an den VPI 1986 sei dennoch erfolgt.

Durch diese Antwort vom 29.5.2013 wurde der Widerspruch betreffend Bauzinserhöhung nicht geklärt.

Erfolgt unter fremden Dritten eine Abweichung von einer zivilrechtlichen Vertragsgestaltung so ist jede der betroffenen Parteien im Interesse seines Unternehmens bedacht und auch verpflichtet, betriebswirtschaftlich zu handeln und diese Abweichung zu reklamieren. Eine fremde Dritte - aus Sicht der ST - hätte nie 10 Jahre einen erhöhten Baurechtszins für Nutzflächen bezahlt, welche nicht bebaut bzw. in Anspruch genommen wurden. Weiters wurde nie von Seiten der ST eine Vergleichsrechnung angestellt, wie weit die m²-Anzahl des verrechneten Baurechtszinses mit dem tatsächlich aufgrund der genutzten Fläche (Ausmaß der nutzbaren Fläche des Bauabschnittes 1) zu verrechnenden Baurechtszins differiert. Auch von Seiten der Beschwerdeführerin - als Baurechtsgeberin - wurde im Jahr 2009 nie eine Vergleichsrechnung vorgenommen, in wie weit der bezahlte Baurechtszins der ST dem tatsächlich Baurechtszins aufgrund der nutzbaren Mehrfläche durch den Bauabschnitt 2 dem wahren wirtschaftlichen Werten aufgrund der Nutzung entspricht. Die Beschwerdeführerin hat seit 2009 auf eine Anpassung somit auf eine Erhöhung der Einnahmen verzichtet. Wären diese Sachverhalte bei fremden Dritten aufgetreten, so wäre jeder der einzelnen Geschäftsführer verpflichtet gewesen, diese Differenzen zu reklamieren und dementsprechende daraus resultierende Minder- bzw. Mehrleistungen einzufordern. Diese gelebte Vertragsgestaltung ist fremdunüblich und ist in der Praxis unüblich. Kein Unternehmen verzichtet freiwillig auf zustehende Erlöse, es sei denn, die betroffenen Unternehmen werden als wirtschaftliche Einheit betrachtet.

Der Erweiterungsbau A 28 bzw. B setzt sich aus folgenden Ebenen und Nutzungen zusammen:

A 28 - B (gem. Baurechtserweiterungsvertrag):

1. UG: Technik, Treppenhaus, Lift, Tiefgarage

2. UG: Technik, Treppenhaus, Lift, Tiefgarage

EG: Veranstaltungssaal groß/klein

1. OG: Luftraum Foyer, Besprechungsräume, Sitzungszimmer, Büro, Kopierraum, Teeküche, WC, Regie, Treppenhaus

2. OG: Büro Vorstand Dr. u, 3 Sitzungszimmer, WC, Foyer, Lager, Bewirtungszimmer, Küche, Treppenhaus (Quelle: Baurechtserweiterungsvertrag Anhang Erweiterungsbau B)

2.2.2. Finanzierung A 28/B – Kapitalausstattung:

Wie bereits im Punkt 1.1.2 beginnend mit Seite 8 der Niederschrift 15.10.2013 (Teil Besprechungsprogramm) ausgeführt, wurde der Bau des B durch die indirekte 100%-Gesellschafterin überwiegend aus indirekten Gesellschafterzuschüsse iHv € 12.500.000,-- finanziert. Der Restbetrag iHv € 1.449.147,32 wurde laut Auskunft des Unternehmens durch Eigenkapital finanziert. Zusammenfassend bedeutet das, dass 89,611% der gesamten Errichtungskosten durch die Mieterin (Beschwerdeführerin) selbst getragen, folglich auch selbst finanziert wurde.

Geht man auf das Eigenkapital bzw. Fremdkapital der Gesellschaft näher ein, so betrug bis zum Zeitpunkt des Zufließens des ersten Gesellschafterzuschusses das Fremdkapital der Beschwerdeführerin 80,25%. Die Gesellschaft war zu diesem Zeitpunkt nicht im Stande dieses Bauvolumen iHv € 13.949.147,32 selbst zu finanzieren bzw. eine Fremdfinanzierung zu erhalten. Ein fremdes Kreditinstitut hätte einem Unternehmen mit einer Fremdkapitalquote iHv 80,25% ein Darlehen iHv € 12.500.000,00 nicht gewährt?

Wie die Beschwerdeführerin ausführte, wurde die Restgrößenfinanzierung aus dem Eigenkapital der ST vorgenommen.

Zu diesen langfristigen Geschäftsverbindlichkeiten mit der Beschwerdeführerin wurden weder Darlehensverträge noch sonstige schriftliche Vermerke vorgelegt.

Eine fremdunübliche Abwicklung der Darlehensgewährung besteht hinsichtlich:

- < kein Darlehensvertrag (langfristige Verbindlichkeiten iHv durchschnittlich 3.680.000 € in den Jahren 2006 - 2010)
- < keine Zinsvereinbarung
- < keine Verzinsung
- < keine Festlegung von Rückzahlungsmodalitäten

2.2.2.3. Publizität - Fremdvergleich - eindeutiger, klarer und zweifelsfreier Inhalt (Darlehensvertrag und Mietverträge):

2.3.1. Darlehensvertrag - Darlehensgewährung/Darlehensmodalität:

Wie bereits die ST ausgeführt hat, ist eine schriftliche Form eines Mietvertrages und auch eines Darlehensvertrages nicht zwingend erforderlich; in Ausnahmefällen ist bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages eine steuerrechtliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich (vgl. VwGH 16.12.1988, 87/14/0036); der Abschluss eines mündlichen Darlehensvertrages ist jedoch unter Fremden unüblich (vgl. Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 55.1.). Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt aber der Schriftform besondere Bedeutung zu. Aus steuerlicher Sicht können daher der Ausweis einer bilanziellen Verbindlichkeit oder die bloße Verbuchung von Zinsen im Rahmen der Jahresabschlusserstellung keinen ausreichenden Nachweis für den Abschluss eines Darlehensvertrages erbringen, wenn sonst keine oder eine bloß mündlich getroffene Vereinbarung vorliegt (vgl. Lenneis in Baldauf/Kanduth-

Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner; Jakom EStG 2014, § 4 Rz 341 mwN; KStR 2001 Rz 906).

Allgemein gesehen müssen die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 4.10.1983, 83/14/0034). Als wesentliche Bestandteile eines Darlehensvertrages sieht die laufende Rechtsprechung jedenfalls folgende Eckpunkte:

- < Darlehensgeber
- < Darlehensnehmer
- < Darlehenshöhe
- < Rückzahlungshöhe und Zeitpunkt
- < Besicherung
- < Verzinsung

Die Darlehensgeberin und die Darlehensnehmerin waren durch die Aufnahme in die Bücher hinreichend konkretisiert. Der Darlehensbetrag hingegen lässt sich nur an den Verbindlichkeitsständen per 31.12. jeden Jahres ablesen. Je nach Kapitallage bzw. Liquidität der ST wurde das Obligo reduziert oder erhöht. Von einer nach außen zum Ausdruck kommender Publizität kann unter diesen Umständen nicht ausgegangen werden. Auch von einem klaren Inhalt iZm klaren Rückführungszeitpunkten des offenen Obligos kann ebenfalls nicht ausgegangen werden bzw. ist anhand der Rückführungen nicht erkennbar/nicht vorliegend. Bei Rückzahlungen zwischen Fremden würde bei derartigen hohen aushaftenden Beträgen zumindest ein tatsächliches Rückzahlungsdatum mit aufgestelltem Tilgungsplan festgehalten werden.

Weiters fremdunüblich ist hier die Verzinsung. Seit Entstehen dieser Verbindlichkeit wurden weder Zinsen gebucht noch Zinsen verrechnet oder bezahlt. Ein Darlehen in durchschnittlicher Höhe von € 3.680.000,00 wird der Enkelin unverzinst und auch zeitlich unbegrenzt zur Verfügung gestellt. Da die Kreditgeberin, die Beschwerdeführerin, selbst das Bankgeschäft betreibt, wird auch im Falle eines Überziehungsrahmens bei eigenen Kunden in einem Protokoll Zweck, Höhe, Sicherheit, Laufzeit und Rückzahlung festgehalten und wie auch anhand des intern geführten und auch gelebten Kreditmanagements bzw.

Obligomanagements erkennbar ist, werden bei nicht Nachkommen der Rückzahlungsvereinbarungen klar erkennbare Schritte gesetzt (Fälligestellung des gesamten Obligos nach 90 Tagen Rückzahlungsterminüberschreitung).

Der Fremdvergleich ist auch strikt vorzunehmen, wenn bei Rechtsverhältnissen, die tatsächliche Darlehensvereinbarung durch die Auszahlung ersetzt wird. Dient das Angehörigendarlehen der Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern und ist die Darlehensaufnahme daher unmittelbar durch die Einkunftserzielung veranlasst, tritt die Bedeutung der Unüblichkeit einzelner Klauseln des Darlehensvertrags zurück. Entscheidend ist in diesen Fällen vielmehr die tatsächliche Durchführung der Zinsvereinbarung (im vorliegenden Fall gibt es keine Zinsvereinbarung bzw. es werden keine Zinsen bezahlt) und die fremdübliche Verteilung der Vertragschancen und -

risiken.

Weiters ist anzumerken, dass die ST weitere Verbindlichkeiten an ein Unternehmen der j Gruppe, die j v hat. Schriftliche Vereinbarungen sind hier auch nicht vorhanden, aber Zinsbuchungen, Zinszahlungen und Obligoreduzierungen erfolgen jährlich.

2.3.2.2. Mietvertrag:

Zivilrechtlich ist der Abschluss eines Mietvertrages auch mündlich oder durch schlüssiges Verhalten iSd § 863 ABGB zulässig. Liegt zulässigerweise kein schriftlicher Mietvertrag vor (siehe aber VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081), so müssen zumindest die wesentlichen, auch unter Fremden üblicherweise vereinbarten Vertragsbestandteile fixiert werden (z. B. Bestandgegenstand, befristeter oder unbefristeter Mietvertrag, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen, Tragung der Betriebskosten – VwGH 1.7.2003, 97/13/0215).

Ein schriftlicher Mietvertrag oder ein firmeninterner Aktenvermerk für vereinbarte Vertragsbestandteile waren im Unternehmen nicht vorhanden oder wurden nicht vorgelegt. Projiziert man diesen Sachverhalt auf einen fremden Dritten, so ist es sehr unwahrscheinlich, dass man bei einem Investitionsvolumen iHv 13.949.147,32 € weder eine vertragliche Regelung bezüglich Mindestmietzeit, Kündigungsregelungen oder etwaige Abschlagszahlungen bei vorzeitigem Vertragsausstieg vorsieht. Diese Regelungen dienen als Schutz für beide Seiten und gewährleisten eine Amortisation eines Investments. Das Vermietungsobjekt wurde speziell auf die Wünsche der Mieterin zugeschnitten (notwendige fehlende Tiefgaragenplätze für die Mitarbeiter bzw. für den laufenden Betrieb des Bankgeschäftes der Beschwerdeführerin (A), einen kleinen und großen Veranstaltungssaal, Verhandlungs- und Büroräume etc.. Der Bau des B wurde durch Mitarbeiter bzw. der Personalagenden der Beschwerdeführerin durchgeführt. Die ST verfügt über kein eigenes Personal. Eine Verrechnung für alle geleisteten Tätigkeiten bzw. Leistungen der Beschwerdeführerin an die ST wird nicht vorgenommen - es handelt sich auch hier um eine entgeltlose Leistungserbringung, welche unter fremden Dritten nie stattgefunden hätte (siehe auch dazu Seite 3 der Beschwerdestellungnahme).

Der vorliegende Sachverhalt ist aufgrund der oben angeführten bei einem Fremdvergleich unüblichen Vorgehensweise nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt gem. § 21 BAO zu untersuchen. In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des § 21 BAO haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der in diesem Bereich in der Regel fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten soll. Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis - Mutter/Enkel 100% - veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

< nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),

< einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

< auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Die in der Rechtsprechung des Gerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen mit nahen Angehörigen aufgestellten - vorstehend wiedergegebenen - Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, mwN; Doralt/Toifl, EStG14, Tz 160f). Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (vgl. VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 92/14/0151). Da der Interessensgegensatz bei Verträgen mit juristischen Personen, an denen Vertragspartner und/oder deren Angehörige als Gesellschafter beteiligt sind, in gleicher Weise gefährdet erscheint, kommen diese Grundsätze auch bei derartigen Rechtsgeschäften zur Anwendung (z.B. VwGH 15.12.1994, 93/15/0083 bzw. aus jüngerer Zeit etwa 97/13/0215 vom 1.7.2003 und 97/13/0208 vom 1.6.2003).

Zusammenfassend ist nochmals festzuhalten, dass unter Beachtung aller oben angeführten Fakten unter fremden Dritten nie diese Vorgehensweise gewählt worden wäre. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist der Bau dieses B der wahren wirtschaftlichen Eigentümerin - der Mieterin, Beschwerdeführerin - zuzurechnen.

II. Ausländische Einkünfte

1. Sachverhalt:

Im Jahr 2008 erzielte die Beschwerdeführerin ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht, aber auch dem jeweiligen Quellenstaat ein Besteuerungsrecht zustand. Bei den Einkünften handelte es sich um Zinsen und Dividenden für Beteiligungen unter 10% (teilweise bezogen über Investmentfonds). Die genannten Einkünfte wurden in Österreich zur Gänze der Besteuerung unterworfen. Aufgrund des negativen Einkommens der AG im Jahr 2008 konnten die im Quellenstaat einbehaltenen Quellensteuern iHv 153.995,86 € nicht auf die österreichische Körperschaftsteuer angerechnet werden.

Es werde daher beantragt die noch nicht angerechneten ausländischen Quellensteuern aus dem Jahr 2008 iHv 153,995,86 € auf die Körperschaftsteuer 2009 anzurechnen.

2. Rechtliche Beurteilung:

< Einführung eines Anrechnungsvortrages durch das AbgÄG 2011:

Wie bereits der EuGH im Urteil Haribo und Salinen AG in diesem Zusammenhang festgestellt hat, berühren steuerbefreite inländische Beteiligungserträge den Verlustvortrag nicht, d. h. es kann daher der gesamte Verlust in Folgeperioden die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage mindern. Vergleicht man dies mit dem Anrechnungssystem bei Drittlandportfoliodividenden so reduziert die ausländische Dividende

den Verlustvortrag, somit den Verlustvortrag der inländischen empfangen Gesellschaft und es entfällt so die entsprechende Minderung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in den Folgejahren. Aufgrund dieser Rechtslage unterliegen Dividenden aus Drittstaaten somit zeitverschoben einer 25%igen Körperschaftsteuerbelastung.

Diese Ungleichbehandlung wurde durch dieses EuGH-Urteil als nicht mit dem Unionsrecht vereinbar qualifiziert. Der österreichische Staat muss somit an Gesellschaften in Verlustjahren mit anrechenbarer ausländischer Körperschaftssteuer eine Anrechnung gewähren. Durch diesen Anrechnungsvortrag hinsichtlich der ausländischen KSt wird eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von ausländischen Dividenden vermieden. Dieser Anrechnungsvortrag wird der ausländischen Quellensteuer nicht zugestanden, da der EuGH keine Notwendigkeit eines Vortrages in spätere Perioden erachtet. Eine Doppelbesteuerung infolge Erhebung von Quellensteuern, resultiere laut EuGH vielmehr allein aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse verschiedener Mitgliedstaaten, die mangels unionsrechtlicher Harmonisierung nicht zu beanstanden sei.

< Verlustberücksichtigung nach Haribo und Salinen AG:

Im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Verlusten bei der Befreiungsmethode wurden bis zur Jahrtausendwende (befreite) Verluste aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden, sie kürzten nicht die Bemessungsgrundlage sondern verminderten den Steuersatz. Dies kam einem Verlustausgleichsverbot gleich. Mit dem Erkenntnis des VwGH im Jahr 2001 fand erstmals die Berücksichtigung von ausländischen Verlusten durch Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage statt, der Vorwurf des Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit wurde damit entkräftet. Auf nationaler Ebene fand die Umsetzung mit dem Steuerreformgesetz 2005 in § 2 Abs. 8 Z 3 EStG statt. Ein sich ergebender Verlust aus der ausländischen Betriebsstätte vermindert daher in voller Höhe die Besteuerungsgrundlage im Inland. Der sich aus der ausländischen Betriebsstätte ergebende Verlust ist allerdings nach nationalem Steuerrecht zu ermitteln. Ist im Ausland ein Verlustrücktrag oder eine Verlustverrechnung mit anderen positiven Einkünften im Quellenstaat möglich, so ist der Verlust zuerst im Quellenstaat auszugleichen. Erfolgt die Verlustverrechnung mit positiven Einkünften des Quellenstaates in den Folgejahren, dann kommt es auf nationaler Ebene zu einer Nachversteuerung der bisher geltend gemachten ausländischen Verluste. Die Nachversteuerung hat dabei in dem Zeitraum zu erfolgen, in dem im Ausland die Verlustverwertung möglich ist.

Bei der Anrechnungsmethode ergab sich das Problem der ausländischen Betriebsstättenverluste nie, da diese zur Gänze das inländische Einkommen kürzten. Auch hier kommt es zur Nachversteuerung auf nationaler Ebene, sobald im Betriebsstättenstaat eine Verlustverwertung wieder möglich ist.

In Bezug auf die Anwendung der Befreiungs- bzw. Anrechnungsmethode ergab sich aus dem EuGH-Urteil Haribo und Saline AG folgende Rechtsänderung. Durch die Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode und der Tatsache der möglichen erschwerten

Nachweiserbringung bei geringfügigen Beteiligungen ergibt bzw. ergäbe sich bei der Anrechnungsmethode ohne Gewährung eines Anrechnungsvortrages eine Doppelbesteuerung, wenn nach den Verlustjahren eine weitere („doppelte“) Besteuerung stattfindet. Einerseits, weil auf einen auf nationaler Ebene vorhandenen Verlust keine Quellensteuer angerechnet werden kann, und andererseits, weil im folgenden Gewinnjahr der vorhandene Verlustvortrag z. B. um die Zinseinkünfte bereits reduziert wurde. Durch den EuGH wurde mit der Vorlagebeantwortung an den UFS festgehalten, dass die Doppelbesteuerung zu verhindern ist. Egal mit welcher Methode, da die Befreiungs- als auch durch die Anrechnungsmethode gleichwertig sind. Nur bei einem übermäßigen Verwaltungsaufwand kann es zu nicht gleichwertigen Ergebnissen kommen. Für die Anwendung der Anrechnungsmethode ist allerdings ein Auskunftsverlangen über die Steuer im Quellenstaat inhärent und kann nicht als übermäßig eingestuft werden.

Mit der Anrechnung eines offenen Anrechnungsvortrages aus dem Überhang von Verlusten, stellte sich die Frage nach der Anrechnung der KöSt und/oder der Quellensteuer. Mit EAS 3065 vom 22.05.2009 wurde die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrages für eine ausländische Quellensteuer in Verlustjahren zugestanden. Dies erfolgte durch bescheidmäßige Festsetzung gem. § 48 BAO. Im Jahr 2010 erfolgte allerdings, unter Hinweis auf das EuGH-Urteil Damseaux eine Kehrtwende, umgesetzt in EAS 3113 vom 22.01.2010. Für die Gewährung eines Anrechnungsvortrages bestand keine Notwendigkeit, da eine diskriminierungsfreie internationale Doppelbesteuerung nicht gegen die Grundfreiheiten der EU verstößt. In der Vorlagebeantwortung zur Rs Saline AG wurde seitens des EuGH ausgeführt, dass es bei Nichtvorliegen eines anrechenbaren Körperschaftsteuervortrages zu einer höheren Steuerbelastung kommt als bei Dividenden aus einer inländischen Quelle. Dies führt allerdings zu einem Verstoß gegen Art 63 AEUV. Durch das EuGH-Urteil wird ein Anrechnungsvortrag, wenn die Anrechnungsmethode im Methodenwechsel vorgesehen ist, normiert. Die aufgrund von Verlustjahren nicht anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer kann dann in späteren Gewinnjahren zur Anrechnung gebracht werden, wobei dies nur die Anrechnung iSd § 10 KStG betrifft.

Die Quellensteuer oder sonstige ausländische Steuern nach DBA betrifft der Anrechnungsvortrag nicht.

III. Griechische Staatsanleihen

1. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin erwarb am 4.7.2006 griechische Staatsanleihen mit einem Nominalwert von 3.100.000,00 € zu einem Kurswert von 3.162.000,00 € auf dem Sekundärmarkt. Die Verzinsung der Anleihen erfolgte zu einem nominellen Zinssatz von jährlich 4,65%, wobei die Auszahlung am 3.12. des jeweiligen Wirtschaftsjahres erfolgte. Die gegenständliche Anleihe wurde am 19.4.2007 zum Nominalwert getilgt. Der Differenzbetrag

zwischen Nominalwert und Kurswert zum Zeitpunkt der Anschaffung wurde in den Geschäftsjahren 2006 und 2007 steuerwirksam abgeschrieben.

Daneben erwarb die Beschwerdeführerin jeweils am 13., 14. und 17.12.2007 griechische Staatsanleihen zu einem Nominalwert von 120.000.000,00 € zu einem Kurswert von 122.727.700,00 € auf dem Sekundärmarkt. Die Verzinsung der Anleihe erfolgte zu einem nominellen Zinssatz von jährlich 6,30%, wobei die Auszahlung am 29.1. des jeweiligen Wirtschaftsjahres erfolgte. Die gegenständliche Anleihe wurde am 29.1.2009 zum Nominalwert getilgt. Der Differenzbetrag zwischen Nominalwert und Kurswert zum Zeitpunkt der Anschaffung wurde in den Geschäftsjahren 2007, 2008 und 2009 steuerwirksam abgeschrieben.

Die Zinseinkünfte aus den Anleihen sind in Österreich von der Besteuerung freizustellen, da laut Doppelbesteuerungsabkommen mit Griechenland die Besteuerung dieser Zinseinkünfte dem Quellenstaat zusteht.

Beantragt wird, die Abwertungen der griechischen Staatsanleihen als steuerlich wirksam anzuerkennen.

2. Rechtliche Beurteilung:

Vom VwGH wurde in der Vergangenheit bereits in mehreren Erkenntnissen abgesprochen, wie aufgrund des DBA steuerfrei zu stellende Teileinkünfte aus Zinsen aus griechischen/spanischen Staatsanleihen abkommensgemäß zu ermitteln sind, bzw. unter welchen Voraussetzungen im Zusammenhang mit den Anleihen stehende Teilwertabschreibungen und realisierte Verluste aus deren Verkauf mit solchen steuerfrei zu stellenden Zinserträgen in Zusammenhang stehend anzusehen sind bzw. wann solche Wertminderungen dem Vermögensstamm der Anleihen zuzurechnen sind.

Im dem Erkenntnis des VwGH vom 26.11.2002, 2002/15/0033 zu Grunde liegenden Sachverhalt erfolgte der Erwerb griechischer Staatsanleihen im Oktober 2006 zum Kurs von 100 und wurde zeitgleich eine Option erworben, einen Teil der Anleihe per 31.1.2007 zum Ausübungskurs 98,70 und einen Teil der Anleihe per 28.3.2007 zum Ausübungskurs 98,70 verkaufen zu können. Nachdem der Kurswert der Anleihe zu den im Optionsvertrag festgelegten Ausübungstagen unter dem festgelegten Ausübungspreis lag, wurde vom Steuerpflichtigen die Verkaufsoption gezogen und die Anleihe zum (unter dem Kaufkurs liegenden) Ausübungspreis veräußert.

Der VwGH hat in diesem Fall die Differenz zwischen dem Ausgabekurs der Anleihe von 100 und deren Verkaufskurs (Optionsausübungspreis) von 98,70 nicht als mit DBA-befreiten Zinserträgen in Zusammenhang stehend angesehen und begründet dies damit, dass der Beschwerdeführerin lediglich die Option zum Verkauf der Wertpapiere eingeräumt gewesen sei. Die Entscheidung, die Option auch tatsächlich auszuüben, aber von der Entwicklung des Kurses der Anleihe abhängig gewesen sei. Wäre der Kurs des Wertpapiers - der im

Wesentlichen Folge der Zinsentwicklung ist - über den Ausübungskurs gestiegen, wäre die Verkaufsoption nicht ausgeübt, sondern das Wertpapier zum Tageskurs verkauft worden. Ein Gewinn aus dem Verkauf des Wertpapiers wäre daher möglich gewesen. Es habe zum Zeitpunkt des Abschlusses des Veräußerungsgeschäftes ein Wertverlust der Anleihe nicht festgestanden.

Die selbe Sichtweise vertritt der VwGH im Erkenntnis vom 2.9.2009, ZI 2008/15/0043; in diesem Fall erwarb ein Steuerpflichtiger in mehreren Tranchen griechische Staatsanleihen und schloss gleichzeitig mit der die Anleihen verkaufenden Bank Optionen ab, aufgrund derer er das Recht erwarb, die Anleihen innerhalb eines Zeitraumes von drei bis sechs Monaten zu einem festgelegten Preis verkaufen zu können. Aufgrund der Optionsvereinbarung bestand für den Steuerpflichtigen keine Verpflichtung, die Anleihen zu dem im Optionsvertrag festgelegten Preis zu verkaufen, es sei daher auch hier von vorn herein nicht sicher gewesen, dass der Verkauf der Anleihen zu einem Verlust führen würde.

Im dem Erkenntnis vom 25.11.2002, ZI. 99/14/0099 zu Grunde liegenden Sachverhalt erwarb der Steuerpflichtige mit 23. September 1993 eine 12%-ige spanische Staatsanleihe zum Kurs von 102,06, endfällig am 15.7.1994 und wurde die Anleihe zu diesem Zeitpunkt zum Kurs von 100 eingelöst.

Der VwGH hat dazu ausgeführt:

„Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen normiert das Gesetz als steuerpflichtig u.a. den (einen bestimmten Prozentsatz überschreitenden) Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabewert und Einlösewert eines Wertpapiers, vorausgesetzt dieser Unterschiedsbetrag ist von vornherein vertraglich festgelegt (vgl. Doralt, EStG § 27 Tz 152): ein positiver Unterschiedsbetrag mindert, ein negativer erhöht die Einkünfte aus Kapitalvermögen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 27 Tz 35; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 27 Tz 33f).

Wenn das Gesetz im Bereich der grundsätzlich nur auf die Fruchtziehung abstellenden Einkünfte aus Kapitalvermögen den von vornherein festgelegten Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabewert und Einlösewert eines Wertpapiers erfasst, lässt sich daraus ableiten, dass der Gesetzgeber einen solchen von vornherein festgelegten Unterschiedsbetrag dem Bereich der Fruchtziehung zuordnet. Im Hinblick darauf kann es nicht als rechtswidrig angesehen werden, wenn auch für Zwecke des Herausschälens von Anleiheinkünften aus umfassenden Einkünften aus Gewerbebetrieb auf diese Zuordnung Bedacht genommen wird. Es entspricht daher dem Gesetz, dass bei Ermittlung der Einkünfte aus den spanischen Staatsanleihen als Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Wertminderung, welche sich aus dem Ausgabepreis von 102,06 und dem Einlösewert von 100 ergeben hat, als in unmittelbarem Zusammenhang mit den Zinseinnahmen stehend behandelt worden ist.“

Die Sichtweise des VwGH ist es, dass in jenen Fällen, in denen es beim Kauf einer Anleihe bereits feststeht, dass bei deren späterem Verkauf/deren späterer Einlösung ein Verlust realisiert wird oder, dass ein solcher Verlust mit einer sehr hoher Wahrscheinlichkeit eintreten wird, ein solcher Stammverlust in gleicher Weise wie ein Unterschiedsbetrag

zwischen Ausgabewert und Einlösewert gem. § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu behandeln und daher dem Teilgewinn „Einkünfte aus Anleihen“ (den Früchten) zuzuordnen ist, da in einem solchen Fall ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den steuerfreien Zinserträgen und den bereits vorprogrammierten Stammverlusten besteht, sodass auch Letztere aus der Steuerbemessungsgrundlage ausscheiden (§ 12 Abs. 2 KStG, § 20 Abs. 2 EStG; siehe dazu auch Zorn SWI 1/2003, 7).

Voraussetzung für die Zuordnung eines Veräußerung-/Einlösungsverlustes zu den Früchten (dba-steuerbefreiten Zinsen) einer Anleihe ist, dass ein solcher Einlösungs-/Veräußerungsverlust beim Erwerb des Wertpapiers bereits feststeht oder jedenfalls mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit eintreten wird. Ob, bzw. inwieweit ein solcher Einlösungsverlust feststeht bzw. mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit eintreten wird, ist für den jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.

Beim obigen Sachverhalt ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beim Erwerb der (zum Zeitpunkt des Erwerbes) übermarktmäßig verzinsten Anleihe den Tilgungsverlust bereits einkalkuliert hatte und wird im Ergebnis dadurch nur die nominelle Verzinsung der Anleihe auf ein marktmäßiges Niveau reduziert. Ein Einlösungsverlust war daher dem Steuerpflichtigen bereits beim Erwerb bekannt und kann - auch unter Berücksichtigung der kurzen Restlaufzeit der Anleihe — das Eintreten des Tilgungsverlustes bereits als beim Erwerb des Wertpapiers wenn auch nicht als feststehend aber jedenfalls als mit höchster Wahrscheinlichkeit angesehen werden.

Die Aufwendungen aus der Teilwertabschreibung und dem realisierten Tilgungsverlust sind als mit den dba-steuerbefreiten Zinsen in unmittelbarem Zusammenhang stehend anzusehen und gem. § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht abzugsfähig.

Mit Eingabe vom 21. September 2017 wurde folgender **Vorlageantrag** eingereicht:
folgende Beschwerden sind betroffen:

- < Feststellung Gruppenträger 2006 - 2008
- < Körperschaftsteuer Gruppenträger 2006 – 2008
- < Umsatzsteuer 2006 – 2012
- < Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 – 2010
- < Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2006 - 2011

Als Begründung verweisen wir insbesondere auf die bisherigen Ausführungen in den Beschwerden.

Ergänzend erlauben wir uns zu den Ausführungen der Behörde in den Beschwerdevereinscheidungen anzumerken:

ad Wiederaufnahme:

Die Behörde begründet die Wiederaufnahme mit folgenden neuen Tatsachen, die ihr erst im

Zuge der Außenprüfung bekannt wurden:

- Errichtung des Neubaus durch die ST für die Beschwerdeführerin,
- Finanzierung der Investitionen zu 89,611% von der Mieterin und indirekten Gesellschafterin, der Beschwerdeführerin, durch Gesellschafterzuschüsse sowie
- „Umstände“ der organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung der ST in die Beschwerdeführerin.

Die Ansicht, dass die Errichtung für die Beschwerdeführerin erfolgt sein soll, ist eine reine Schlussfolgerung der Behörde und keine neue Tatsache. Die Beschwerdeführerin ist Mieterin des neu errichteten Gebäudes. Im Umkehrschluss geht die Behörde daher davon aus, dass die Errichtung für die Beschwerdeführerin erfolgte. Das Gebäude kann aufgrund seiner Beschaffenheit und Lage jederzeit an einen Dritten vermietet werden. Die Errichtung erfolgte für bestimmte Zwecke (Vermietung) und nicht für eine bestimmte Person. Die Schlussfolgerung der Behörde ist zudem für die Beurteilung der Organschaftsmerkmale nicht relevant.

Die Finanzierung des „B“ ist keine neu hervorgekommene Tatsache, da diese aus den jährlich dem Finanzamt übermittelten Unterlagen (Jahresabschluss) deutlich erkennbar ist. Der Rechtsbehelf der Wiederaufnahme dient nicht dazu, die Durchsicht von bereits vorgelegten Unterlagen nachzuholen und im Zuge dessen zu einer geänderten Rechtsansicht zu gelangen. Diese Vorgehensweise steht im klaren Widerspruch des Rechtsschutzinteresses des Steuerpflichtigen, der seine Erklärungs- und Offenlegungspflichten erfüllt hat.

Zudem spielt die Finanzierungsgestaltung für die Beurteilung der wirtschaftlichen Eingliederung keine Rolle. Selbst wenn man also davon ausgeht, dass die Finanzierungsgestaltung eine neu hervorgekommene Tatsache darstellt, ist die Kenntnis dieses Umstandes alleine nicht geeignet einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Die Finanzierung ist gegebenenfalls für die finanzielle Eingliederung relevant, diese ist jedoch nur ein Merkmal der Organschaft und isoliert betrachtet nicht geeignet einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen.

Welche konkreten „Umstände“ der organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung der Beschwerdeführerin erst im Zuge der AP bekannt geworden sind, führt die Behörde in der BVE nicht näher aus. Im Bericht wird als Beispiel pauschal die personelle Verflechtung genannt.

Für eine begründete rechtswirksame Wiederaufnahme hätten jedoch neue Tatsachen hinsichtlich der Organschaftskriterien hervorkommen müssen. Aus dem Vorliegen eines Merkmales kann nicht auf das Zutreffen eines der beiden anderen Merkmale geschlossen werden (Kühbauer, SWI 9/2012, Umsatzsteuerliche Organschaft in Österreich und Deutschland, Seite 412). Auch der VwGH sieht keinen Zusammenhang zwischen den einzelnen Merkmalen (VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

Aus Sicht der Beschwerdeführerin hat sich lediglich bei genauer Prüfung bereits vorgelegter Unterlagen (Steuererklärungen, Jahresabschlüsse) und bereits bekannter Sachverhaltselemente die rechtliche Beurteilung der Behörde geändert. Maßgebend für die Wiederaufnahme ist jedoch, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314). Die Wiederaufnahme dient nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Die Behörde nennt keine konkreten Neuerungstatbestände, deren Kenntnis einen anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte; die Wiederaufnahme war daher nicht zulässig.

ad 2.1. Umsatzsteuerliche Organschaft - Wirtschaftliche Eingliederung

o Über-/Unterordnungsverhältnis:

Die Behörde geht von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit der Organgesellschaft vom Organträger aus, da dieser ihr einziger „Kunde“ sei.

Nach der Rechtsprechung des EuGH und nunmehr auch des VwGH (Erkenntnis vom 23.11.2016, Ro 2014/15/0031) kommt es für die Frage der wirtschaftlichen Eingliederung nicht (mehr) auf ein „Über-/Unterordnungsverhältnis“ an. Der Vollständigkeit halber erlauben wir uns aber anzumerken, dass die Liegenschaft aufgrund der Lage und Beschaffenheit jederzeit auch an Dritte vermietet werden könnte. Von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit ist daher nicht auszugehen.

Da nunmehr jedoch auch nach nationalem Verständnis nicht mehr auf ein Über-/Unterordnungsverhältnis abzustellen ist, kann die wirtschaftliche Eingliederung auch nicht mehr - so wie bisher üblich - auf ein Über-/Unterordnungsverhältnis gestützt werden.

Die wirtschaftliche Eingliederung liegt daher nur mehr dann vor, wenn zwischen der Tätigkeit des Organträgers und der Organgesellschaft ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang besteht und Tätigkeiten vorliegen, die aufeinander abgestellt sind und sich gegenseitig ergänzen (unter anderem VwGH 13.12.2007, 2006/14/0043).

o Aufeinander abgestellte, sich ergänzende Tätigkeiten:

Die Behörde sieht die wirtschaftliche Eingliederung im vorliegenden Fall als gegeben an. Zur Begründung stützt sie sich auf eine Entscheidung des VwGH vom 23.11.2016, Ro 2014/15/0031, zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt. Konkret bezieht sich die Behörde auf eine höchstgerichtliche Aussage zur wirtschaftlichen Eingliederung, wonach diese gegeben sei, „wenn die Aufgabe der Mitbeteiligten als Besitzgesellschaft vornehmlich darin bestünde, der X-AG die für den Betrieb der Bankgeschäfte erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen.“

Nach Ansicht des FA sei der Begriff der „Bankgeschäfte“ so zu verstehen, dass darunter nicht nur unmittelbare Bankgeschäfte fallen. Auch interne Tätigkeiten, wie Leitungs- und Verwaltungsaufgaben müssten davon umfasst sein. Da die Beschwerdeführerin die von der ST angemieteten Räumlichkeiten auch für Leitungs- und Verwaltungstätigkeiten verwende, sei die wirtschaftliche Eingliederung daher gegeben.

Der VwGH selbst ist in der oben angeführten Entscheidung nicht näher auf den Begriff der Bankgeschäfte eingegangen. Mangels einer Definition bzw. einer inhaltlichen Entscheidung in der Sache finden sich auch sonst keine Hinweise, welche Geschäfte nach Ansicht des VwGH konkret als Bankgeschäfte zu verstehen sind.

Der Terminus wird jedoch im Gesetz selbst genau definiert: In § 1 Abs. 1 Bankwesengesetz werden taxativ alle Geschäfte aufgezählt, die vom Begriff der Bankgeschäfte umfasst sind. Gründe, warum der VwGH in seinem Erkenntnis dem Begriff ein anderes Verständnis bzw. einen anderen Umfang beimessen hätte sollen, sind nicht ersichtlich. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der VwGH mit dem Terminus „Bankgeschäfte“ genau jene Geschäfte iSd BWG meinte.

Auch eine systematisch teleologische Interpretation führt zum Ergebnis, dass ein „enges“ Begriffsverständnis erforderlich ist: Nach ständiger Rspr ist die wirtschaftliche Eingliederung gegeben, wenn zwischen den Gesellschaften ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang besteht und ihre Tätigkeiten aufeinander abgestellt sind. Bei Tätigkeiten im selben Geschäftszweig ist grundsätzlich von einer wirtschaftlichen Eingliederung auszugehen. Bei Tätigkeiten in verschiedenen Geschäftszweigen dagegen, ist diese zwar nicht ausgeschlossen, wird aber wohl nur in Ausnahmefällen vorliegen.

Diese Ansicht findet sich auch in der hL wieder: So ist etwa Melhardt der Meinung, dass eine Organschaft zwischen einem Versicherungsunternehmen und einer Leasinggesellschaft regelmäßig nicht gegeben sei. In der Gebrauchsüberlassung an Mobilien oder Immobilien könne keine betriebswirtschaftliche Ergänzungsfunktion zur Tätigkeit eines Versicherungsunternehmens gesehen werden bzw. sei das Vermieten von Immobilien oder Mobilien grundsätzlich keine Tätigkeit, die auf spezielle Aufgaben eines Versicherungsunternehmens abgestellt sei (Melhardt in Umsatzsteuer-Handbuch 2017, Rz 238).

Werden Unternehmen in völlig unterschiedlichen Produkt-Markt-Kombinationen tätig, liegt nach Ansicht des VwGH keine wirtschaftliche Eingliederung vor (VwGH 9.9.1980, 2595/80).

Im Einklang mit der bisherigen Rspr und Literaturmeinung schränkt der VwGH daher auch im oben angeführten Erkenntnis vom 23.11.2016 die Möglichkeit, dass eine wirtschaftliche Eingliederung bei verschiedenen Tätigkeiten vorliegt, ein (und dies sogar „doppelt“): die Tätigkeit der Gesellschaft muss vornehmlich (Einschränkung nach dem Umfang der Tätigkeit)

darin bestehen, Räumlichkeiten für den Betrieb der Bankgeschäfte (Einschränkung nach der Art der Tätigkeit) zur Verfügung zu stellen.

Die doppelte Einschränkung (Art und Umfang) zeigt deutlich, dass bei Tätigkeiten aus verschiedenen Geschäftszweigen nur unter bestimmten Prämissen ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang bestehen kann.

Aufgrund des „Ausnahmecharakters“ muss der vom VwGH verwendete Begriff „Bankgeschäft“ eng ausgelegt werden und kann daher nur „unmittelbare“ Bankgeschäfte (iSd BWG) umfassen. Die Ansicht der Behörde, den Begriff der Bankgeschäfte weit auszulegen und nicht nur unmittelbare Bankgeschäfte darunter zu subsumieren, steht somit im Widerspruch zur hL und Rechtsprechung.

Würde man dem weiten Begriffsverständnis der Behörde folgen, ließe sich ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang nicht mehr argumentieren. Ein solcher könnte nur dann vorliegen (siehe jedoch auch die nachstehenden Gegenargumente), wenn die Kerntätigkeit der Bank (Bankgeschäfte iSd BWG) iZm der Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführerin steht. Dies wäre nach Ansicht des VwGH wiederum nur dann der Fall, wenn die Räumlichkeiten vornehmlich für Bankgeschäfte iSd BWG zur Verfügung gestellt werden.

Beide Kriterien werden gegenständlich jedoch nicht erfüllt. Die Behörde hat sich zwar nicht näher mit Art und Umfang der Tätigkeiten auseinandergesetzt, hielt jedoch selbst fest, dass die AG Beschwerdeführerin angemieteten Räumlichkeiten „auch für Leitungs- und Verwaltungstätigkeiten“ verwende. Eine wirtschaftliche Eingliederung lässt sich damit uE aber nicht begründen: Wie eingehend dargelegt, stellen Leitungs- und Verwaltungstätigkeiten keine Bankgeschäfte iSd BWG dar. Zudem werden diese Tätigkeiten (selbst wenn man der Ansicht der Behörde folgend von Bankgeschäften ausgehen würde), selbst nach Auffassung der Behörde, nicht „vornehmlich“ ausgeübt (arg „auch für Leitungs- und Verwaltungstätigkeiten“). Das B wird vornehmlich für Veranstaltungen genutzt. Dabei tritt teilweise die Beschwerdeführerin als Veranstalter auf, z. T. erfolgt jedoch auch eine Vermietung an fremde Dritte. Leitungs- und Verwaltungstätigkeiten finden nur in untergeordnetem Ausmaß statt.

Abschließend weisen wir darauf hin, dass der VwGH in der oben angeführten Rechtssache keine Entscheidung in der Sache selbst getroffen, sondern das Erkenntnis des UFS (der sich gegen das Vorliegen einer Organschaft ausgesprochen hat) infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hat. Die Rechtsfrage selbst (konkret ging es auch in diesem Fall um das Vorliegen der wirtschaftlichen Eingliederung) wurde vom VwGH nicht entschieden. Es bleibt daher offen, ob das Höchstgericht in diesem Fall letztlich von einer Organschaft ausgegangen wäre. Der Hinweis, unter welchen Umständen das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung vorliegen könnte, erfolgte bewusst im Konjunktiv, da für die

Beurteilung in diesem Fall noch eine genauere Sachverhaltserhebung zur Art und zum Umfang der Tätigkeit erforderlich war. Die Entscheidung kann daher uE zur Begründung des Vorliegens einer Organschaft im gegenständlichen Fall nicht herangezogen werden.

o Weitere Argumente, die gegen die wirtschaftliche Eingliederung sprechen:

Für die wirtschaftliche Eingliederung ist es von Bedeutung, ob zwischen den beiden Unternehmen ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang besteht und die Tätigkeiten aufeinander abgestellt sind und sich ergänzen (VwGH 29.3.2001, 96/14/0085). Dies wird nach Ansicht des VwGH immer dann der Fall sein, wenn die Organgesellschaft einer Betriebsabteilung des Organträgers gleichkommt bzw. eine betriebliche Teilfunktion übernimmt. Demnach muss eine starke wirtschaftliche Leistungsverflechtung bestehen.

Die ST übernimmt jedoch keine betriebliche (Teil-)funktion, da sie der Beschwerdeführerin lediglich Räumlichkeiten zur Verfügung stellt und daher bloß vermögensverwaltend (jedoch nicht betrieblich) tätig wird. Unter Hinweis auf die höchstgerichtliche Judikatur (arg *„aufeinander abgestellte und sich ergänzende Tätigkeiten“*) kann mit einer bloß vermögensverwaltenden Tätigkeit uE die wirtschaftliche Eingliederung nicht erreicht werden. Gegen die wirtschaftliche Eingliederung spricht auch, dass gegenständlich bloß eine einseitige Leistungsbeziehung vorliegt:

Im Erkenntnis vom 20.1.1999, 96/13/0090, verneinte der VwGH die wirtschaftliche Eingliederung mit der Begründung, dass eine bloß einseitige Leistungsbeziehung aufeinander abgestellte und sich gegenseitig ergänzende Tätigkeiten nicht zu begründen vermag.

Leistungen der Beschwerdeführerin an die ST würden nur dann als Leistungen anerkannt werden, wenn sie ein gewisses wirtschaftliches Gewicht aufweisen und ihnen mehr als nur unwesentliche Bedeutung zukommt. Eine solche geringe Bedeutung wurde unter anderem bei Buchhaltungs- und administrativen Leistungen, Leistungen in den Bereichen Personalwesen, Lohn- und Gehaltsabrechnungen und Steuerberatung angenommen (BFH 20.8.2009, V R 30/06). Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Eingliederung sind somit die Leistungen der Beschwerdeführerin für die ST nicht als „Leistungen“ anzuerkennen und ist auch im gegenständlichen Fall lediglich von einem einseitigen Leistungsverhältnis (In-Bestandgabe von Räumlichkeiten) auszugehen. Dieses ist für eine wirtschaftliche Eingliederung nach Ansicht des VwGH jedoch nicht ausreichend.

ad 2.2. Ungewöhnliche Vertragsgestaltung und wirtschaftliche Zurechnung des Mietobjektes:

o Baurechtszins:

Die Behörde geht von einer derart ungewöhnlichen Vertragsgestaltung aus, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, die Vertragsverhältnisse nicht anzuerkennen und das Objekt der Beschwerdeführerin zuzurechnen sei.

Im Zusammenhang mit dem Baurechtsvertrag stützt sie diese Ansicht darauf, dass die Höhe des Baurechtszinses aus Sicht der Beschwerdeführerin zu niedrig und gleichzeitig aus Sicht der ST zu hoch gewesen sei (Seite 5 der BVE).

Gegen diese uE in sich widersprüchliche Argumentation ist einzuwenden, dass die Parteien im beiderseitigen Einvernehmen einen schriftlichen Baurechtsvertrag abgeschlossen und sich darin auf einen durchaus fremdüblichen Baurechtszins geeinigt haben. Die konkrete Höhe wurde von der Behörde nicht als „fremdunüblich“ angesehen, jedoch ist sie der Auffassung, dass eine regelmäßige Prüfung und Anpassung der Höhe stattfinden hätte müssen. Abgesehen von Indexanpassungen (welche nachweislich durchgeführt wurden) ist es uE in der Praxis jedoch weder möglich noch üblich, einen vereinbarten Baurechtszins regelmäßig „nachzurechnen“ und „anzupassen“.

Die Parteien haben sich bereits bei Vertragsabschluss auf einen Baurechtszins geeinigt, der im Hinblick auf die gesamte Vertragslaufzeit (Summe Baurechtszins gesamt) für beide Parteien passend erschien.

Die Baurechtserweiterung wurde dabei bereits nachweislich mitbedacht und bei der Vereinbarung des Baurechtszinses mitberücksichtigt. Die Möglichkeit einer weiteren Erhöhung wurde zwar eingeräumt, aber nicht ausgeübt, da das Bauvolumen nicht die für eine Erhöhung erforderliche Größe erreicht hat.

Eine spätere Erhöhung war somit nicht erforderlich und von den Vertragsparteien nicht gewünscht.

Diese Vorgehensweise erscheint auch unter Fremden nicht unüblich.

Im Rahmen der Privatautonomie steht es den Parteien frei, ihre Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen nach ihren eigenen Vorstellungen zu gestalten. Ob der Baurechtszins zunächst „niedriger“ angesetzt und dann nach einigen Jahren erhöht oder von Anfang an „höher“ angesetzt und dann nicht mehr erhöht wird, muss den Parteien überlassen bleiben. Ebenso liegt es im Ermessen der Vertragsparteien, die Möglichkeit einer Erhöhung zwar vorzusehen, sie aber nicht auszuüben. Die Regelungen zur Anerkennung von Verträgen bzw. zum Missbrauch von Vertragsgestaltungen sind nicht dazu gedacht, die Privatautonomie zu beschränken.

o Finanzierung:

Zur Finanzierung und dem Vorhalt der fremdunüblichen Ausgestaltung eines Darlehens erlauben wir uns auf die bisherigen Ausführungen zu verweisen und insbesondere anzumerken, dass die gegenständliche Gestaltung in der Banken- und Versicherungsbranche durchaus üblich und auch von der Finanzverwaltung anerkannt wird.

Das von der Behörde angesprochene Darlehen steht nicht iZm der Errichtung des B und spielt daher bei der Beurteilung der fremdüblichen Ausgestaltung dieser Konstruktion keine Rolle. Wie die Behörde selbst festgestellt hat (Seite 6 der BVE), wurde das Projekt durch Zuschüsse

und Eigenkapital finanziert. Das Darlehen wurde nicht zur Finanzierung herangezogen. Die Gestaltung des Darlehens kann sich daher nicht auf die Anerkennung des Baurechtsvertrages bzw. Bestandverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der ST auswirken.

Mit Eingabe vom **21. September 2017** wurde **Beschwerde** gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 und 2010 sowie Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2009 und 2010 eingereicht.

Diese Beschwerde sei deswegen notwendig gewesen, da diese Verfahren mit Bescheiden vom 1. Juni 2017 sowie 7. Juni 2017 wieder aufgenommen wurden. Diese Bescheide würden jedoch lediglich die Änderungen berücksichtigen, die im Gegenberichtigungsantrag vom 19. April 2017 beantragt worden seien, nicht jedoch die ursprünglichen Beschwerden vom 17. April 2014.

Mit **Vorlagebericht** vom 30. November 2017 wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Die belangte Behörde verwies darin im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung.

Mit **Schreiben vom 20. Dezember 2018** seitens des nunmehr zuständigen Richters wurde die ST aufgefordert, weitere Daten nachzureichen (Baurechtszins, tatsächliche Nutzung, Verträge).

Anmerkung Richter: Nachdem sowohl bei der ST als auch bei der Beschwerdeführerin dieselben steuerlichen Vertreter namhaft gemacht wurden, wurde darauf hingewiesen, dass dieses Schreiben auch das Verfahren betreffend die Beschwerdeführerin betrifft. Gegen diese (vereinfachte) Vorgangsweise wurde im Antwortschreiben nicht widersprochen.

Mit **Eingabe vom 15. Jänner 2019** wurden folgende Informationen nachgereicht:

- a) Stellungnahme
- b) Dienstvertrag Mag. n m
- c) Dienstzettel Franz I
- d) U 12; U 15
- e) Kooperationsvereinbarung

Ad a) Stellungnahme:

Frage 1 - Anpassung Baurechtszins nach Erweiterung:

Wie schon im Vorlageantrag ausgeführt, haben sich die Vertragsparteien bereits beim Vertragsabschluss auf einen Baurechtszins geeinigt, der im Hinblick auf die gesamte Vertragslaufzeit für beide Parteien passend erschien.

Die Baurechtserweiterung wurde dabei bereits nachweislich mitbedacht und bei der Vereinbarung des Baurechtszinses mitberücksichtigt. Die Möglichkeit einer weiteren Erhöhung wurde zwar eingeräumt, aber nicht ausgeübt, da das Bauvolumen nicht die für eine

Erhöhung erforderliche Größe erreicht hat. Eine spätere Erhöhung war somit nicht erforderlich und von den Vertragsparteien auch nicht gewünscht. Diese Vorgehensweise erschien auch unter Fremden nicht unüblich. Unter Berücksichtigung der dargestellten Gründe ist daher festzuhalten, dass unter Beachtung des Willens der Parteien kein Widerspruch zu orten ist.

Frage 2 - finanzielle ein Gliederung:

Das Vorliegen einer lediglich schwach ausgeprägten finanziellen Eingliederung wird aufgrund der lediglich indirekt vorliegenden Beteiligung der Beschwerdeführerin über die reine Holding Gesellschaft (nicht Unternehmer) der bb-Vermögensverwaltung-GmbH und die „aa“ **** angenommen. Nach nationalem UStG ist sowohl für Organträger als auch für Organgesellschaften das Vorliegen einer Unternehmereigenschaft notwendig.

Frage 3 - Nutzung Veranstaltungsbereich:

Wie bereits im Vorlageantrag vom 21. September 2017 ausgeführt, wird das Erdgeschoss des (im Besitz der ST befindlichen) B von der Beschwerdeführerin (als Mieterin) fremden Dritten zur Nutzung überlassen. Die Räumlichkeiten des B wären dabei von der Beschwerdeführerin auch für Veranstaltungen an externe Dritte quasi untervermietet bzw. in Form von Kooperationsvereinbarungen vergeben worden. Diese weisen keinen direkten Zusammenhang mit den von der Beschwerdeführerin erbrachten Bankgeschäften auf und dienen keinesfalls dem Betrieb eben jener. Die restlichen Tage des Jahres, an denen keine Veranstaltungen stattfinden, steht das Erdgeschoss des B leer und wird somit ebenfalls nicht für den Bankbetrieb der Beschwerdeführerin genutzt. Der folgenden Tabelle können die genauen Daten hinsichtlich der im B stattgefundenen Veranstaltungen entnommen werden:

Jahr	Veranstaltungsanzahl mit j als Veranstalter (in Tagen)	Vergabe als Kooperationsvereinbarung (in Tagen)
2011	24	1/1=2
2012	21	2
2013	21	6/1=7
2014	21	5
2015	20	6
2016	19	6
2017	21	16

2018

22

14

Bei der Vergabe des B mittels Kooperationsvereinbarung ist zu beachten, dass als Gegenleistung für die zur-Verfügung-Stellung des B von den Leistungsempfängern im Rahmen der Events idR das j Logo auf Plakaten und Einladungen abgedruckt wurde (wird) und eine Nennung/Verlinkung der j auf der Website des jeweiligen Leistungsempfängers erfolgt, sowie im Rahmen des Events vor Ort das j-Logo auf der Leinwand ebenso, wie der j Intro Film eingespielt wird. Die Leistungen der j beinhalten die Zur-Verfügung-Stellung von Saal und Foyer, der eingebauten Bild-, Ton- und Lichttechnik, des Mobiliars (Sessel, Tische, Stehtische), von Garderoben, Bühne sowie Leinwand.

Nach tatsächlichem Aufwand abgerechnet werden Kosten für Multimediatechniker (Bild/Ton/Licht), Security-Dienst, Auf- und Abbauorganisation,ameratechnik für Live-Übertragungen und DVD-Mitschnitt, zusätzliche (nicht installierte) Technik, etwaige zusätzliche Programmierung/Inszenierung, zusätzliches Personal und Mobiliar, Catering, Veranstaltung-Haftpflichtversicherung, Arzt bzw. Rettungsdienst (verpflichtend ab 400 Personen vom Veranstalter zu stellen) sowie Kosten der Endreinigung.

Ein Muster einer solchen Kooperationsvereinbarung (jene mit der österreichischen Professoren Union) entnehmen Sie bitte der Beilage

Grundsätzlich ist bei den Vergaben in Form von Kooperationsvereinbarungen also von tauschähnlichen Umsätzen auszugehen, die zum einen in der Überlassung der Räumlichkeiten und zum anderen in der Erbringung von Werbeleistungen bestehen. Hinsichtlich der (zuletzt im Jahr 2014 erfolgten) Vermietung des B liegen keine schriftlichen Vereinbarungen vor.

Zu der Frage der wirtschaftlichen Eingliederung dürfen wir ergänzend darauf hinweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bei Organschaftsfällen vom Vorliegen einer wirtschaftlichen Eingliederung grundsätzlich dann auszugehen ist, wenn zwischen den einzelnen Gesellschaften ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang besteht und ihre Tätigkeiten aufeinander abgestellt sind und sich gegenseitig ergänzen (VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/0031).

Nach BFG 24.10.2017, RV19/51002230/2016 (Folgeerkenntnis zu VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/002131) ist eine Vermietung nicht Teil eines Bankgeschäftes. Vermietet eine Tochtergesellschaft Räumlichkeiten an eine Bankgeschäfte tätige Muttergesellschaft, liegt daher grundsätzlich keine wirtschaftliche Eingliederung vor. Bestünde hingegen die Aufgabe der Tochtergesellschaft vornehmlich darin, der Muttergesellschaft die für den Bankbetrieb erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen, läge eine wirtschaftliche Eingliederung vor. Unter „vornehmlich“ ist erheblich mehr als 50% bzw. „primär“ zu verstehen. Als Abgrenzungskriterium kommen etwa die Umsatzverhältnisse bzw. sofern noch

keine Umsätze erzielt wurden, die voraussichtlichen Umsatzverhältnisse in Betracht. Auch nach BFG 3.9.2018, RV/3100239/2018, kann nur dann vom Vorliegen einer wirtschaftlichen Eingliederung ausgegangen werden, wenn ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang und aufeinander abgestellte, sich gegenseitig ergänzende Tätigkeiten zwischen Organ und Organträger vorliegen. Besteht die Aufgabe des Organs als Besitzgesellschaft vornehmlich darin, dem Organträger die für den Betrieb der Bankgeschäfte erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen, liegt das Kriterium der wirtschaftlichen Eingliederung vor (VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/0031).

Die Räumlichkeiten des Erdgeschosses des B werden aber gerade nicht für den Betrieb von Bankgeschäften, sondern wie der obigen Aufstellung zu entnehmen ist, insbesondere (trotz einer Anlaufphase in den Jahren 2011 bis 2013) für Veranstaltungen an externe Dritte vermietet bzw. in Form von Kooperationsvereinbarungen vergeben. Somit kann hinsichtlich des gesamten B unabhängig vom Verwendungszweck des Obergeschosses nicht von einer vornehmlichen Verwendung für Bankgeschäfte gesprochen werden. Ferner weisen wir auf unsere Ausführungen im Vorlageantrag vom 21. September 2017 und auf unsere Beschwerde vom 17. April 2014.

Frage 4 - Organisatorische Eingliederung:

Hinsichtlich der Geschäftsführung der ST existieren keine schriftlichen Vereinbarungen bzw. Abmachungen, die eine Weisungsgebundenheit der Geschäftsführer der ST erkennen lassen. Auch gibt es weder eine Geschäftsführungsordnung oder eine Konzernrichtlinie, noch Vereinbarungen im Sinne regelmäßiger Berichte oder Ähnlichem.

Die Dienstverträge von Herrn I und Frau m mit der Beschwerdeführerin finden sie in der Beilage. Diesen sind keine Berichtspflichten an die Beschwerdeführerin zu entnehmen. Aufgrund der Tatsache, dass keine Personenidentität in den Geschäftsführungen der beiden Gesellschaften (ST und Beschwerdeführerin) vorliegen, kann nicht vom Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung ausgegangen werden. Allein die Tatsache, dass die Geschäftsführer der ST in einem Angestelltenverhältnis zur Beschwerdeführerin stehen, kann nicht automatisch zum Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung führen.

Zwar bejaht der BFH (12.10.2016, XI R 30/14, Rz 28) in seiner jüngeren Rechtsprechung das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung auch ohne Personenidentität in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft, dies jedoch nur dann, wenn institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten des Organträgers in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sind. Der Organträger muss dabei durch schriftlich fixierte Vereinbarungen (z. B. Geschäftsführerordnung, Konzernrichtlinie, Anstellungsvertrag) in der Lage sein, gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen und dem Geschäftsführer der Organgesellschaft bei Verstößen gegen seine Anweisungen haftbar zu machen.

Da in den leitenden Positionen der beiden Gesellschaften keine Personenidentität vorliegt und es keine Geschäftsführerordnung, Konzernrichtlinie oder andere schriftliche Vereinbarungen gibt, anhand denen eine Entscheidungsbefugnis des Organträgers nachgewiesen werden kann, ist nicht vom Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung auszugehen. Ein dem (möglichen) Organträger vorbehaltenes Bestellungsrecht des Geschäftsführers der Organgesellschaft genügt für die organisatorische Eingliederung ebenso wenig wie die Möglichkeiten, den Geschäftsführer der Organgesellschaft durch die vom Organträger beherrschte Generalversammlung wieder abzurufen (VwGH 3.11.1966, 184/65) oder durch die Aufsichtsratsbestellung Einfluss auf die Vorstandswahl nehmen zu können. Ferner ist zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des BFG eine organisatorische Eingliederung nicht durch bloß formell ordnungsgemäße Gestaltungen herbeigeführt werden kann, wenn diese nicht auch tatsächlich in der Praxis gelebt wird (BFG 21.6.2016, RV/6100365/2013).

Frage 5 - Organschaft:

Das Thema Organschaft wurde in Vor-Betriebsprüfungen niemals umfassend erörtert bzw. das Vorhandensein zweier Unternehmer als gegeben erachtet. Auch gab es niemals eine konkrete Anfrage an das zuständige Finanzamt in diesem Zusammenhang.

Beilagen:

< Dienstvertrag mit Frau m

< Dienstzettel I

< Kooperationsvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und w)

„z 2019“ am 27. März 2019 (stichwortartige Wiedergabe):

- Leistungen der ww:

j Logo auf Plakaten und Einladungen

j Logo auf Leinwand

Einspielung des j Introfilms

- Leistungen der Beschwerdeführerin:

Nutzung Saal und Foyer, samt Mobiliar, Garderoben, Bühne und Leinwand (keine Kostenverrechnung).

Technik, Catering, Versicherung, etc. werden nach tatsächlichem Aufwand abgerechnet (Kostenschätzung ohne Catering ca. 4.700,00 €).

In **Wahrung des Parteiengehörs** wurde dieses Schreiben auch an die belangte Behörde weitergeleitet.

Im **Antwortschreiben vom 1. März 2019** wurde im Wesentlichen auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

In Bezug auf die finanzielle Eingliederung sei im USt-Recht eine mittelbare Beteiligung

ausreichend. Entscheidend sei, dass die Beschwerdeführerin die Anteilsmehrheit an den Tochtergesellschaften hält und dadurch deren Stimmenmehrheit bei der ST ausnützen kann.

Die Beschwerdeführerin würde wesentliche Teile der von der ST angemieteten Räumlichkeiten für Leitungs- und Verwaltungstätigkeiten verwenden. Nach der Anzahl der Fremdveranstaltungen im Vergleich zu den Eigenveranstaltungen der Beschwerdeführerin könne nicht davon gesprochen werden, das Erdgeschoss werde *„insbesondere ... für Veranstaltungen an externe Dritte vermietet bzw. in Form von Kooperationsvereinbarungen vergeben“*.

Aufgrund der Nutzung des Obergeschosses für Leitungs- und Verwaltungstätigkeiten und einer nur geringfügigen Nutzung des Erdgeschosses für andere Veranstaltungen könne sehr wohl von einer vornehmlichen Verwendung für Bankgeschäfte gesprochen werden.

Zur organisatorischen Eingliederung sei letztlich entscheidend, ob die durch die finanzielle Eingliederung latent mögliche Einheitlichkeit der Willensbildung durch organisatorische Vorkehrungen realisiert werde bzw. werden könne. Dies sei im gegenständlichen Fall zu bejahen.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

1.) Wiederaufnahme der Verfahren:

Im Zuge der Außenprüfung wurden die Jahre 2006 bis 2010 (KSt) bzw. 2006 bis 2011 (USt) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Als Wiederaufnahmegründe werden vor allem die Sachverhalte rund um den Neubau für die Beschwerdeführerin genannt. Im Zuge der Prüfungshandlungen wurden die genauen Sachverhalte der Geschäftsbeziehungen der ST mit der Beschwerdeführerin einer eingehenden Überprüfung unterzogen. Dabei kamen jedenfalls Sachverhalte zu Tage, welche aus den übermittelten Erklärungen nicht ersichtlich waren. Dazu zählen Sachverhalte im Zusammenhang mit den vertraglichen Gestaltungen (Baurechtsvertrag, ausschließliche Vermietung an die Beschwerdeführerin, Finanzierungsdetails). Auch wenn allenfalls in vergangenen Jahren ähnliche Sachverhalte bereits verwirklicht wurden, so war für die hier streitgegenständlichen Zeiträume keinesfalls ersichtlich, dass es auch in diesen Zeiträumen vergleichbare Vorgangsweisen wie in der Vergangenheit gegeben hat.

Das erkennende Gericht schließt sich also der Argumentation der Betriebsprüfung (im Bericht bzw. in der Niederschrift) an, dass jedenfalls neue Tatsachen hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren rechtfertigen.

2.) Umsatzsteuer:

Unstrittig sind hier die grundsätzlichen Sachverhaltselemente (welche auch im Zuge der Prüfung **außer Streit** gestellt wurden).

Im Jahr 2008 begann die ST mit der Errichtung eines Veranstaltungs- und Verwaltungsgebäudes („B“). Eigentümerin dieser Liegenschaft ist die Beschwerdeführerin, welche der ST ein Baurecht an der Liegenschaft eingeräumt hat.

Nach Fertigstellung des „B“ vermietete die ST das Objekt an die Beschwerdeführerin (die Übergabe des Mietobjektes erfolgte am 14.1.2010), welche das Gebäude für bankinterne Veranstaltungen und Verwaltungszwecke nutzt.

Aufgrund der beabsichtigten und auch tatsächlichen Verwendung - Ausführung von steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen - wurde in der Errichtungsphase nach [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) aF zur Steuerpflicht optiert.

Vom gesamten Investitionsvolumen iHv 13.949.147,32 € (exklusive USt) machte die ST Vorsteuern iHv 2.786.151,69 € geltend.

Die ST ist eine 100%ige Einzelgesellschaft der Beschwerdeführerin. An der ST sind die g zu 99,9% und die "aa" **** zu 0,1% beteiligt. Die beiden Gesellschafterinnen sind 100%ige Töchter der Beschwerdeführerin.

Die ST wurde in sämtlichen Jahren von im Dienstverhältnis der Beschwerdeführerin stehenden Arbeitnehmern geleitet. Diese Arbeitnehmer standen bereits in langjährigen Dienstverhältnissen mit der Beschwerdeführerin.

Sämtliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem strittigen Neubau wurden von Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin durchgeführt (Bauüberwachung, Kontrolle, ...), da die ST über kein eigenes Personal verfügt.

Auch sämtliche Tätigkeiten der ST selbst (Buchführung, ...) werden von Mitarbeitern der Beschwerdeführerin durchgeführt.

Die ST besitzt auch keine eigenen Räumlichkeiten. Die Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin werden in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin, ohne Kostenersatz, durchgeführt.

Die Mittel zur Errichtung des Objektes stammen überwiegend (beinahe 90%; 12.500.000,00 €) aus indirekten Gesellschafterzuschüssen, die direkt von der Beschwerdeführerin an die ST geflossen sind. Der Restbetrag (1.449.147,32 €) stammt aus dem Eigenkapital der ST.

Im Rahmen der abgabenrechtlichen Prüfung und Nachschau der GBP gelangte die Behörde

zur Ansicht, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen der Beschwerdeführerin (als Organträger) und der ST (als Organgesellschaft) besteht. Daher wurde das Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006-2011 sowie betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006-2010 wieder aufgenommen. Das Finanzamt strich den bisher gewährten Vorsteuerabzug und setzte die Umsätze für die Jahre 2006-2011 sowie für den Zeitraum 1-4/2012 mit Null fest.

Da mittlerweile auch der Umsatzsteuer-Jahresbescheid für das Jahr 2012 ergangen ist, hat dieser die Festsetzung ersetzt und ist nunmehr beschwerdehängig.

Die einleitend aufgelisteten Umsatzsteuerbescheide und Feststellungsbescheide Gruppenmitglied wurden unter der Annahme des Vorliegens einer Organschaft entsprechend geändert.

In diesem Sachverhalt geht es also um die Beantwortung der Frage, ob eine Organschaft der ST als Organgesellschaft mit der Beschwerdeführerin als Organträger vorliegt oder nicht.

Auch hier schließt sich das erkennende Gericht der Ansicht und Vorgangsweise der Außenprüfung an, dass hier eine finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung jedenfalls gegeben ist.

3.) Körperschaftsteuer:

Auch hier ist von dem oben genannten unstrittigen Sachverhalt auszugehen.

Die steuerlichen Auswirkungen resultieren hier aus den Feststellungen im Bereich der Umsatzsteuer (Aktivierung bzw. Passivierung).

Die Feststellungen in diesem Bereich hängen also unmittelbar mit den Feststellungen im Bereich der Umsatzsteuer zusammen.

4. Ausländische Einkünfte:

Unstrittig ist diesbezüglich, dass die Beschwerdeführerin ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht, aber auch dem jeweiligen Quellenstaat ein Besteuerungsrecht zustand, erzielte. Bei den Einkünften handelte es sich um Zinsen und Dividenden für Beteiligungen unter 10%. Die genannten Einkünfte wurden in Österreich zur Gänze der Besteuerung unterworfen. Aufgrund des negativen Einkommens der Beschwerdeführerin konnte allerdings die einbehalten Quellensteuer in Höhe von 153.995,86 € nicht auf die österreichische Körperschaftsteuer angerechnet werden.

5. Griechische Staatsanleihen:

Auch hier liegt im Wesentlichen ein unstrittiger Sachverhalt vor.

Die Beschwerdeführerin erwarb am 4.7.2006 griechische Staatsanleihen (GR0114012371; Erstausgabe 7/2002) mit Nominalwert 3.100.000,00 € zu einem Kurswert von 3.162.000,00 € auf dem Sekundärmarkt.

Die Verzinsung der Anleihen erfolgte zu einem nominellen Zinssatz von jährlich 4,65%, wobei die Auszahlung am 3.12. des jeweiligen Wirtschaftsjahres erfolgte. Die gegenständliche Anleihe wurde am 19.4.2007 (Ende der Laufzeit) zum Nominalwert getilgt. Der Differenzbetrag zwischen Nominalwert und Kurswert zum Zeitpunkt der Anschaffung wurde in den Geschäftsjahren 2006 und 2007 steuerwirksam abgeschrieben.

Daneben erwarb die Beschwerdeführerin jeweils am 13., 14. und 17.12.2007 griechische Staatsanleihen (GR0124006405; Erstausgabe 9/1999) mit Nominalwert 120.000.000,00 € zu einem Kurswert von 122.727.700,00 € auf dem Sekundärmarkt. Die Verzinsung der Anleihe erfolgte zu einem nominellen Zinssatz von jährlich 6,30%, wobei die Auszahlung am 29.1. des jeweiligen Wirtschaftsjahres erfolgte. Die gegenständliche Anleihe wurde am 29.1.2009 (Ende der Laufzeit) zum Nominalwert getilgt.

Der Differenzbetrag zwischen Nominalwert und Kurswert zum Zeitpunkt der Anschaffung wurde in den Geschäftsjahren 2007, 2008 und 2009 steuerwirksam abgeschrieben.

B) Beweiswürdigung:

1.) Wiederaufnahme der Verfahren:

Wesentlich für die Wiederaufnahme ist, dass nunmehr neue Sachverhaltselemente zu Tage getreten sind, die im bereits abgeschlossenen Verfahren der belangten Behörde nicht bekannt waren.

Dass diese neuen Sachverhaltselemente auch zu neuen „Sachbescheiden“ geführt haben bzw. führen, kann dem nächsten Punkt entnommen werden (tatsächliches Vorliegen einer Organschaft).

Im Bericht bzw. der Niederschrift über die Außenprüfung wurden zahlreiche „Neuerungen“ angeführt.

Hierzu zählt beispielsweise die **Art der Finanzierung**.

Erst im Zuge der Außenprüfung wurde klar nachgewiesen, dass die Finanzierung des Neubaus zu beinahe 90% von der Beschwerdeführerin vorgenommen wurde.

Neu Hervorgekommen sind auch die Details im Zusammenhang mit diesem Neubau.

Hierzu zählen auch die **personellen Verflechtungen**.

Nicht nur in der Geschäftsführung, sondern auch in der Tatsache, dass die gesamten Planungsmaßnahmen und Prüfungshandlungen durch Organe der Beschwerdeführerin durchgeführt wurden.

Auch der genaue **tatsächliche Verwendungszweck** des Neubaus wurde erst im Zuge der Prüfungshandlungen unstrittig dargestellt; nämlich dass die neuen Gebäudeteile unmittelbar durch die Beschwerdeführerin genutzt wurden und werden.

Wenn hierzu im Vorlageantrag angeführt wurde, dass zum Beispiel die Finanzierung allenfalls für die finanzielle Eingliederung relevant ist und somit eben nur ein Merkmal der Organschaft darstellt, so ist dem nicht zu widersprechen. Aber es ist eben ein Merkmal welches auch mit zu berücksichtigen ist.

Es wurde nach Durchsicht der Unterlagen nicht die rechtliche Beurteilung geändert, sondern aufgrund der neuen Sachverhaltselemente eine „erste“ Beurteilung in Richtung Organschaft vorgenommen (für den strittigen Prüfungszeitraum; nicht für frühere Zeiträume).

Weiters ist anzumerken, dass die belangte Behörde sehr wohl konkrete Neuerungstatbestände genannt hat.

Wie oben bereits angeführt z. B.

< Finanzierung

< tatsächliche Nutzung

< Neuerungen im Bereich des Baurechtsvertrages (keine geänderte Verrechnung)

< Details der Bauausführung und Bauüberwachung (Verantwortlichkeiten)

In der Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme wird angeführt, dass die neuen Tatsachen und Beweismittel zu keinem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten. Auf diese Darstellung wird seitens des Gerichtes im nächstfolgenden Punkt eingegangen und widersprochen.

Dass in der Vergangenheit hier keine Organschaft bei beinahe identem Sachverhalt angenommen wurde, ist kein die Wiederaufnahme hinderndes Element.

Der Bereich Treu und Glauben kann hier ebenfalls nicht greifen, da ein neuer Bauabschnitt vorliegt und dieser einer (neuen) rechtlichen Würdigung unterzogen wurde.

2.) Umsatzsteuer:

Gegenständlich ist zu beurteilen, welche Hinweise (Beweismittel) vorliegen, um tatsächlich vom Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft auszugehen.

a) finanzielle Eingliederung:

Wie oben außer Streit gestellt wurde, ist die ST eine Enkelgesellschaft der Beschwerdeführerin (zu 100% über die Firmen „aa“ bzw. „bb“). Diese Tatsachen sind unmissverständlich auch aus dem Firmenbuchauszug der ST zu entnehmen. Die

Beschwerdeführerin führt hierzu aus, dass in dieser Konstellation die finanzielle Eingliederung wenn überhaupt, so nur sehr schwach ausgeprägt ist.

Aus den entsprechenden Firmenbuchauszügen geht die hier dargestellte Konstellation unmissverständlich hervor.

Auch die mittelbare Beteiligung des Organträgers (Beschwerdeführerin) stellt eine stark ausgeprägte finanzielle Eingliederung dar. Der Ansicht der Beschwerdeführerin kann hier nicht gefolgt werden.

b) organisatorische Eingliederung:

Die organisatorische Eingliederung betrifft im Wesentlichen die personelle Verflechtung der ST mit der Beschwerdeführerin (als Organträger).

Aus den ebenfalls unstrittigen Darstellungen geht hervor, dass die Geschäftsführer der ST immer Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin waren und sind. Meist waren es Personen, welche schon viele Jahre in der Beschwerdeführerin beschäftigt waren und sind.

Richtig ist der Einwand der Beschwerdeführerin, dass gegenständlich keine Personenidentität in den Geschäftsführungen der ST und der Beschwerdeführerin gegeben ist.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sind die Geschäftsführer der ST auch keine leitenden Angestellten der Beschwerdeführerin. Lediglich Herr Ing. o ist als stellvertretender Abteilungsleiter bei der Beschwerdeführerin tätig. Die weiteren Geschäftsführer sind Mitarbeiter der Abteilung Organisation ohne leitende Funktion.

Dieser Darstellung wurde seitens der belangten Behörde nicht widersprochen.

Die ST besitzt kein eigenes Personal. Sämtliche Tätigkeiten werden von Beschäftigten der Beschwerdeführerin – ohne eigene Kostenverrechnung – durchgeführt (Bauüberwachung, Koordinierung, Rechnungswesen, ...).

Es wird zu würdigen sein, ob die personelle Verflechtung auch durch nicht leitende Angestellte der Beschwerdeführerin gegeben ist.

Maßgeblich ist, ob die Beschwerdeführerin als Organträger tatsächlich Einfluss auf die Geschäftsführung ihrer Organgesellschaft genommen hat bzw. die grundsätzliche Möglichkeit einer Einflussnahme gehabt hat.

c) wirtschaftliche Eingliederung:

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin erfordert die wirtschaftliche Eingliederung einen vernünftigen betriebswirtschaftlichen Zusammenhang und damit aufeinander abgestellte, sich gegenseitig ergänzende Tätigkeiten (also eine starke wirtschaftliche Leistungsverflechtung).

In diesem Zusammenhang sind folgende Beweismittel relevant:

< Baurechtserweiterungsvertrag vom 21.1.2009:

Dieser Vertrag wurde zwischen der Beschwerdeführerin als Baurechtsgeberin und der ST als Baurechtsnehmerin abgeschlossen.

Pkt. 2: Die Baurechtsnehmerin beabsichtigt auf ihre Kosten und Gefahr einen Erweiterungsbau zum „e“ auf eigene Rechnung zu errichten; der Umfang dieses Erweiterungsbaues ergibt sich aus den diesem Vertrag als Beilagen angeschlossenen Plänen, Skizzen und Bildmontagen.

Es ist also davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin sämtliche Planungen selbst vorgenommen hat und die ST diese Vorgaben baulich umzusetzen hatte. Es wurden sämtliche Ausführungen seitens der Beschwerdeführerin vorgegeben.

Das Bauvorhaben war von der Beschwerdeführerin selbst geplant und speziell auf ihre Bedürfnisse zugeschnitten (über das Architekturbüro i). Die Mieterin (Beschwerdeführerin) nutzt das Mietobjekt für bankinterne Veranstaltungen und Verwaltungszwecke.

Eine Anpassung des im Baurechtsvertrag vom 31.1.1994 bestimmten Baurechtszinses von 1.440.000,00 ATS wurde auch nach dem jetzigen Erweiterungsbau nicht vorgenommen. Dies obwohl in diesem Baurechtsvertrag festgehalten wurde, dass dieser Mindestbauzins die Nutzung des Baurechtes für den ersten Bauabschnitt im Ausmaß von 3.000m² nutzbare Fläche abgilt. Würde die Fläche sich ändern, so wird ein neuer Bauzins festgelegt (Punkt IV (5)).

Nunmehr wurde eine umfassende Erweiterung des ursprünglichen Baurechtsvertrages vorgenommen, der verrechnete Bauzins hat sich allerdings nicht verändert.

In den verschiedenen Eingaben wurde angeführt, dass der ursprüngliche Bauzins bereits Erweiterungen beinhaltet hätte bzw. ursprünglich nicht voll ausgenutzt wurde, kann bei der schriftlich fixierten Vereinbarung nicht erkannt werden.

Gemäß dem Baurechtsvertrag vom 31.1.1994 hätte die nunmehrige Erweiterung sehr wohl einer Anpassung des Bauzinses beinhaltet.

Die errichteten Gebäudeteile wurden nach Fertigstellung ohne schriftlichen Mietvertrag in vollem Umfang an die Beschwerdeführerin vermietet. Diese nutzt die Gebäudeteile nunmehr völlig eigenständig für Veranstaltungen bzw. Verwaltungstätigkeiten (aus Baurechtserweiterungsvertrag).

1. UG: Technik, Treppenhaus, Lift, Tiefgarage

2. UG: Technik, Treppenhaus, Lift, Tiefgarage

EG: Veranstaltungssaal groß/klein

1. OG: Luftraum Foyer; Besprechungsräume; Sitzungszimmer; Büro, Kopierraum; Teeküche; WC; Regie; Treppenhaus

2. OG: Büro Vorstand; 3 Sitzungszimmer; WC; Foyer; Lager; Bewirtungszimmer; Küche; Treppenhaus

Vereinbart wurde weiters, dass das Vorkaufsrecht der Baurechtsgeberin (Beschwerdeführerin) auch den gegenständlichen Erweiterungsbau betrifft (also den ursprünglichen Bau und auch den Erweiterungsbau). Der Kaufpreis wird mit dem Buchwert zum Zeitpunkt des Vorkaufsfalles bestimmt.

Die Finanzierung erfolgte **direkt** von der Beschwerdeführerin an die ST (Gesellschafterzuschüsse im Ausmaß von 89,611% - Refinanzierung durch vorhandenes Eigenkapital 10,389% - auch in der Beschwerdeschrift nicht in Streit gestellt).

Es wurde zwar behauptet, dass die Räumlichkeiten auch fremden Dritten vermietet werden würden können.

In der Eingabe vom 15. Februar 2019 wurde diesbezüglich allerdings lediglich eine Liste mit Veranstaltungsanzahl und Kooperationsvereinbarungen vorgelegt.

Daraus ist ersichtlich, dass der Veranstaltungsbereich an wenigen Tagen an unternehmensfremde Organisationen „vermietet“ hat. Hierzu ist anzumerken, dass dabei aber wiederum die Beschwerdeführerin im Vordergrund stand – die Veranstaltung wurde als Werbeplattform genutzt. Der Veranstalter hatte die Beschwerdeführerin auf Plakaten, Einladungen und auch im Rahmen des Events zu nennen. Eine tatsächliche Miete wurde nicht verrechnet.

Auch wenn hierzu erwähnt wird, dass hierbei ein tauschähnlicher Umsatz zu erkennen ist, so ist doch zu beachten, dass die Räumlichkeiten ausschließlich durch die Beschwerdeführerin genutzt wurden – jedenfalls in den streitgegenständlichen Jahren. Mitarbeitererevents sind auch dem Bereich der Beschwerdeführerin zuzurechnen und stellen keine „fremde“ Nutzungen dar.

Die ST führt ihre geschäftlichen Aktivitäten **ausschließlich** mit der Beschwerdeführerin durch. Die Aufgaben der ST beschränken sich seit deren Gründung auf das Realitäten- und Wohnungswesen.

Aus der in diesem Punkt unwidersprochen gebliebenen Niederschrift geht auch hervor, dass die ausschließliche Tätigkeit (Unternehmensgegenstand) der ST die Errichtung bzw. Vermietung von Bankobjekten an die indirekten 100%-Gesellschafterin (Beschwerdeführerin) ist.

3.) Körperschaftsteuer (Feststellung):

Die Feststellungen im Bereich der Umsatzsteuer haben auch Auswirkungen auf den Bereich der Körperschaftsteuer (bzw. das Feststellungsverfahren).

4. Ausländische Einkünfte:

Wie bereits oben angeführt, ist der diesbezügliche Sachverhalt unstrittig. Eine Beweiswürdigung ist somit entbehrlich.

5. Griechische Staatsanleihen:

Wie bereits erwähnt ist hier nur die rechtliche Beurteilung strittig, ob Abwertungen/Tilgungsverluste auf griechische Staatsanleihen steuerlich zu berücksichtigen sind. Eine gesonderte Beweiswürdigung ist somit ebenfalls entbehrlich.

C) Rechtliche Würdigung:

1.) Wiederaufnahme der Verfahren:

Gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag der Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn

...

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind

...

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

[§ 114 BAO](#) bestimmt, dass die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Aus dieser gesetzlichen Bestimmung leitet sich der Grundsatz von Treu und Glauben ab.

Aus diesen gesetzlichen Bestimmungen leiten sich die gewählten Wiederaufnahmevoraussetzungen ab. Im Wesentlichen also neue Tatsachen oder Beweismittel sowie ein daraus resultierender anders lautender Bescheid.

Aufgrund der Sachverhalte in der Vergangenheit sollte nach Ansicht der Beschwerdeführerin auch der Grundsatz von Treu und Glauben nicht außer Acht gelassen werden. Die Beschwerdeführerin hat sich auf die rechtliche Beurteilung der Sachverhalte in der

Vergangenheit darauf verlassen, dass diese Beurteilung auch in weiterer Zukunft so gesehen wird (Treu und Glauben).

Gleiches soll gleich besteuert werden. Der Rechtmäßigkeit bzw. Rechtsrichtigkeit der Besteuerung soll schlussendlich zum Durchbruch verholfen werden.

Auch wenn die Finanzverwaltung in einer vorangegangenen Prüfung der Darstellung der Beschwerdeführerin (keine Organschaft) nicht entgegengetreten ist, so hindert der Grundsatz von Treu und Glauben nicht von einer unrichtigen Rechtsauffassung später abzugehen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die das Abgehen von der bisherigen Auffassung unbillig erscheinen lassen, was dann der Fall ist, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich dessen Unrichtigkeit herausstellt (vgl. VwGH 28.10.2009, [2008/15/0049](#)).

Treu und Glauben können nur die Behörde „binden“, die die entsprechenden Auskünfte erteilt hat (vgl. VwGH 22.10.1997, [93/13/0295](#)).

Gegenständlich wurde nicht dargestellt, dass es seitens der Beschwerdeführerin eine konkrete Anfrage an die belangte Behörde betreffend des vorliegenden Sachverhaltes gegeben hätte und demnach natürlich auch keine ausdrückliche Zustimmung zu einer einem bestimmten Sachverhalt folgenden rechtlichen Beurteilung.

Die Beschwerdeführerin konnte also nicht darauf vertrauen, dass bestimmte Sachverhalte in weiterer Zukunft nicht abweichend rechtlich richtig beurteilt würden. Es besteht kein allgemeiner Schutz auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen Behandlung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet von einer gesetzwidrig anerkannten Verwaltungsübung abzugehen; der Grundsatz von Treu und Glauben hat nur dann Wirkung, wenn das Gesetz einen Spielraum einräumt. Der Umstand, dass eine Prüfung in der Vergangenheit eine bestimmte Vorgangsweise unbeanstandet ließ, hindert nicht diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. VwGH 21.12.2005, [2002/14/0148](#); VwGH 27.3.2008, [2004/14/0035](#)).

Es kommt auf den Wissenstand der Behörde auf Grund von Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Verfahren und Veranlagungsjahr an. Im Erkenntnis VwGH 29.7.2010, [2006/15/0006](#) widersprach der VwGH der Ansicht des damaligen Beschwerdeführers, dass er dem Finanzamt bereits aus den Vorjahren bekannte Umstände nicht abermals mitteilen müsse.

Dass die belangte Behörde allenfalls Schuld an der Nichtausforschung entsprechender Sachverhaltselemente hatte, schließt eine Wiederaufnahme ebenfalls nicht aus. Dem Prinzip der Rechtrichtigkeit ist der Vorrang gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben.

Sehr streng in dieser Hinsicht zeigt sich das Erkenntnis VwGH 2.4.1990, [89/15/0005](#), in dem das Hervorkommen neuer Tatsachen bereits bejaht wurde, weil in der Beilage zur Jahreserklärung bestimmte Details zur Beurteilung des wahren Sachverhaltes gefehlt hatten.

Maßgebliche Tatsachen in einem anderen Prüfungsjahr stehen einer Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. VwGH 24.6.2009, [2007/15/0045](#)).

Tatsache ist jedenfalls, dass betreffend die hier streitgegenständlichen Jahre bestimmte Details in Bezug auf die Zusammenarbeit der Beschwerdeführerin mit der ST und Details über tatsächlich verwirklichte Sachverhalte (Baumaßnahmen, Finanzierung, Zusammenarbeit, etc.) erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung klar erforscht wurden und somit erst dadurch zu Tage getreten sind.

2.) Umsatzsteuer:

Nach [§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmens derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. In diesem Fall ist von einer Organschaft auszugehen. Rechtsfolge ist, dass die Umsätze des „willenlosen“ Unternehmens (sog. Organgesellschaft – OG) den Umsätzen des den Willen beherrschenden Unternehmens (sog. Organträger – OT) zugerechnet werden. Umsätze zwischen der Organgesellschaft und dem Organträger sind nicht umsatzsteuerbare Inenumsätze. Von einer Organschaft ist nach § 2 Abs. 2 Z 2 UStG auszugehen, wenn der OT nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des anderen Unternehmens eingegliedert ist.

Das Unionsrecht kennt den Begriff der Organschaft nicht, sondern enthält in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL für die Mitgliedstaaten eine Ermächtigung, Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln. Auch Nichtsteuerpflichtige können mit einbezogen werden (vgl. EuGH 9.4.2013, Kommission/Irland, C-85/11).

Rechtsfolge der umsatzsteuerlichen Organschaft ist, dass zwischen Organträger (hier Beschwerdeführerin) und Organgesellschaft (hier ST) eine Unternehmenseinheit begründet wird und Umsätze, die innerhalb des Unternehmens zwischen Organträger und Organgesellschaft ausgeführt werden, nicht steuerbar sind. Die Tatbestandsvoraussetzungen

der umsatzsteuerlichen Organschaft und auch deren Rechtsfolgen werden durch die Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG nicht berührt.

Die Organgesellschaft ist ein unselbständiger Teil des Unternehmens des Organträgers, sie bilden gemeinsam ein Unternehmen, wobei der Organträger Unternehmer ist. Lieferungen oder sonstige Leistungen vom Organträger an das Organ und umgekehrt sind nicht steuerbare Innenumsätze. Rechnungen, die unternehmensintern ausgestellt werden, sind daher als unternehmensinterne Belege zu beurteilen. Sie dürfen keine Umsatzsteuer ausweisen. Die Bestimmung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 findet jedoch keine Anwendung, da innerbetriebliche Abrechnungen mangels Rechnungsempfänger im umsatzsteuerrechtlichen Sinn keine Rechnungen sind (vgl. VwGH 13.12.2007, [2006/14/0043](#)).

Die Organschaftslehre ist im Steuerrecht im Wesentlichen von der deutschen Rechtsprechung entwickelt worden. Daher finden sich in den folgenden Ausführungen auch Hinweise auf die deutsche Rechtsprechung. Diese sind in wesentlichen Ausführungen mit den österreichischen steuerlichen Bestimmungen kompatibel.

a) finanzielle Eingliederung:

Wie bereits oben ausgeführt, ist die ST eine 100%ige Enkelgesellschaft des Organträgers (Beschwerdeführerin).

Für die finanzielle Eingliederung ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der beherrschten juristischen Person ausschlaggebend. Der Unternehmer muss über so viele Anteile unmittelbar oder **mittelbar** verfügen können, dass er im Rahmen der Willensbildung der Gesellschaft seinen eigenen Willen durch Mehrheitsbeschlüsse durchsetzen kann. Ausreichend ist daher eine Beteiligung, die mehr als 50% der Stimmrechte in der Organgesellschaft gewährt, sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit für die allgemeine Beschlussfassung in der Organgesellschaft erforderlich ist (vgl. BFH 19.5.2005, [V R 31/03](#)).

Finanzielle (stimmenmäßige) Beherrschung liegt jedenfalls bei einer Beteiligung von 75% vor. Bei einer Beteiligung von mehr als 50%, aber weniger als 75% kann bei besonders stark ausgeprägter wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung eine Organschaft vorliegen.

Die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung ist nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse zu beurteilen (vgl. VwGH 20.9.2001, [98/15/0007](#)). Eine finanzielle Eingliederung stellt sicher, dass der Organträger die Organgesellschaft durch Ausübung des Stimmrechts in allen Geschäftsentscheidungen lenkend beeinflussen kann.

Eine mittelbare Beteiligung über eine oder auch mehrere Kapitalgesellschaften kann auch zu einer finanziellen Eingliederung führen (vgl. Stadie in Rau/Dürnwächter, dUStG, § 2 Rz 867).

Der Organträger ist selbst an einer Tochtergesellschaft und diese wieder unmittelbar selbst an einer anderen Gesellschaft (Enkelgesellschaft) beteiligt.

Zum Organträger ergibt sich eine mittelbare Eingliederung der Enkelgesellschaft.

Die zwischengeschalteten Tochtergesellschaften müssen nicht unternehmerisch tätig sein (z. B. nicht unternehmerisch tätige Zwischenholding), sie sind dann allerdings nicht organschaftlich mit dem OT verbunden. Maßgebend ist, dass der OT (hier Beschwerdeführerin) über seine Beteiligung an den Tochtergesellschaften die Stimmenmehrheit bei der OG (hier ST) durchsetzen kann.

Gegenstand der Tochtergesellschaft („bb“) ist die Verwaltung der Beteiligung an der Beschwerdeführerin. Sonst übt diese Gesellschaft keine weitere aktive Tätigkeit aus. An dieser Gesellschaft ist die Beschwerdeführerin zu 100% beteiligt.

Die Geschäftsführer der „bb“ sind beschäftigte der 3-Banken EDV-GmbH bzw. der 3-Banken-Versicherungs AG – an diesen Gesellschaften ist die Beschwerdeführerin wiederum zu 40% beteiligt.

Das heißt also, dass auch diese „Tochtergesellschaft“ im Einflussbereich der Beschwerdeführerin stehen und somit auch die genannten Geschäftsführer.

Die zweite Tochtergesellschaft („aa“) vermietet die Filiale cc und dd an die Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin ist auch hier zu 100% beteiligt.

Die Geschäftsführer dieser Gesellschaft sind ebenfalls bei der Beschwerdeführerin beschäftigt. Es besteht also auch hier eine enge Verbindung bzw. Beziehung zur Beschwerdeführerin.

Ein wesentlicher Einflussbereich bzw. eine Einflussnahme der Beschwerdeführerin an der Geschäftsführung dieser Gesellschaft kann auch hier jedenfalls angenommen werden.

Es bestehen also Einflussnahmemöglichkeiten auf die Geschäftsführung der ST unmittelbar von der Beschwerdeführerin selbst über die Geschäftsführer (sind Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin), als auch mittelbar über die beiden Tochtergesellschaften („bb“ und „aa“).

Gegenständlich ist die Beschwerdeführerin als Organträger mittelbar zu 100% an der ST beteiligt. Das Merkmal der finanziellen Eingliederung ist demnach zu 100% erfüllt.

Es liegt jedenfalls eine starke Ausprägung der finanziellen Eingliederung vor.

b) organisatorische Eingliederung:

Eine organisatorische Eingliederung ist gegeben, wenn die tatsächliche Durchsetzung des Willens des beherrschenden Unternehmens bei der beherrschten Gesellschaft durch organisatorische Maßnahmen gesichert ist (vgl. VwGH 9.4.1970, 135/68).

Dies ist z. B. der Fall, wenn der Organträger die Geschäftsführung ausübt oder eine Personenidentität in den Leitungsfunktionen von Organträger und Organgesellschaft besteht (vgl. BFH 3.4.2003, V R 63/01). Die jederzeitige Durchsetzung des Willens wird jedenfalls dann erreicht, wenn der Organträger auch die Geschäftsführung des Organs innehat (vgl. UFS 21.3.2005, [RV/0054-G/02](#)). Steht der Geschäftsführer des Organs und sein tatsächliches Verhalten mit den organisatorischen Weisungen des Organträgers in Einklang, deutet dies auf eine organisatorische Eingliederung hin (vgl. VwGH 21.6.1965, [2255/64](#); VwGH 3.11.1966, [1884/65](#)).

Die tatsächliche Willensdurchsetzung des Organträgers kann durch personelle Maßnahmen oder durch verbindliche Konzernrichtlinien, durch regelmäßige Berichterstattungspflichten, durch Protokolle über gemeinsame Organsitzungen festgestellt werden (vgl. Rz 239 UStR).

Gegenständlich liegt keine Personenidentität der Geschäftsführer des OT (der Beschwerdeführerin) und der OG (der ST) vor. Es besteht allerdings eine Verbindung dahingehend, dass die Geschäftsführer der OG (der ST) Großteils bereits langjährige Arbeitnehmer des OT (der Beschwerdeführerin) sind.

Ist dadurch eine **tatsächliche Willensdurchsetzung** (durch personelle und organisatorische Verflechtung) des OT (der Beschwerdeführerin) gegeben?

- personell:

der OT muss die Möglichkeit haben, die OG zu leiten und zu überwachen.

- organisatorisch:

Beschaffung, Vertrieb und Rechnungswesen wird durch den OT besorgt; gemeinsame Geschäftsräumlichkeiten, Zustimmung zu Investitionen; Berichterstattungspflichten, ...

Die Möglichkeit der Beherrschung der OG durch den OT in der laufenden Geschäftsführung muss wirklich wahrgenommen werden. Eine abweichende Willensbildung bei der OG vom Willen des OT darf nicht möglich sein (vgl. BFH 28.10.2010, [V R 7/10](#)).

Die organisatorische Eingliederung setzt eine personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des OT und der OG voraus. Eine zwingende personelle Verflechtung über die Geschäftsführungen muss nicht gegeben sein (vgl. BFH 20.8.2009, [V R 30/06](#)).

Auch der BFH lässt noch teilweise offen, ob einfache Angestellte des OT (als Geschäftsführer der OG) eine Organschaft begründen können.

Nach Ansicht des erkennenden Richters ist es allein entscheidend, dass der Wille des OT durchgesetzt werden kann. Dies ist allenfalls auch durch das arbeitsrechtliche Weisungsrecht gegeben. Die Geschäftsführer der ST sind und waren Arbeitnehmer des OT und somit unterstehen sie auch dem Weisungsrecht des OT.

Somit sollte daher jeder Arbeitnehmer des OT als Geschäftsführer in Betracht kommen, der

über die fachliche Qualifikation für die Ausübung dieser Funktion verfügt. Dieser muss also keine leitende Position beim OT innehaben, sondern von seiner Ausbildung her die Befähigung besitzen, die Geschäftsführung im Einzelfall zu übernehmen.

Somit sollte es ausgeschlossen sein, dass Geschäftsführer lediglich „installiert“ werden; für allfällige Scheinfirmen. Ein Geschäftsführer „von der Straße“ kann also keine Willensdurchsetzung des OT begründen und somit auch kein Geschäftsführer einer Organgesellschaft sein.

Eine derartige Konstellation liegt gegenständlich unzweifelhaft nicht vor.

Aus dem Anstellungsverhältnis ergibt sich die persönliche Abhängigkeit. Bei weisungswidrigem Verhalten kann der Geschäftsführer infolge des Angestelltenverhältnisses und der darauf beruhenden persönlichen Abhängigkeit als Geschäftsführer der OG abberufen werden (vgl. BFH 20.8.2009, [V R 30/06](#)).

Wie bereits oben ausgeführt, waren und sind die Geschäftsführer der OG grundsätzlich jahrelange Arbeitnehmer des OT (der Beschwerdeführerin).

Eine gewisse Abhängigkeit kann bei dieser Gegebenheit nicht weggeleugnet werden.

Zur organisatorischen Eingliederung sind aber auch die übrigen Verbindungen zu beachten. Wie unter dem nächsten Punkt (wirtschaftliche Eingliederung) noch näher ausgeführt werden wird, gibt es noch weitere personelle Verflechtungen - zum Beispiel bei der gesamten Abwicklung der Geschäftstätigkeiten der ST.

Da die ST über kein eigenes Personal verfügt, werden auch diese Tätigkeiten **ausschließlich** durch das Personal der Beschwerdeführerin verrichtet. Auch bei diesen ist infolge des Anstellungsverhältnisses eine **maßgebliche Abhängigkeit** von der Beschwerdeführerin gegeben und somit natürlich auch die entsprechende **Einflussnahme** und **Willensdurchsetzung**.

Dieser Punkt sollte im Bereich der organisatorischen Eingliederung auch als Ergänzung und Gesamtbild des Organschaftsverhältnisses gesehen werden.

Ein auf ein Anstellungsverhältnis zum OT gegründetes Kündigungsrecht kann sicherlich jene persönliche Abhängigkeit und somit die Bereitschaft zur Weisungsbefolgung seitens des Geschäftsführers der ST hervorrufen. Es besteht also eine Willensdurchsetzung und auch Willensbeherrschung in der laufenden Geschäftsführung der ST durch die Beschwerdeführerin. Durch die vorliegende personelle Verflechtung gibt es institutionell abgesicherte **unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten** in den Kernbereich der Geschäftsführung der ST durch die Beschwerdeführerin.

Nochmals zur Wiederholung:

folgende Geschäftsführer waren im maßgeblichen Zeitraum tätig:

- Franz I (2008 bis 2011): beschäftigt bei der Beschwerdeführerin seit 10/1978
- Mag. n m (seit 2011): beschäftigt bei der Beschwerdeführerin seit 10/2007

Der erkennende Richter kommt auch im Fall der organisatorischen Eingliederung zum Ergebnis, dass diese Voraussetzung in umfangreichem bzw. ausreichendem Maße gegeben ist.

c) wirtschaftliche Eingliederung:

Hinsichtlich dieses Kriteriums ist nunmehr keine zwingende Ober- bzw. Unterordnung gefordert, sondern ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang (vgl.

VwGH 23.11.2016, [Ro 2014/15/0031](#); EuGH 16.7.2015, [C-108/14](#); EuGH 18.10.2007, [C-355/06](#)).

Es gibt kein starres beharren auf ein Über-/Unterordnungsverhältnis (auch aus MwStSysRI Art. 11 Abs. 1).

Besteht ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang; sind die Tätigkeiten aufeinander abgestellt und ergänzen sie sich gegenseitig (vgl. VwGH 20.1.1999, [96/13/0090](#); VwGH 29.3.2001, [96/14/0085](#)).

Gegenständlich erbringt die ST jedenfalls eine betriebswirtschaftliche Leistung an die Beschwerdeführerin.

Das Grundstück wurde von der Beschwerdeführerin der ST mittels

Baurechtserweiterungsvertrag zur Verfügung gestellt – ohne Anpassung des ursprünglichen Baurechtszinses. Das Zurverfügungstellen und die anschließende Bebauung durch die ST waren aufeinander abgestimmt (vgl. BFH 29.10.2008, IX R 74/07).

Die ST hat ein Gebäude nach den Vorstellungen und Planungen der Beschwerdeführerin errichtet und dieses dann anschließend **ausschließlich** an die Beschwerdeführerin vermietet. Das Gebäude ist für Zwecke des Betriebes der Beschwerdeführerin errichtet und gestaltet worden (vgl. BFH 26.3.1992, [IV R 50/91](#)). Gerade das sind wichtige Aspekte einer wirtschaftlichen Eingliederung.

Die Beschwerdeführerin nutzt dieses Gebäude tatsächlich für Tätigkeiten im Bankbereich – auch wenn ein Teil als Veranstaltungszentrum genutzt wird. Auch das Veranstaltungszentrum dient als Plattform (Werbepattform) dem Bankbereich. In zahlreichen Veranstaltungen (Events) präsentiert sich hier die Beschwerdeführerin als erfolgreiches Bankinstitut.

Auch das dient der wirtschaftlichen Eingliederung – das Gebäude (der neue Zubau) ist nicht nur von geringer Bedeutung für die Beschwerdeführerin, weil es zum Beispiel auch die räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin bildet.

Im neuen Gebäudekomplex ist auch das Büro des Vorstandsvorsitzenden der Beschwerdeführerin untergebracht. Hier ist jedenfalls auch eine unmittelbare Nutzung für den Bankbereich der Beschwerdeführerin zu sehen.

Wie schon erwähnt, ist dieser Zusammenhang aber auch für die übrigen Gebäudeteile zu

erkennen (Garage für Mitarbeiter und Kunden der Bank; Verwaltungsagenden, Veranstaltungszentrum für Präsentation der Beschwerdeführerin als führendes Bankinstitut).

Die ST erbringt ihr gesamtes Leistungsvolumens an die Beschwerdeführerin bzw. bezieht wesentlicher Vorleistungen von dieser.

Die ST ist **ausschließlich** für die Beschwerdeführerin als Errichtungs- und Vermietungs GmbH tätig und wurde auch für diese Zwecke gegründet.

Die Beschwerdeführerin stellt der ST ihr Personal für die Geschäftstätigkeiten zur Verfügung – die ST besitzt kein eigenes Personal. Das heißt also, dass auch sämtliche Verwaltungsagenden von der Beschwerdeführerin durchgeführt wurden und nach wie vor werden.

Buchhaltungstätigkeiten werden von der Abteilung ee (Abteilungsleiter Mag. s) während des gesamten Jahres laufend mitbetreut. Für diese durch die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin übernommenen ausgeführten vergangenen und laufenden Tätigkeiten wurde keine Kostenverrechnung zwischen der Beschwerdeführerin und der ST vorgenommen. Die laufende Betreuung der Veranstaltungen (Technik etc.) wird von der externen Firma „ff“ durchgeführt.

Auch die Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Neubau wurden vom Personal der Beschwerdeführerin durchgeführt:

- Ing. o (stv. Abteilungsleiter der Beschwerdeführerin): Gesamtprojektleitung, Schnittstelle zum Architektenbüro
- Ing. gg (Abteilung Organisation der Beschwerdeführerin): Bau- und Gesamtkoordination
- Herr hh (Abteilung Organisation der Beschwerdeführerin): Elektro, EDV, Veranstaltungstechnik
- Frau ii (Abteilung Organisation der Beschwerdeführerin): BackOffice; Rechnungswesen
- Herr jj (Abteilung Organisatin der Beschwerdeführerin): wie Frau ii

Wirtschaftliche Eingliederung ist jedenfalls gegeben, wenn der OT bestimmte Leitungs- und Verwaltungsaufgaben übernimmt.

Das Handeln des Einen unterstützt bzw. erleichtert das Handeln des Anderen.

Durch das „Ausgliedern“ der Tätigkeiten der Beschwerdeführerin besteht keine „Vermischung“ der unmittelbaren Bankgeschäfte der Beschwerdeführerin.

Es steht aber außer Frage, dass ohne die ST auch die Beschwerdeführerin selbst diese Tätigkeiten vornehmen hätte können.

Wiederholend wird darauf hingewiesen, dass die ST ausschließlich für die Beschwerdeführerin tätig wird.

Obliegt dem OT das konzernstrategische Management und trifft dieser die Entscheidungen über Aspekte wie die Kapitalausstattung bzw. Finanzierungsstruktur der OG sowie dessen wesentliche betriebliche Tätigkeiten (Investitionsentscheidungen, Entscheidungen über die Realisierung von Projekten u.Ä.), ist von einer ausführenden Tätigkeit der OG und damit vom

Bestehen einer wirtschaftlichen Eingliederung auszugehen. Die auf die OG übertragenen Aufgaben wären sonst vom OT selbst zu erfüllen.

Genau dies ist im streitgegenständlichen Fall gegeben. Die Beschwerdeführerin finanziert zu beinahe 90% den Zubau und trifft die strategischen Entscheidungen (v.a. die Planung und Bauaufsicht und Koordination durch eigene Mitarbeiter).

Nach der dtn. Rechtsprechung (vgl. BFH 3.4.2003, V R 63/01) liegt eine wirtschaftliche Eingliederung bereits dann vor, wenn zwischen dem OT und Organgesellschaft aufgrund gegenseitiger Förderung und Ergänzung mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen; insbesondere braucht die Organgesellschaft nicht wirtschaftlich vom OT abhängig zu sein. Vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung – sei es auch in verschiedenen Wirtschaftszweigen. Tätigkeiten müssen aufeinander abgestimmt sein, sich fördern und ergänzen (vgl. BFH 25.6.1998, V R 76/97).

Z. B. genügt die Vermietung eines Betriebsgrundstückes, wenn dieses für die Organgesellschaft von nicht nur geringer Bedeutung ist, weil es die räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit der Organgesellschaft bildet.

Diese Darstellungen treffen in sämtlichen Grundzügen auch auf den streitgegenständlichen Sachverhalt zu. Die ST steht in vernünftiger wirtschaftlicher Beziehung zur Beschwerdeführerin als Organträger.

Es war eine vernünftige Entscheidung, den Immobilienbereich vom Bankbereich zu lösen. Die Bilanzen der Bank waren somit nicht um bauliche Agenden beeinflusst. Die ST war für die „baulichen Agenden“ der Bank zuständig. Diese wurden schlussendlich **ausschließlich** für die Beschwerdeführerin durchgeführt.

Durch das Personal der Beschwerdeführerin bestand auch eine hinreichende Kooperation und Verflechtung der Geschäftsbeziehungen; genauso wie die gegenseitige Förderung.

Auch in den Umsatzsteuerrichtlinien (*Anmerkung Richter: für das erkennende Gericht nicht bindend*) wird bei einer Betriebsaufspaltung in ein Besitzunternehmen (z. B. Personengesellschaft) und eine Betriebsgesellschaft (Kapitalgesellschaft) und Verpachtung des Betriebsvermögens durch das Besitzunternehmen an die Betriebsgesellschaft davon ausgegangen, dass die durch die Betriebsaufspaltung entstandene Kapitalgesellschaft im Allgemeinen in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Besitzunternehmen steht. Auch wenn bei einer Betriebsaufspaltung nur das Betriebsgrundstück ohne andere Anlagegegenstände verpachtet wird, kann eine wirtschaftliche Eingliederung vorliegen (vgl. BFH 9.9.1993, BStBl 1994 II S. 129).

Gegenständlich kann dieser Sachverhalt nicht vollkommen gleich übernommen werden, aber es war doch der Zweck der Gründung der ST eine Teilung der geschäftlichen Belange.

- ST: stellt unmittelbar benötigte Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin zur Verfügung; welche nach den Vorgaben der Beschwerdeführerin errichtet wurden.
- Beschwerdeführerin: stellt die Grundlagen für diese Tätigkeiten der ST zur Verfügung. Nämlich das Grundstück mittels Baurechtserweiterungsvertrag, die finanziellen Mittel und das Personal.

Nach Ansicht des erkennenden Richters ist hier eine unmittelbare wirtschaftliche Eingliederung gegeben.

Zum Einwand, dass die Beschwerdeführerin und die ST völlig unterschiedliche Tätigkeitsschwerpunkte haben, ist anzumerken, dass hierzu aber ein wesentlicher Faktor jener ist, dass die ST **ausschließlich** und **unmittelbar** für die Beschwerdeführerin tätig ist. Somit kann keine völlige Trennung der beiden Unternehmen in einen Teil „Immobilien“ im weitesten Sinn und einen Teil „Bank“ vollzogen werden.

Der „Immobilienbereich“ der ST betrifft ausschließlich Immobilien die von der Beschwerdeführerin genutzt werden und die völlig auf die Bedürfnisse der Beschwerdeführerin abgestimmt sind.

Somit reduziert sich auch eine mögliche Vermietung der Immobilien an einen fremden Dritten ins Reich der Theorie. Die Beschwerdeführerin nutzt diese Gebäudeteile für wesentliche Tätigkeiten im Bankbereich. Wie schon erwähnt, ist hier auch der Vorstand (Dr. u) untergebracht, welcher die wesentlichen Geschicke der Bank lenkt und somit jedenfalls unmittelbar für den Bankbereich tätig wird. Aber auch der Veranstaltungsbereich dient zum Beispiel als „Werbeplattform“ auch Bankgeschäften.

Die genannten Eingliederungsmerkmale müssen kumulativ vorliegen.

Zur Annahme einer Organschaft ist es nicht erforderlich, dass alle drei Merkmale (finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung) gleich ausgeprägt sind. Tritt auf einem der drei Gebiete die Eingliederung weniger stark in Erscheinung, so hindert das die Annahme einer Organschaft nicht, wenn sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Eingliederung auf den beiden anderen Gebieten deutlich zeigt (vgl. VwGH 9.9.1980, 2595/80; VwGH 19.7.2000, 98/13/0117; VwGH 13.12.2007, [2006/14/0043](#)). Eine Organschaft liegt nicht vor, wenn auch nur eines der Eingliederungsmerkmale nicht vorhanden ist (vgl. VwGH 15.4.1983, [82/17/0026](#)).

Nach Ansicht des erkennenden Richters ist die finanzielle Eingliederung zu 100% erfüllt. Auch die organisatorische Eingliederung ist durch die personelle Verflechtung (auch wenn nicht unmittelbar durch Führungskräfte sondern durch Arbeitnehmer) jedenfalls gegeben. Die Beschwerdeführerin kann bzw. konnte unmittelbar Einfluss auf die Geschäftsführung der ST ausüben.

Somit müsste das dritte Eingliederungsmerkmal (wirtschaftliche Eingliederung) nicht mehr so stark ausgeprägt sein.

Wie allerdings oben ausgeführt wurde, erfüllt auch dieses Merkmal die weitaus überwiegenden Anforderungen.

Unter Beachtung dieser klaren Gegebenheiten war für den streitgegenständlichen Zeitraum jedenfalls vom Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft auszugehen.

Die Beschwerde war demnach in diesem Beschwerdepunkt als unbegründet abzuweisen.

3.) Körperschaftsteuer (Feststellung):

Die Beschwerdeführerin hat als Kapitalgesellschaft (GesmbH) den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

Demnach ist § 189 UGB jedenfalls zu beachten. Es sind also die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend.

Im Rahmen der Bewertung ist auf den Grundsatz der Vorsicht (§ 201 Abs. 2 Z 4) Bedacht zu nehmen. Das heißt also, dass erkennbare Risiken und drohende Verluste zu berücksichtigen sind.

Die Feststellungen im Bereich der Umsatzsteuer haben Auswirkungen auf die steuerlichen Belange der Körperschaftsteuer und sind somit ebenfalls anzupassen – durch entsprechende Rückstellungen bzw. Aktivierungen.

Abschließende Anmerkung des Richters:

Auf die übrigen alternativen Begründungsansätze der belangten Behörde in Richtung wirtschaftliche Betrachtungsweise bzw. wirtschaftliche Zurechnung der strittigen Investitionen wird aufgrund obiger Ausführungen in Richtung Organschaft nicht näher eingegangen.

Es wird aber doch angemerkt, dass eine solche Zurechnung wohl sehr schwierig zu begründen sein wird, da es doch vertragliche Abmachungen und Vereinbarungen gibt.

Auch dem Thema Missbrauch kann der Richter nichts abgewinnen. Aber auch betreffend diesen Punkt wurde mangels Relevanz aufgrund oben getroffener Entscheidungen keine nähere Überprüfung durchgeführt.

4. Ausländische Einkünfte:

In dieser Sache ist bereits eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates ergangen (UFS 27.2.2012, [RV/0226-L/12](#)). Nach einer VwGH Beschwerde wurde dieses Verfahren allerdings eingestellt (Klaglosstellung), da neue Bescheide erlassen wurden.

Vom Sachverhalt und der rechtlichen Würdigung hat sich diesbezüglich allerdings nichts geändert.

< aus [RV/0226-L/12](#):

„Eine innerstaatliche Rechtsvorschrift liegt nicht vor, der zwingend eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Gefolge von Verlustjahren zu entnehmen wäre. Nach den Gewinnermittlungsvorschriften sind Anrechnungen in jenen Zeiträumen vorzunehmen, in denen die ausländischen Einkünfte erzielt wurden (vgl. mit weiteren Nachweisen auch UFS 14.12.2005, [RV/4438-W/02](#)).“

Nach bisheriger Rspr des VwGH und Verwaltungspraxis des BMF wird ein Anrechnungsvortrag in Bezug auf Quellensteuern abgelehnt.

Der VwGH stellt in ständiger Rspr fest, dass zwar der Zweck von DBA die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist, es aber in der Hand der Abkommensparteien liegt, bis zu welchem Ausmaß sie das Ziel verwirklichen wollen (VwGH 20.4.1999, [99/14/0012](#) zu Lizenz Einkünften; ebenso VwGH 28.2.2007, [2003/13/0064](#)). Eine Anrechnung hat bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer desjenigen Jahres zu erfolgen, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Zinseinkünfte steuerlich erfasst worden sind (VwGH 21.10.2004, [2001/13/0017](#) zu Zinseinkünften). Der VwGH hat sich bei dieser Rspr nicht nur auf bestimmte Wortfolgen einzelner DBA bezogen, sondern ganz allgemein den Anrechnungsvortrag verneint, weil ein solcher aus Art 23 OECD-MA nicht ableitbar ist (siehe dazu auch UFS 14.12.2005, [RV/4438-W/02](#)).

In EAS 2021 vom 26. März 2002 wird (zu kanadischen Lizenzgebühren) ausgeführt, ein Anrechnungsvortrag könne nicht von der Abgabenverwaltung durch Nichtbeachtung eines klaren und eindeutigen Wortlautes der auf Gesetzesstufe stehenden DBA herbeigeführt werden (ebenso EAS 2591 vom 24. März 2005 zu Zinsquellensteuern nach dem DBA Kroatien). Nach Loukota muss in Verlustfällen kein Anrechnungsvortrag gewährt werden, dies ergibt sich aus Art 23 OECD-MA, wonach der anzurechnende Betrag den Teil der vor der Anrechnung zu ermittelnden Steuer nicht übersteigen darf, der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte entfällt. Das hat zur Folge, dass dem Abkommensrecht keine Pflicht für einen Anrechnungsvortrag betreffend die Quellensteuer zu entnehmen ist. Auch die übrigen EU-Staaten leiten aus den DBA keine Verpflichtung zum Anrechnungsvortrag ab (SWI 2006, 250).

Gegenteilige Auffassungen der Lehre stützen sich auf

(1) die Zielsetzung der DBA, bei grenzüberschreitenden Konstellationen dieselbe Besteuerung anzustreben, wie bei innerstaatlichen Sachverhalten und

(2) das Erfordernis einer abkommensautonomen Auslegung (z. B. Gassner, SWI 1999, 59; Kühbacher, SWI 9/2008, 387).

Die unterschiedlichen Rechtsauffassungen ergeben sich offenkundig daraus, dass Teile der Lehre die DBA autonom (aus sich heraus) auslegen (z. B. Schuch, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 163 ff.; Gassner, SWI 1999, 59), während dagegen andere Teile der Lehre und die Finanzverwaltung (abgeleitet aus Art 3 Abs. 2 OECD-MA) die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts (soweit sich das DBA verschweigt) bei der Auslegung betonen (so z. B. Loukota, SWI 2001, 203; landesrechtliche Theorie).

Die Lehre vertritt im ersten Fall die Auffassung, dass der Ausdruck "auf die vom Einkommen zu erhebende Steuer" in einer Weise verstanden werden muss, dass "der Abkommensschutz nicht ins Leere läuft" (Gassner, SWI 1999, 59; Schuch SWI 1999, 469) und die Steuer erst in jenem Zeitraum zu erheben ist, in welchem kein Verlustvortrag mehr zur Verfügung steht, weil Art 23 OECD-MA keine zeitliche Schranke enthält (Nowotny, SWI 1999, 388). Sie kommt auf diese Weise zum Anrechnungsvortrag bei Quellensteuern.

Der BFH nimmt bezüglich der strittigen Frage der Auslegung von Art 23 OECD-MA an, dass innerstaatliches Recht und Recht der DBA zwei Rechtskreise bilden und diese dabei jeweils ihre eigenen Begriffsbestimmungen haben (Sinzger, Die Anwendung des Art 23 OECD-MA, 2006, mit Verweis auf BFH 15.1.1971, BStBl II 1971, 379; BFH 15.6.1973, BStBl II 1973, 810). Allgemeine Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts können nur herangezogen werden, wenn sie im DBA erwähnt sind. Nach dem BFH ist eine bestimmte Reihenfolge bei der Auslegung einzuhalten, nämlich zuerst Auslegung nach "Wortlaut und Definition des Abkommens", "Sinnzusammenhang und Vorschriftenzusammenhang innerhalb des Abkommens" sowie "Begriffsbestimmung des innerstaatlichen Rechts".

Ungeachtet der Frage nach der Art der Auslegung der DBA ist auch auf das innerstaatliche Recht Bezug zu nehmen, dieses bildet eine Schranke in bestimmten Bereichen (Sinzger, aaO, Pkt 2.1.1.). Gelingt zudem die autonome Auslegung nicht, besteht ein "non liquet" und der Mitgliedstaat kann gemäß Art 3 Abs. 2 OECD-MA die Bestimmung nach seinem nationalen Recht auslegen, "wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert". Damit wird auch eine unterschiedliche Auslegung der Vertragsstaaten in Kauf genommen (Sinzger, aaO, Pkt 2.1.2.).

Letztlich ist die Interpretation von Art 23 OECD-MA aus dem Kontext heraus vorzunehmen, unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck des Abkommens. Ziel ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch einheitliche Abkommensinterpretation (Sinzger, aaO, Pkt 2.1.2. mit Verweis auf Art 31 ff). Damit reduziert sich die Frage nach dem Anrechnungsvortrag auf die Untersuchung, ob ein solcher Anrechnungsvortrag von den Vertragsstaaten gewollt und in den DBA geregelt ist. Die Lehre leitet ihre Schlüsse, wonach der Anrechnungsvortrag bereits dem Ziel der DBA entnehmbar ist, daraus ab, dass der Abkommensschutz in der Vermeidung der Doppelbesteuerung liegt, die der Nichtanwendung des Anrechnungsvortrages entspringt. Sie

setzt damit das in den DBA schon voraus, was sie erst dort zu finden hofft (und gerät damit in einen selbstverschuldeten Zirkelschluss). Es liegt nämlich in der Privatautonomie der Mitgliedstaaten, welche Sachverhalte in den DBA geregelt werden und in welchem Ausmaß Doppelbesteuerungen, die sich aus den verschiedensten Gestaltungen ergeben können, tatsächlich ausgeschlossen werden sollen. Den vertragschließenden Staaten kann nicht von vorneherein unterstellt werden, dass alle Doppelbesteuerungen im jeweiligen DBA definitiv ausgeschlossen werden. Der überwiegende Teil der Mitgliedstaaten wendet daher das Instrument des Anrechnungsvortrages bei Quellensteuern auch nicht an. Diejenigen Staaten, die einen Anrechnungsvortrag zulassen, tun dies ohne Bezug auf die DBA hilfsweise mit innerstaatlichen (verfahrensrechtlichen) Mitteln. So hat auch Österreich - allerdings nur kurzfristig gestützt auf § 48 BAO - einen Anrechnungsvortrag zugelassen. Gerade die Tatsache, dass sich die Mitgliedstaaten in diesen Fällen nicht auf die DBA (und deren Auslegung) stützen, legt nahe, dass ein Anrechnungsvortrag den Abkommen auch nicht inhärent ist.

Aus der allgemein den DBA zugrundeliegenden Absicht der Vermeidung von Doppelbesteuerungen kann für die Auslegung im speziellen Fall so gerade nichts gewonnen werden.

Das ergibt sich auch aus jenen Zweifelsregelungen, die im Musterkommentar (OECD-MK) dezidiert aufgezählt werden und deren Anführung sinnlos wäre, wenn Doppelbesteuerungen durch bloße Auslegung der DBA vermieden werden könnten. In der Kommentierung der OECD zu Art. 23 B findet sich in Rz 66 (Grundwerk/September 2004, Seite 18, Schmidt, Chr. Blöchle) folgender Passus:

"Die erwähnten Probleme werden weitgehend vom innerstaatlichen Recht und der innerstaatlichen Verwaltungspraxis bestimmt und daher ist die Lösung jedem Staat überlassen. Bemerkt sei in diesem Zusammenhang, dass einige Staaten bei der Anwendung der Anrechnungsmethode sehr großzügig verfahren. **Manche Staaten erwägen auch die Möglichkeit des Übertrags nicht in Anspruch genommener Anrechnungsbeträge oder haben diesen Übertrag bereits zugelassen.** Die Vertragsstaaten können selbstverständlich den Artikel in bilateralen Verhandlungen ändern, um jeglichem der erwähnten Probleme zu begegnen." Diesen (und den vorangehenden) Passagen der OECD-MK kann entnommen werden, dass sich der Übertrag von Anrechnungsbeträgen (d. h. ein Anrechnungsvortrag) eben nicht aus den DBA selbst ergibt, weil es andernfalls gesonderter Begünstigungsregelungen der einzelnen Staaten auf freiwilliger Basis (in Österreich z. B. gemäß § 48 BAO) nicht bedarf.

Eine gemeinschaftsrechtliche Anrechnungsverpflichtung von Quellensteuern aus Dividenden hat der EuGH im Urteil vom 10.2.2011, verbundene Rs Haribo/Saline, C-436/08 und C-437/08 verneint. Ausgeschüttete Dividenden können Gegenstand einer rechtlichen Doppelbesteuerung sein, wenn sich beide Mitgliedstaaten dafür entscheiden, ihre Besteuerungsbefugnis auszuüben (Rn 168). Im Unionsrecht gibt es beim gegenwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in

Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Union (Rn 170). Art 63 AEUV kann nicht dahingehend ausgelegt werden, dass er einen Mitgliedstaat verpflichtet, in seinem Steuerrecht die Anrechnung der in einem anderen Mitgliedstaat erhobenen Quellensteuer vorzusehen, um zu verhindern, dass eine rechtliche Doppelbesteuerung eintritt (Rn 170).

Damit ist ein Anrechnungsvortrag für Quellensteuern aus Dividenden gemeinschaftsrechtlich nicht geboten. Der UFS kann auch nicht erkennen, dass für Quellensteuern aus anderen Quellen - also z. B. Zinsen oder Lizenzgebühren - etwas anderes gelten soll.

Zusammengefasst ist daher festzuhalten:

a. Auf eine innerstaatliche Norm, die verpflichtend eine Anrechnung in Folgejahren regeln würde, kann sich die Beschwerdeführerin nicht stützen. Nach innerstaatlichem Recht ist die Anrechnung im (Wirtschafts)Jahr der Einkünfteerzielung vorzunehmen. Vereinzelte freiwillige Maßnahmen der Finanzverwaltung nach § 48 BAO (die im Übrigen nach derzeitigem Rechtsstand bezüglich des Anrechnungsvortrages ausgesetzt sind) ändern daran nichts.

b. Nach den vorangehenden Ausführungen kann den DBA im Auslegungsweg kein Ansatz für einen Anrechnungsvortrag bei Quellensteuern entnommen werden. Zwar dienen DBA unbestritten der Vermeidung von Doppelbesteuerungen, das bedeutet aber nicht im Umkehrschluss, dass der Text eines DBA jede Doppelbesteuerung generell unmöglich macht. Tatsächlich dienen DBA nicht generell der Vermeidung jeder Doppelbesteuerung, sondern nur jener, die vereinbart ist.

c. Mit EuGH 10.2.2011, C-436/08 und 437/08, Rs Haribo/Saline ist klargestellt, dass für Quellensteuern von Dividenden ein Anrechnungsvortrag unionsrechtlich nicht notwendig ist. Das gilt nach Ansicht des UFS auch für Quellensteuern anderer Einkunftsquellen (z. B. für Zinsen), zumal es in der Hand der Mitgliedstaaten liegt, Regelungen zur Vermeidung solcher Doppelbesteuerungen zu entwickeln. Das Unionsrecht kennt bei seinem gegenwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung (C-436/08, Rn 170).

Aus dem Verweis im bezeichneten Urteil in Rn 169, die parallele Ausübung der Besteuerungsbefugnis dürfe nicht diskriminierend sein (mit Querverweis auf EuGH 3.6.2010, C-487/08), ist für die Argumentation der Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen:

In der genannten Entscheidung geht es um die Ungleichbehandlung gebietsfremder zu gebietsansässigen Anteilseignern, die Dividenden einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, wobei das Investment Ersterer benachteiligt wird, was auch durch Verweis auf DBA-Regelungen nicht saniert werden kann. Diese Konstellation ist schon deshalb in keiner Weise mit dem gegenständlich zu beurteilenden Fall vergleichbar, weil bezüglich des Anrechnungsvortrages im gegenständlich zu entscheidenden Fall Gleichstand herrscht, d. h. jene Staaten die DBA abschließen, lassen jeder für sich einen Anrechnungsvortrag nicht zu. Es wird daher nicht ein Bürger eines Mitgliedstaates gegenüber dem Bürger eines anderen

Mitgliedstaates diskriminiert. Vielmehr bleibt der Anrechnungsvortrag auch in den anderen Mitgliedstaaten verwehrt. Es liegt daher keine diskriminierende Ausübung von Besteuerungsbefugnissen im Sinne der Rspr EuGH C-487/08 vor.

d. Die Beschwerdeführerin. kann sich daher mit ihrer Forderung auf Anerkennung eines Anrechnungsvortrages weder auf unionsrechtliche Normen stützen, noch auf innerstaatliche Rspr (VwGH, UFS) oder die Auslegung der DBA. Spezifisch verfassungsrechtliche Fragen (dort wären Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Leistungsfähigkeit maßgebliche Kriterien) waren vom UFS nicht zu prüfen.

e. Die von Teilen der Lehre vorgebrachten Argumente konnten den Unabhängigen Finanzsenat nicht überzeugen; dieser geht vielmehr davon aus, dass ein Anrechnungsvortrag für Quellensteuern gesetzlich (innerstaatlich) oder mittels DBA geregelt werden müsste, damit er umsetzbar ist. Die von der Beschwerdeführerin angeführten VwGH-Entscheidungen vom 25.11.2002, 99/14/0099 und vom 25.9.2001, 99/14/0217 betreffen völlig andere Sachverhalte (ausländische Anleihen und Kredite bzw. Auslandsverluste) und tragen zum gegenständlich zu entscheidenden Berufungsvorbringen nichts bei.

f. Dass in den die Beschwerdeführerin betreffenden DBA ein Anrechnungsvortrag ausdrücklich geregelt ist, hat die Beschwerdeführerin nicht vorgebracht und ist den DBA auch nicht zu entnehmen.“

Auch die (jüngere) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.11.2014, [2012/15/0002](#)) und des Bundesfinanzgerichtes (vgl. BFG 11.5.2015, [RV/1100212/2012](#)) hat einen Anrechnungsvortrag für Quellensteuern nach Verlustjahren nicht anerkannt.

In Anbetracht dieser Ausführungen war diesem Beschwerdepunkt der Erfolg zu versagen.

5. Griechische Staatsanleihen:

Nach Art. 11 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Österreich und dem Griechenland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen, dürfen Zinsen aus Staatsanleihen eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden.

Zinsen aus griechischen Staatsanleihen sind daher in Österreich von der Besteuerung freigestellt. Daher sind auch alle Aufwendungen aus der inländischen Bemessungsgrundlage auszuscheiden, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Zinserzielung stehen.

Gemäß [§ 12 Abs. 2 KStG 1988](#) dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte die nicht unter § 11 Abs. 1 fallenden Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht

steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensvermehrungen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Das Abzugsverbot im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen ergibt sich aus dem objektiven Nettoprinzip und korreliert auch mit nicht steuerbaren Einnahmen.

Erwirbt ein Unternehmen eine Anleihe, die zu einem bestimmten Zeitpunkt wieder verkauft werden soll, werden Einkünfte (positiv oder negativ) durch die Früchte des Kapitals (Zinsen) als auch durch den Verkauf der Anleihe erzielt.

Wenn das Gesetz im Bereich der grundsätzlich nur auf die Fruchtziehung abstellenden Einkünfte aus Kapitalvermögen den von vornherein festgelegten Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabewert und Einlösewert eines Wertpapiers erfasst, lässt sich daraus ableiten, dass der Gesetzgeber einen solchen von vornherein festgelegten Unterschiedsbetrag dem Bereich der Fruchtziehung zuordnet. Im Hinblick darauf kann es nicht als rechtswidrig angesehen werden, wenn auch für Zwecke des Herausschälens von Anleiheeinkünften aus umfassenden Einkünften aus Gewerbebetrieb auf diese Zuordnung Bedacht genommen wird (vgl. VwGH 25.11.2002, [99/14/0099](#)).

In diesem Bereich gibt es eine „Zweiteilung“ der rechtlichen Beurteilung.

VwGH 29.3.2017, [Ra 2015/15/0044](#):

War ein später eingetretener Tilgungsverlust (bzw. niedrigerer Teilwert zum Bilanzstichtag) aus dem Überparierwerb der strittigen Anleihe bereits zum Erwerbszeitpunkt wegen

- < der Attraktivität der übermarktmäßig (fest) verzinsten Anleihe,
- < der kurzen Restlaufzeit der Anleihe von lediglich einem Jahr,
- < der feststehenden Ankaufts- sowie Einlösewerte (und damit der feststehenden Höhe des zum Einlösetag zu erwartenden Tilgungsverlustes) sowie
- < der üblichen Kursentwicklung im Anleihebereich in Zeiträumen kurz vor oder beim Auslaufen der Anleihe

mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten, können Kurswertänderungen (ausnahmsweise) dem Bereich der Erzielung von (steuerfreien) Zinserträgen zugeordnet werden und fallen daher unter das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988.

In dem hier wiedergegebenen Erkenntnis war der Zeitraum zwischen Kauf und Tilgung lediglich ein Jahr.

Der Tilgungsverlust wurde demnach nicht berücksichtigt.

VwGH 2.9.2009, [2008/15/0043](#):

In diesem Beschwerdefall war ebenfalls strittig, ob die im Zusammenhang mit den Anleihen stehenden Teilwertabschreibungen und die realisierten Verluste aus dem Verkauf der Anleihen mit den Zinseinnahmen in Zusammenhang stehen oder mit dem (in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehenden) Vermögensstamm.

Hier wurde dargestellt, dass nicht von vornherein sicher gewesen ist, dass der Verkauf der Anleihen zu einem Verlust führen wird.

Die Beschwerdeführerin hat nachgewiesen, dass ein vorzeitiger Verkauf auch zu einem Kursgewinn hätte führen können

a) Wertpapier GR0114012371 (Laufzeit 7/2002 – 4/2007):

- Kauf: 1.7.2006

- Tilgung: 19.4.2007

In Anlehnung an obige Ausführungen war eine Beurteilung zum 31.12.2006 vorzunehmen, ob bis zum Zeitpunkt der fixen Tilgung (19.4.2007) noch ein allfälliger Kursgewinn zu erwarten gewesen wäre.

Wie oben ausgeführt, ist es nicht in Zweifel zu ziehen, dass sich der Kurs einer Anleihe in zeitlicher Nähe zum Tilgungszeitpunkt hin, dem Nominalwert nähern wird (es besteht eine übliche Kursentwicklung im Anleihebereich in Zeiträumen kurz vor oder beim Auslaufen einer Anleihe).

Die Beschwerdeführerin hat in Bezug auf das hier strittige Wertpapier auch nicht dargestellt, dass sich der Kurs im Zeitraum 1-4/2007 noch über dem Erwerbskurs befunden hätte.

Die Anleihe, mit der kurzen Restlaufzeit bis April/2007, sowie die übliche Kursentwicklung lassen keinen Zusammenhang mit dem Vermögensstamm, sondern mit den Zinserträgen erkennen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat auch im Erkenntnis vom 25.11.2002, 99/14/0099 zu Recht erkannt, dass das Gesetz allgemein einen von vornherein festgelegten Unterschiedsbetrag zwischen dem Anleihekurs und dem Einlösekurs dem Bereich der Fruchtziehung zuordnet.

Der Abwertungsverlust bzw. Tilgungsverlust dieser Anleihe war demnach steuerlich nicht zu berücksichtigen.

b) Wertpapier GR0124006405 (Laufzeit 9/1999 – 1/2009):

- Kauf 13., 14. Und 17.12.2007 bzw. 21.4.2008

- Tilgung 29.1.2009

Bei diesem Wertpapier sind die Zeitpunkte 31.12.2007, 31.12.2008 und 29.1.2009 maßgeblich.

War es aufgrund der „Restlaufzeit“ des Wertpapiers noch zu erwarten, dass ein allfälliger Kursgewinn möglich bzw. mit gewisser Wahrscheinlichkeit zu erwarten war?

Auch hier ist maßgeblich, dass sich der Kurs dieses Wertpapiers zum Ende der Laufzeit hin, dem Nominalkurs annähern wird.

Zum Zeitpunkt 31.12.2007 war die „Restlaufzeit“ des Wertpapiers noch länger als ein Jahr. Die Beschwerdeführerin hat in der Beschwerdeschrift unstrittig dargestellt, dass im Jahr 2008 ein Verkauf des Wertpapiers über dem Kaufkurs möglich gewesen wäre (lt. vorgelegtem Chart

des Wertpapiers). Es hätte also zumindest die Möglichkeit bestanden, einen Gewinn aus diesem Wertpapier zu erwirtschaften.

In Anlehnung an oben genanntes VwGH Erkenntnis (vgl. VwGH 2.9.2009, [2008/15/0043](#)) kann in dieser Konstellation sehr wohl ein Zusammenhang mit dem Vermögensstamm hergestellt werden.

Die vorgenommene Teilwertabschreibung zum 31.12.2007 war demnach auch steuerlich zu berücksichtigen (**159.696,00 €**).

Zu den restlichen Zeitpunkten (31.12.2008 und zum Tilgungszeitpunkt) war jedenfalls ein Verkauf bzw. eine Tilgung unter dem Einkaufskurs mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu erwarten (Nähe zum Tilgungszeitpunkt – Nominalkurs).

Somit war hier ein Zusammenhang mit den steuerfreien Zinserträgen herzustellen und die Kursverluste nicht zu berücksichtigen.

D) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

1.) Wiederaufnahme (USt; KSt):

Wie oben dargestellt, kamen tatsächlich neue Sachverhaltselemente zu Tage, welche zu neuen, anderen Bescheiden geführt haben. Die diesbezügliche ständige Rechtsprechung ist eindeutig und klar. Eine Abweichung davon kann gegenständlich nicht erkannt werden.

2.) Umsatzsteuer:

Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes ergibt sich keine Abweichung von der ständigen Rechtsprechung (nicht steuerbare Umsätze bei Vorliegen einer Organschaft), sodass kein Grund gesehen wird, einer ordentlichen Revisionsmöglichkeit zuzustimmen.

3.) Körperschaftsteuer (Feststellung):

Auch hier kann bei dem festgestellten Sachverhalt keine andere Rechtsprechung vorgenommen werden – Ableitung von der Rechtsprechung betreffend Umsatzsteuer.

4.) Ausländische Einkünfte:

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob infolge eines im Inland zu erfassenden negativen Gesamteinkommens nicht anrechenbare ausländische Quellensteuern in einem Folgejahr berücksichtigt werden können (Anrechnungsvortrag), hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27.11.2014, 2012/15/0002, unter Verweis auf seine Vorjudikatur verneint. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

5.) Griechische Staatsanleihen:

Auch hier wird der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt (VwGH 29.3.2017, [Ra 2015/15/0044](#); VwGH 2.9.2009, [2008/15/0043](#)). Einer ordentlichen Revisionsmöglichkeit war demnach nicht zuzustimmen.

Linz, am 1. April 2019