

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner in der Beschwerdesache der B, Adr, vertreten durch RTG Rümmele Treuhand GmbH, Marktstrasse 30, 6850 Dornbirn, betreffend die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 26.4.2013 und vom 13.5.2013 hinsichtlich

- A)** Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und Wiederaufnahme des Verfahrens zur Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes für die Jahre 2008 bis 2010,
- B)** Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes für die Jahre 2008 bis 2010,

zu Recht erkannt:

- A)** Die Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und Wiederaufnahme des Verfahrens zur Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes für die Jahre 2008 bis 2010 werden als unbegründet abgewiesen.
- B)** Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes für die Jahre 2008 bis 2010 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

A) Wiederaufnahmbescheide:

In einem ersten Rechtsgang gelangte die Richterin des Bundesfinanzgerichtes zu dem Schluss, dass den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmbescheide infolge Fehlens

tauglicher Wiederaufnahmegründe Folge zu geben sei. Zudem stehe eine vorab beim Finanzamt eingeholte Rechtsauskunft als ermessensrelevanter Umstand im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben einer Wiederaufnahme entgegen.

Dies bedeute im Weiteren, dass die Beschwerden gegen die neuen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes als unzulässig zurückzuweisen seien (richtig wäre gewesen: als gegenstandslos zu erklären seien).

Der in der Folge seitens des Finanzamtes im Wege einer außerordentlichen Revision angerufene Verwaltungsgerichtshof hob das Erkenntnis des BFG mit Entscheidung vom 23.12.2016, Ra 2014/15/0006, im oben umschriebenen Umfang wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf.

Begründend führte er aus (Rechtssatz):

"Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es für die amtswegige Wiederaufnahme unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind. Das bedeutet, dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt (vgl. VwGH vom 26. Juli 2000, 95/14/0094)".

Zur Ermessensübung hat der VwGH, der in diesem Zusammenhang weder die behördliche Verschuldenskomponente (vgl. in Revision gezogene Entscheidung des BFG, RV/1100460/2013, S 18, 2. Absatz), noch die Treu- und Glaubensfrage in Diskussion zog (vgl. BFG, RV/1100460/2013, S 19, unten), keine Ausführungen getroffen.

B) Umsatzsteuer 2008 bis 2010, Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes 2008 bis 2010:

Infolge der ebenfalls aufgehobenen Entscheidung über die Zurückweisung der in eventuell erhobenen Beschwerden gegen die nach Wiederaufnahme ergangenen neuen Sachbescheide als unzulässig, da diese ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden seien, ist im zweiten Rechtsgang in materiellrechtlicher Hinsicht über die Beschwerden gegen diese Bescheide abzusprechen.

Hinsichtlich des Verfahrensganges und Parteienvorbringens samt Wiedergabe der Niederschrift über den Erörterungstermin vom 22.1.2014 wird - um Wiederholungen zu vermeiden - auf das Erkenntnis des BFG, 26.3.2014, RV/1100460/2013 (1. Rechtsgang), verwiesen.

Den angefochtenen Bescheiden liegt eine **Betriebsprüfung** zugrunde, laut deren Bericht vom 9.4.2013 Folgendes festgestellt wurde:

Die gewählte Leasingkonstruktion müsse zu einer Zurechnung des Leasinggutes an die Leasingnehmerin (a) führen, weil die

- Finanzierung des Leasinggutes (Bankgebäude) zu 100% durch sie erfolgt sei,
- die Gebäudeinvestition auf dem Grund und Boden der Leasingnehmerin vorgenommen worden sei und
- gemäß Punkt XIX des Leasingvertrages die Möglichkeit für die Leasingnehmerin bestehe, am Ende der Grundmietzeit das Leasingobjekt zu erwerben.

Leasingverträge, die Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages enthielten, müssten von vornherein entweder unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchstatbestand subsumiert werden können. Maßgeblich für die Zurechnung sei, ob es sich bloß um eine Nutzungsüberlassung gleich einer Vermietung handle, oder ob die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf/Ratenkauf anzusehen sei. Es komme also darauf an, ob schon bei Überlassung des Leasinggutes der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer iSd § 24 Abs. 1 lit. d BAO angesehen werden könne.

Im Streitfall sei die Kaution, die rund 42% der Gesamtinvestitionskosten umfasse, laut vorgelegter Planrechnung der b als Tilgungsbestandteil angesehen worden, indem sie von den Anschaffungskosten und vom Restwert abgezogen worden sei. Abgesehen von der Kaution erfolge die Finanzierung der Leasinginvestition durch einen Kredit der Leasingnehmerin a an die Leasinggeberin b.

Es gebe keine schriftliche Vereinbarung über die Krediteinräumung und die Rückzahlungsmodalitäten. Die "zusätzlichen Leistungen" der Leasingnehmerin (Kaution plus Kredit) betrügen daher 100% der Gesamtinvestitionskosten. Für Vertragsabschlüsse bis 30.4.2007 habe die Finanzverwaltung entsprechend EStR 2000 Rz 146 das Leasinggut schon bei zusätzlichen Leistungen von mehr als 75% der Herstellungskosten dem Leasingnehmer zugerechnet.

In der Formulierung in Punkt XIX des Leasingvertrages,

"Macht der Mieter am Ende der Grundmietzeit von der Möglichkeit, das Leasinggut zu erwerben, keinen Gebrauch, ist das Leasingobjekt in gereinigtem, ausgemaltem und fachgerecht instand gesetztem Zustand zurückzustellen",

sei die Möglichkeit für die Leasingnehmerin zu erblicken, das Leasingobjekt nach Ablauf der Grundmietzeit zu erwerben. Vertreter der Beschwerdeführerin hätten hiezu bemerkt, dass - wie grundsätzlich bei Leasingverträgen üblich - mehrere Varianten in Frage kämen: Verlängerung des Leasingvertrages, Zurückgabe des Objekts durch den Leasingnehmer oder Kauf durch den Leasingnehmer. Gegenständlich existiere keine gesonderte Nebenabrede, weder mündlich noch schriftlich. Die im Punkt XIX als eine von mehreren Möglichkeiten genannte Variante stelle mangels klarer Ausformulierung keine Kaufoption dar.

Seitens der BP wurde im Weiteren angemerkt, dass kein untermittelter Leasingvertrag vorliege. Es sei vielmehr ein entsprechendes Angebot der Leasinggeberin durch Zahlung von 1,00 € durch die Leasingnehmerin angenommen worden.

Die Einwendungen der **steuerlichen Vertreter** der Beschwerdeführerin betreffend die Sachbescheide werden - da über sie nun materiellrechtlich abzusprechen ist - nochmals im Detail wiedergegeben:

"Hinsichtlich der Zurechnungsfrage komme es beim Leasing nach ständiger Rechtsprechung des VwGH darauf an, ob die Überlassung des Leasingobjektes einer echten Vermietung oder einem Kauf gleichzuhalten sei. Verschaffe der Leasinggeber dem Leasingnehmer durch Übergabe des Objektes das wirtschaftliche Eigentum an diesem, so sei in diesem Vorgang umsatzsteuerlich eine Lieferung zu sehen. Der VwGH nehme eine einheitliche Zurechnung des Leasingobjektes für einkommensteuerliche und umsatzsteuerliche Zwecke vor.

Eine Zurechnung an den Leasingnehmer erfolge bei Teilmortisationsverträgen dann, wenn ihm das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös von mehr als 75% zugesichert sei und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit der Grundmietzeit annähernd übereinstimme.

Im Streitfall betrage die Grundmietzeit 15 Jahre, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 40 Jahre. Gem. Punkt XVI Z 2 des Vertragsanbotes stehe der Leasingnehmerin ein Verwertungserlös von nur 75% zu.

Soweit die Zurechnung an den Leasingnehmer aufgrund einer bestehenden Kaufoption erfolgen könne, setze dies voraus: Die Kaufoption müsse von Vorneherein vertraglich vereinbart sein. Der Leasingnehmer müsse das Leasingobjekt am Ende der Vertragslaufzeit zu einem bestimmten Kaufpreis erwerben können – die Kaufoption habe die essentialia negotii zu enthalten. Dem Leasingnehmer komme die Chance der Wertsteigerung wie auch das Risiko der Wertminderung zu.

Ein nicht einmal bestimmbarer Kaufpreis könne keinen klagbaren Anspruch und damit auch keine rechtlich durchsetzbare Kaufoption begründen.

Die im Punkt XIX des endgültigen Vertragspapiers enthaltene Formulierung "Macht der Mieter am Ende der Grundmietzeit von der Möglichkeit, das Leasingobjekt zu erwerben, keinen Gebrauch....." könnte nicht als Kaufoption in vorstehendem Sinn verstanden werden.

Die B als Leasinggeberin behalte daher die vollkommen freie Möglichkeit, als wirtschaftliche Eigentümerin nach Vertragsbeendigung über das Leasingobjekt zu verfügen. Auch aus bilanziellen Gründen plane die Leasingnehmerin A keinen Ankauf des Gebäudes.

Die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums am Leasingobjekt sei im Zeitpunkt des Abschlusses des Leasingvertrages vorzunehmen. Bei fehlendem durchsetzbarem Rechtsanspruch mangle es an einem entscheidenden Merkmal der Eigentümerposition.

Der Nebensatz in Punkt XIX sei auch kein Indiz für das Bestehen einer Nebenabrede. Diesbezüglich seien seitens des A-Vorstandes sogar eidestattliche Erklärungen

angeboten worden, die von der Betriebsprüfung jedoch weder beachtet noch in Schlussbesprechung oder Bericht erwähnt worden seien.

Die steuerliche Vertretung bemerkte weiters, selbst bei Vorliegen einer Kaufoption zum Restbuchwert, somit zu einem wirtschaftlich ausschlaggebenden Betrag, könne dies zu keiner Änderung in der Zurechnung führen.

Bei Rechtsbeziehungen zwischen gesellschaftsrechtlich verflochtenen Kapitalgesellschaften fehle der zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehende Interessengegensatz, weshalb die durch die Judikatur für vertragliche Vereinbarungen zwischen "nahen Angehörigen" entwickelten Kriterien zur Anwendung kämen.

Im Streitfall seien die wesentlichen Vertragsbestandteile deutlich fixiert worden und sei der Vertragsabschluss nach außen hin durch die vereinbarte Überweisung von 1,00 € konkludent zustande gekommen. Es sei auch im allgemeinen Geschäftsverkehr zwischen Fremden nicht ungewöhnlich, dass eine beiderseitige Unterfertigung zur Vermeidung von Gebühren unterlassen werde. Inhaltliche Mängel lägen nicht vor – so seien alle im Falle der Beendigung des Leasingvertrages relevanten Bestimmungen in einzelnen Vertragspunkten geregelt (etwa Punkte X Z 6, XI Z 1, XII Z 2, XVI, XIX). Wäre eine Kaufoption beabsichtigt gewesen, wären daher auch deren Modalitäten deziert im Vertrag geregelt worden. Die Größenordnung des Falles hätte eine genaue Bestimmung der Kaufoption erfordert.

Ein Vertrag in der vorliegenden Form wäre auch mit fremden Dritten so abgeschlossen worden und stehe somit seiner steuerlichen Anerkennung nichts entgegen.

Die **Kaution** in Höhe von 42% der Anschaffungskosten könne von der Leasingnehmerin bei Vertragsbeendigung zurückgefördert werden. Sie sei keine endgültige Zahlung an die Leasinggeberin. Bei Ermittlung der Leasingrate werde die Kaution von den Anschaffungskosten in Abzug gebracht. Der Restbuchwert betrage 12.473.001,22 €.

Bei einem allenfalls – in freier Disposition der Leasinggeberin – stattfindenden Verkauf an die Leasingnehmerin hätte diese nach Abzug der Kaution immer noch 4.157.667,07 € zu entrichten.

Der VwGH setze für eine entsprechende Zurechnung sowohl eine zivilrechtlich klagbare Kaufoption als auch voraus, dass im Zeitpunkt des Erwerbes des Leasingobjektes ein noch wirtschaftlich ausschlaggebendes Entgelt zu entrichten sei. Dies sei dann nicht der Fall, wenn lediglich geleistete Kautionen angerechnet würden und keine weitere Zahlung erforderlich sei.

Im Weiteren legten die Beschwerdeführervertreter dar, dass eine Ermittlung der Leasingraten nach Abzug der Kaution von den Anschaffungskosten wirtschaftlich sogar geboten sei, um eine unübliche und überhöhte Verzinsung auszuschließen.

Was die **Finanzierung** betreffe, sei zu beachten, dass die Leasingnehmerin eine ausschließlich auf dem Bankensektor tätige Gesellschaft sei und die Finanzierung

verschiedenster Projekte daher ihr Kerngeschäft darstelle. Auch wenn die Leasinggeberin B das Gebäude selbst genutzt oder an einen anderen Mieter überlassen hätte, wäre eine entsprechende Vorgangsweise erforderlich gewesen. Die mit der Finanzierung zusammenhängenden Zahlungen seien nicht für das Leasing entrichtet worden.

Im Baurechtsvertrag, mit dem die A der B das Baurecht eingeräumt habe, sei auch ein Vorkaufsrecht zugunsten der A vereinbart worden. Dies dürfe nicht zu einer Zurechnung des Gebäudes im Zeitpunkt des Abschlusses des Leasingvertrages an die Leasingnehmerin A führen. Der Kaufpreis und sämtliche Bedingungen könnten von der B vorgegeben werden und die A müsste in Ausübung ihres Vorkaufsrechtes diese auf dem Markt gebildeten Bedingungen akzeptieren, um das Gebäude zu erwerben. Zu beachten sei auch die deutlich längere Nutzungsvereinbarung laut Baurechtsbegründung (60 Jahre) im Vergleich zur Grundmietzeit des Teilamortisations-Leasingvertrages (15 Jahre).

Das Schlussbesprechungsprotokoll sei von den steuerlichen Vertretern lediglich als Kenntnisnahme unterfertigt worden. Zu bemerken sei, dass die erhobenen Einwendungen weder in die Niederschrift aufgenommen worden seien noch in den abschließenden Sachbescheiden auf sie eingegangen worden sei".

Fortgesetztes Verfahren:

Im fortgesetzten Verfahren **ersuchte die Richterin den steuerlichen Vertreter**, nachstehende Punkte im Hinblick auf materiellrechtlich-relevante Entscheidungsgrundlagen näher auszuführen:

- Fremdüblichkeit der Vertragswerke Baurechtsvertrag/Baurechtszins und Leasingvertrag sowie der Modalitäten der Darlehenseinräumung/-rückzahlung
- Refinanzierung: Warum gibt es über die Kreditgewährung der a an die b zur Finanzierung der Gebäudesanierung und die damit zusammenhängenden Rückzahlungsmodalitäten keine schriftliche Vereinbarung?
- Wer trägt das Risiko einer Wertminderung, wer darf eine Wertsteigerung für sich lukrieren?
- Wie ist die Planung für die Zeit nach Ablauf der Leasingvereinbarung?
- Wie ist das Gebäude baulich und einrichtungsmäßig gestaltet? Lässt es eine andere als eine bankenspezifische Nutzung zu?

In ihrem **Antwortschreiben** ging die steuerliche Vertretung vorerst auf die streitgegenständliche Wiederaufnahme ein. Sie führte im Wesentlichen aus,

nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei zwischen der Rechtsfrage, ob ein Wiederaufnahmegrund gegeben sei und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liege, zu unterscheiden. Insofern werde das BFG im fortgesetzten Verfahren zu überprüfen haben, ob das **Ermessen** durch die Behörde richtig ausgeübt worden sei.

Die steuerliche Vertretung präzisierte unter Verweis auf das behördliche Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen und den Grundsatz von Treu und Glauben im Detail, warum nach ihrer Rechtsmeinung eine Ermessensübung zugunsten der Beschwerdeführerin erfolgen müsse.

Im Weiteren führte die steuerliche Vertretung aus, auch bei **materiellrechtlicher Beurteilung** könne keine Zurechnung des Leasingobjektes an die a erfolgen. Die b als zivilrechtliche Eigentümerin sei auch wirtschaftliche Eigentümerin.

- Die fehlende Schriftlichkeit der Finanzierung entspreche der üblichen Vorgehensweise bei Kontokorrentvereinbarungen; die Einräumung des Baurechts mit anschließender Verrechnung der gesamten Kosten inklusive Baurechtszins sei **fremdüblich**;
- die Finanzierung sei nicht direkt mit dem Immobilien-Leasingvertrag verknüpft, sodass die Darlehensrückzahlung **keine Vorleistung** darstelle;
- die a partizipiere nicht an den Chancen der **Wertsteigerung** und den Risiken der **Wertminderung** des Gebäudes; vorhandene Baulichkeiten seien entgeltlich samt Gefahrenübergang auf die b übertragen worden; es gebe keine umfassende Gefahrenabwälzung von der b auf die a; eine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an die a würde voraussetzen, dass die a sowohl die Chancen der Wertsteigerung als auch die Risiken der Wertminderung am Gebäude kumulativ zu tragen hätte; Wertsteigerungen am Gebäude beträfen tatsächlich nur die b als zivilrechtliche Eigentümerin.
- Es gebe **keine Einräumung eines Optionrechtes** auf Erwerb des Gebäudes; ein Optionsrecht wäre auch nur dann schädlich, wenn es bereits einen betraglich festgelegten, wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Kaufpreis beinhaltete;

- es handle sich um **kein Spezialleasing**; das Gebäude käme (mit Umbaumaßnahmen) als Büro- oder Verwaltungsgebäude oder als Standort für ein Einzelhandelsgeschäft in Frage.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis nachstehende Punkte als feststehend zugrunde:

- Die B (in der Folge: b) ist eine 100%-ige Urenkel-Gesellschaft der A (in der Folge: a),
- Die a räumte der b mit Baurechtsvertrag für 60 Jahre ein Baurecht an der Liegenschaft ein, auf dem sich das Gebäude "a-Zentrale" befand. Das bestehende Gebäude wurde zu einem Kaufpreis von 3 Mio € von der b übernommen.
- Die b räumte der a für den Fall der Veräußerung des Baurechtes ein Vorkaufsrecht ein, das im Lastenblatt der Baurechtseinlage einverleibt wurde.
- Als Bauzins wurden 94.500,00 € netto jährlich vereinbart.
- Die b brach das Altgebäude ab und sanierte die a-Zentrale umfassend.
- Die Gesamteinvestitionskosten beliefen sich auf rund 18 Mio € netto.
- Die Refinanzierung der b erfolgte durch die a im Rahmen ihres regulären Bankgeschäftes,
- Nach Abschluss der Sanierung wurde ein Immobilien-Leasingvertrag mit frühestmöglicher Kündigungsoption durch die Leasingnehmerin a nach Ablauf von 15 Jahren geschlossen.
- Während der Bauphase schloss die spätere Leasinggeberin b eine ausreichende Bauwesen- und Bauherrenhaftpflichtversicherung ab, die mit Übernahme des Leasingobjektes durch die Leasingnehmerin endete.
- Die Kosten für diese Versicherungen trug die Leasingnehmerin;
- zudem schloss die Leasinggeberin eine Grund- und Gebäudehaftpflichtversicherung sowie Feuer-, Sturm-, Leitungswasserschaden- und Glasbruchversicherung ab.
- Die Leasingnehmerin erbrachte eine Kaution in Höhe von rund 42% des Investitionsvolumens.
- Die Leasinggeberin trug die Gefahren für das Leasingobjekt im versicherten Umfang.
- Für den Fall der Zerstörung oder Beschädigung war die Tragung der Wiederherstellungskosten durch die Leasingnehmerin vorgesehen (unter Einbeziehung der Versicherungsleistungen).
- Bei Nichtwiederherstellbarkeit oder dauerhafter Unbenutzbarkeit des Leasingobjektes sollte die Leasingnehmerin an die Leasinggeberin einen Ablösebetrag plus ein einmaliges Pauschalentgelt von 70.000,00 € bezahlen.

- Ein allfälliger Verwertungsmehrerlös sollte im Verhältnis 75 (Leasingnehmerin) zu 25 (Leasinggeberin) aufgeteilt werden.
- Die identen steuerlichen Vertreter beider Gesellschaften vertraten die Rechtsansicht, dass das Leasingobjekt a-Zentrale der Leasinggeberin b, nicht jedoch der Leasingnehmerin a, zuzurechnen sei.
- Sie ersuchten die rechtskundigen Vertreter der Abgabenbehörde um Bestätigung ihrer in Schriftform dargelegten Ansicht.
- Seitens der Abgabenbehörde wurde ihnen schriftlich mitgeteilt, dass die zur Diskussion gestellte rechtliche Würdigung hinsichtlich Ertragsteuer/Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer geteilt werde.
- Die Abgabenbehörde wies darauf hin, dass die Rechtsauskunft unter dem Vorbehalt der zutreffenden und vollständigen Darstellung des Sachverhaltes im Ersuchsschreiben stehe.

Die genannten Punkte gehen aus dem Baurechtsvertrag, dem Leasingvertrag sowie unwidersprochenem Akteninhalt hervor.

ad A) Wiederaufnahmebescheide:

Der VwGH hat mit seinem Erkenntnis vom 23.12.2016, Ra 2014/15/0006, auf das an dieser Stelle verwiesen wird, das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes dem Grunde nach bejaht. Zur Frage des Ermessens hat er sich nicht explizit geäußert.

"Der VwGH hat bei Ermessensentscheidungen nach Art. 133 Abs. 3 B-VG lediglich zu prüfen, ob die Behörde von ihrem Ermessen iSd Gesetzes Gebrauch gemacht hat. Er prüft somit, ob der Behörde eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch anzulasten ist" (Ritz, BAO⁵, § 21, Tz 12 mit Verweisen auf die höchstgerichtliche Judikatur).

Zumal der VwGH im Streitfall die ausführlichen Erläuterungen zur Ermessensübung (siehe Erkenntnis BFG, 26.3.2014, RV/1100460/2013, Seiten 17, unten, bis 19) nach jeder Richtung unkommentiert gelassen hat, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass er keine Ermessensüberschreitung bzw. keinen Ermessensmissbrauch festgestellt, sondern den Ermessensakt als in Übereinstimmung mit dem Gesetz stehend beurteilt hat (vgl. VwGH 22.3.2004, 2001/14/0083).

Das Bundesfinanzgericht erachtet sich daher nicht als aufgerufen, nochmals die Ermessenskriterien zu erläutern bzw. sie zu wiederholen.

Da es somit - anders als von der steuerlichen Vertretung in der Stellungnahme zum fortgesetzten Verfahren vom 17.5.2017 postuliert - keines weiteren Eingehens auf die Ermessensfrage bedarf, waren die gegen die Wiederaufnahmebescheide erhobenen Beschwerden im zweiten Rechtsgang spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

ad B) Umsatzsteuer 2008 bis 2010, Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes 2008 bis 2010:

Es sind daher - mangels entgegenstehender verfahrensrechtlicher Mängel - die oben genannten Bescheide in materiellrechtlicher Hinsicht zu analysieren.

Strittig ist:

Wem ist das Bankgebäude "a-Zentrale" zuzurechnen - der Leasinggeberin B (in der Folge: b) oder der Leasingnehmerin A (in der Folge: a)?

B. 1) Leasing in der Lehre

Als Leasingverträge werden Verträge bezeichnet, die sich nach dem äußereren Erscheinungsbild als Nutzungsverträge, insbesondere Mietverträge, darstellen, sich aber mehr oder weniger von den üblichen, in der Regel kurzfristig kündbaren Verträgen unterscheiden und oft Raten-Kauf-Verträgen angenähert sind.

Für die Frage der **Zurechnung eines Leasinggutes** zum Leasinggeber oder Leasingnehmer ist nach ständiger Rechtsprechung ausschlaggebend, ob der Leasingvertrag einer "echten" Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung vergleichbar ist, oder ob wirtschaftlich bereits ein Kauf vorliegt.

Bei den Leasingverträgen unterscheidet man grundsätzlich zwischen **Investitions- und Finanzierungsleasing**. Investitionsleasing liegt vor, wenn wirtschaftlich die vorübergehende Verschaffung der Gebrauchsmöglichkeit im Vordergrund steht; diese Verträge entsprechen im Wesentlichen den Bestandverträgen des ABGB. Die Zurechnung der verleasten Wirtschaftsgüter ist regelmäßig nicht zweifelhaft (zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer ist der Leasinggeber). Die Problematik der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums stellt sich vor allem beim Finanzierungsleasing; hier kann unter Umständen das wirtschaftliche Eigentum am Leasinggut dem Leasingnehmer zuzurechnen sein (*Doralt/Toifl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁴, Tz 128, 129).

Beim Finanzierungsleasing kommt dem Leasinggeber wirtschaftlich die Funktion eines Kreditgebers zu; die Zurechnung des Leasinggutes erfolgt nach den allgemeinen Regeln des wirtschaftlichen Eigentums, wobei die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen ist. Für die Finanzierungsleasingverträge ist die für beide Seiten grundsätzlich unkündbare Grundmietzeit und die Verlagerung der Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Beschädigung des Gegenstandes auf den Leasingnehmer typisch (*Doralt/Toifl*, aaO, Tz 129).

Beim Finanzierungsleasing wird zwischen **Vollamortisationsverträgen und Teilamortisationsverträgen** unterschieden. Entspricht das Mietentgelt für die vereinbarte Mietdauer dem Kaufpreis einschließlich den Finanzierungs- und Verwaltungskosten sowie der Gewinnspanne des Leasinggebers (Vollamortisationsvertrag) und erhält

der Mieter das Optionsrecht, das Mietobjekt nach Ablauf der Mietdauer zu einem geringfügigen Anerkennungspreis zu kaufen oder zu einem wirtschaftlich nicht mehr ausschlaggebenden Mietpreis weiter zu nutzen, so ist das Wirtschaftsgut von Anfang an dem Mieter (Leasingnehmer) zuzurechnen (*Doralt/Toifl aaO, Tz 130*).

Bei einem Teilmortisationsvertrag (Restwertleasing, non-pay-out-Vertrag) werden innerhalb der Grundmietzeit die Kosten nicht zur Gänze ersetzt, es bleibt der sogenannte Restwert über; bei Unverwertbarkeit bzw. bei mangelhafter Verwertbarkeit des Leasinggutes hat der Leasingnehmer den Leasinggeber schadlos zu halten.

Nach der Rechtsprechung erfolgt die Zurechnung beim Leasingnehmer dann, wenn ihm das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös (mehr als 75%) zugesichert ist oder betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Grundmietzeit annähernd übereinstimmen (*Doralt/Toifl aaO, Tz 139*).

Beim Immobilienleasing kommen aufgrund der Nichtabnutzbarkeit von Grund und Boden unterschiedliche Zurechnungsmethoden einerseits für den Grund und andererseits für das Gebäude zur Anwendung. Mangels Abnutzbarkeit wird Grund und Boden dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet, während das Gebäude nach den allgemeinen Kriterien zu beurteilen ist (*Doralt/Toifl aaO, Tz 139/1*).

Beträgt die Summe von Vorleistungen und Kautionszahlungen mehr als 50% (75% bei Vertragsabschluss bis 30.4.2007) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wird das Wirtschaftsgut idR dem Leasingnehmer zugerechnet (*Doralt/Toifl , aaO, Tz 139/3*).

B. 2) Zurechnungskriterien

Das Kriterium der **Vorleistungen** ist - soweit das wirtschaftliche Eigentum von Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit Leasingfinanzierungen zu beurteilen ist - von prominenter Bedeutung. Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern erfolgt im Steuerrecht gemäß §§ 21 (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und 24 BAO (wirtschaftliches Eigentum).

Im Bereich des Leasings ist es üblich, dass vom Leasingnehmer bei Mietbeginn Vorleistungen in verschiedenen Gestaltungsvarianten geleistet werden. Die Vorleistungen geben einen Eindruck vom finanziellen Engagement des Leasingnehmers (vgl. *Schlögl* in ÖStZ 18/2015, 707).

Für Vertragsabschlüsse ab 1.5.2007 führen sonstige Leistungen inklusive Mietvorauszahlungen bis 50% (vorher 75%) der Herstellungskosten zu keiner Zurechnungsänderung an den Leasingnehmer. Innerhalb dieser Grenze sind die Mietvorauszahlungen wiederum mit 30% begrenzt.

In der Fachliteratur wie auch in der Praxis (EStR) unterscheidet man vor allem zwischen Mietvorauszahlungen und sonstigen zusätzlichen Leistungen, worunter man Kautionen, Darlehen und andere Zahlungen - welcher Bezeichnung auch immer - versteht. Auch indirekte, auf den ersten Blick schwer erkennbare Vorleistungen des Leasingnehmers sind in die Beurteilung einzubeziehen (vgl. *Schlögl aaO*).

Schlögl, aaO, nennt als indirekte Vorleistungen etwa zum einen den Konsortialkredit, dh, der Leasingnehmer beteiligt sich an dem zur Refinanzierung der Leasinggebergesellschaft gewährten Kredit konsortial zu 100% bzw. zum anderen das Darlehen, dh, zeitgleich mit dem Abschluss des Leasingvertrages gewährt der Leasingnehmer dem Leasinggeber ein Darlehen.

Kommen derartige Finanzierungen seitens des Leasingnehmers im Zusammenhang mit Leasingverträgen zustande, sind sie - als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und in Widerspiegelung des wahren wirtschaftlichen Gehalts eines Sachverhalts - als Vorleistungen in die Beurteilung einzubeziehen (siehe *Schlögl* aaO).

Im Gegenstandsfall wurde unstrittig eine Kaution in Höhe von rund 42% des Investitionsvolumens geleistet, was für sich allein weder nach bis 30.4.2007 noch ab 1.5.2007 herrschender Praxislage eine evidente Zurechnung an die Leasingnehmerin indiziert hätte.

Laut einer der Betriebsprüfung vorgelegten und im Akt ersichtlichen Planrechnung, die, ausgehend von einem Gesamtinvestitionsvolumen von 18 Mio. € und einer AfA von 2,5% nach 15 Jahren Grundvertragsdauer 11,250.000,00 € Restbuchwert sowie nach Abzug der Kaution von 7,5 Mio. € ein Restkapital von 3,750.000,00 € ausweist, war die geleistete Kaution Teil der Finanzierung. Entsprechend Punkt XVI.a , Absatz 3, werden die "geleisteten Kautions auf die Verpflichtungen des Mieters (Anm.: = Leasingnehmerin) angerechnet". Lediglich ein verbleibendes Kautionsguthaben ist dem Mieter, dh, der Leasingnehmerin, zurückzuzahlen.

Zählt man nun zur Kaution als weitere Vorleistung die Finanzierung durch die Leasingnehmerin a, die anfangs über ein Kontokorrentkonto, später über einen auf die Laufzeit des Leasingvertrages abgestimmten Kredit erfolgte, so bildet sich - entsprechend obenstehendem Fachartikel - ein 100%-iges finanzielles Engagement der Leasingnehmerin ab.

Die steuerliche Vertretung hat in diesem Spannungsfeld eingewendet, die gewerbliche Kreditvergabe gehöre zum regulären Bankgeschäft der Leasingnehmerin und erfolge in dieser Form unabhängig davon, "an wen das Gebäude vermietet werde".

Schlögl, aaO, meint hiezu, ob auf Leasingnehmerseite die Gewährung von Krediten oder die Zuverfügungstellung sonstiger Finanzierungsformen die gewöhnliche Geschäftstätigkeit darstelle, könne auf die Einstufung als Vorleistung keinen Einfluss haben, weil andernfalls das Kriterium "Vorleistung" bei derartigen Leasingnehmern ins Leere ginge und gerade hier eine Beurteilung im Rahmen der wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung der Leasingfinanzierung vereitelt würde.

Es sei auch auf "indirekte" Vorleistungen, die nicht auf den ersten Blick als solche zu erkennen sind, Bedacht zu nehmen. Als Beispiele werden Konsortialkredite und Darlehen genannt.

Soweit *Luka/Janasek* in taxlex 2016,223, eine Lanze für den Leasingnehmer, dessen gewöhnliche Geschäftstätigkeit das gewerbliche Kreditgeschäft umfasst, brechen, und wörtlich ausführen, "*Werden im Kreditvertrag keine Vereinbarungen getroffen, die einen rechtlichen Zusammenhang zwischen dem Leasingverhältnis und dem Kreditvertrag herstellen, kann trotz Identität der Vertragsparteien nicht von einer Refinanzierung des Leasinggeschäfts zwischen Kreditinstitut und Leasinggesellschaft per se ausgegangen werden*", ist dem zu entgegnen:

Dass sich die steuerliche Vertretung im Gegenstandsfall gerade nicht auf das Fehlen der Festlegung von Wechselwirkungen zwischen Leasing- und Darlehensrückzahlungsraten iSd Artikels von *Luka/Janasek*, aaO, zurückziehen darf, liegt einerseits daran, dass sie selbst es unterlassen hat, einen schriftlichen Kreditvertrag aufzusetzen (dies ungeachtet erhöhter Sorgfaltskriterien, die gleichermaßen für vertragliche Gestaltungen zwischen nahen Angehörigen wie zwischen verbundenen Unternehmen gelten).

Andererseits stand der Umstand der Refinanzierung durch die Leasingnehmerin als Bank aber gegenständlich auch nie in Streit und fand in der an das Finanzamt vorab herangetragenen rechtlichen Anfrage seinen Niederschlag: "*Die Refinanzierung der bb (Anm.: = b) erfolgt durch die a im Rahmen ihres regulären Bankgeschäfts*" (Auskunftsersuchen der steuerlichen Vertretung an das Finanzamt vom 20.12.2006).

Es ist also hier, was nicht in Abrede gestellt wurde, anders als bei *Luka/Janasek*, aaO, von einer Refinanzierung des Leasinggeschäfts zwischen Kreditinstitut und Leasinggesellschaft auszugehen bzw. stand diese nie in Streit.

Gesamthaft ist nicht an der wechselseitigen Bedingtheit der vorliegenden, jeweils zwischen den selben Parteien b und a geknüpften Geschäftsbeziehungen, nämlich dem Baurechtsvertrag und dem Leasingvertrag vom 28.12.2012 sowie der nicht schriftlich festgelegten Kreditvereinbarung, zu zweifeln.

Das Baurecht wurde der Leasinggeberin b seitens der späteren Leasingnehmerin a an dem in deren Eigentum stehenden Grundstück, das schon seit Langem Standort der a-Bank-Zentrale an einem prominenten Punkt der Stadt X war, eingeräumt, um dort ein Neubau für die Zwecke der a aufzuführen, das diese nach Fertigstellung im Wege eines Immobilienleasings in Besitz nahm. Die im Akt aufliegenden Baupläne tragen die Aufschrift "Einreichung Umbau a Bank"; schon im Stadium der Bauherrschaft ist also keine klare Trennung zwischen b und a erkennbar. Laut Leasingvertrag, Punkt III. 2. ist der Vermieter, dh die b, Bauherr. Die Einreichung unter dem Titel "Umbau a Bank" erlaubt zudem unmissverständlich den Schluss, dass hier kein beliebiges Allgemeingebäude aufgeführt werden sollte, vielmehr ganz speziell der a Bankneubau. Insofern ist der Gedanke eines Spezialleasings nicht von der Hand zu weisen.

Es ergibt ein Synergien ausschöpfendes, ineinandergreifendes geschäftliches Räderwerk, dass die Finanzierung des Bauvorhabens im Wege der oben geschilderten Kreditvergaben seitens der a als Leasingnehmerin an die b als Leasinggeberin erfolgte.

Die gesellschaftlich-verbundene Veranlassung bildet sich dabei etwa im Fehlen einer schriftlichen Kreditvereinbarung ab. Es darf davon ausgegangen werden, dass - wären sich Leasinggeberin und Leasingnehmerin fremd gegenübergestanden - die Modalitäten der Kreditvergabe, Verzinsung und Rückzahlung sehr wohl in Schriftform niedergelegt worden wären. Insoweit stuft das BFG die gegenteiligen Beteuerungen der steuerlichen Vertretung als Schutzbehauptungen ein.

Warum im Übrigen zwar Baurechtsvertrag und Leasingvertrag detailliert in Schriftform gefasst wurden, jedoch nicht der Kreditvertrag, vermag auch unter dem Einwand der Gebührenersparnis nicht nachdrücklich zu überzeugen. Zu bemerken ist, dass der ausformulierte Leasingvertrag nicht unterschrieben wurde, sondern vereinbarungsgemäß durch Überweisung eines Euros von der Leasingnehmerin an die Leasinggeberin angenommen wurde. Auch hier wird als Grund die Gebührenersparnis angegeben, auch hier ist festzustellen, dass eine solche Vorgangsweise unter Fremden nicht gewählt worden wäre. Es ist vielmehr mit Sicherheit davon auszugehen, dass bei Geschäften der in Diskussion stehenden Größenordnung eine allenfalls anfallende Gebühr nicht von überragender Relevanz, sondern, wie andere Nebenkosten, von vornherein einkalkuliert ist.

Tatsächlich zeigt nicht bloß die Art der Krediteinräumung, sondern die über grundlegend wichtige Strecken nicht in Form schriftlicher bzw. im Geschäftsleben üblicher Vertragsgestaltungen erfolgte Gesamtkonstruktion mit Baurecht, Leasing, Kredit und diversen damit verbundenen, hin- und zurückfließenden Zahlungsströmen den fehlenden Interessengegensatz zwischen Großmutter- und Enkelgesellschaft.

Geht man über die grundsätzlich gegebenen **gesellschaftsrechtlichen Interessenverflechtungen** und die **Vorleistungen** der Leasingnehmerin, die sich aus einer Kaution in Höhe von 42% des Investitionsvolumens und einem Darlehen zur Finanzierung der Bauinvestition zusammensetzen, daher zusammen bereits 100% Vorleistung der Leasingnehmerin ergeben, hinaus, ist zudem festzustellen:

Unter Punkt VIII. des Leasingvertrages ist festgelegt, dass die "Mieterin" (=Leasingnehmerin) für die Zeit zwischen der ersten diesen Vertrag betreffenden Rechnungsbezahlung durch die "Vermieterin" (=Leasinggeberin) und der ersten Mietvorschreibung Zwischenfinanzierungskosten in Form von Vormieten zu entrichten hat.

Auch die von der Leasingnehmerin zu tragenden Zwischenfinanzierungskosten fallen in das Feld der Vorleistungen.

Das Gesamtbild zeigt also bereits ein **beherrschendes finanzielles Engagement der Leasingnehmerin** a.

Nach der vertraglichen Ausgestaltung handelt es sich gegenständlich um einen **Teilamortisationsvertrag**, der keinesfalls ein bloßes Investitionsleasing mit unproblematischer Zurechnung an die Leasinggeberin verkörpert. Vielmehr liegt eine Art **Finanzierungsleasing** vor, wobei aber nicht der Leasinggeberin die Funktion

einer Kreditgeberin zukommt. Die Zurechnung des Leasinggutes hat daher nach den allgemeinen Regeln des wirtschaftlichen Eigentums zu erfolgen.

Zieht man gesamthaft ins Kalkül, dass auf der Liegenschaft bereits vor der Neuaufführung/ Sanierung die langjährige Zentrale der a ihren Standort hatte und nach Einschaltung der Leasinggeberin ein Neugebäude aufgeführt wurde, das in modernisierter Form den Anforderungen einer Bank Rechnung trägt (etwa Tresorräume, bankenspezifische Alarmanlage), so spräche es gegen jede wirtschaftliche Vernunft, wenn eine nur 15 Jahre (=Grundmietzeit) währende Nutzung durch die a je ernsthaft in Betracht gezogen worden wäre.

Vielmehr muss davon ausgegangen werden, dass schon bei Vertragsabschluss die weiterwährende Nutzung durch die Leasingnehmerin a beabsichtigt war, ein Umstand, dem ja auch die unbestimmte Dauer des Vertragsabschlusses (Pkt. II., 1) nicht entgegensteht. Eine weitere Absicherung der Leasingnehmerin a liegt in dem Vorkaufsrecht laut Absatz 3 in Punkt X. des Baurechtsvertrages : "*Die B als Bauberechtigte räumt der A für den Fall der Veräußerung des Baurechtes ein Vorkaufsrecht daran ein....*" Zudem ist die Baurechtsgeberin und Leasingnehmerin a bei Verzug mit der Bezahlung des Bauzinses berechtigt, das Baurecht für erloschen zu erklären (Pkt. VI. Baurechtsvertrag).

Dass eine förmliche Vertragsklausel, etwa eine ausdrückliche Kaufoption im Leasingvertrag, fehlt, die die Nutzung des Gebäudes nach Ablauf der Grundmietzeit exakt festlegt, schadet gegenständlich nicht. Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit von a und b besteht nämlich kein Interessengegensatz, dem mit einer ausdrücklichen Vertragsklausel mit Kaufoption für die Leasingnehmerin zu begegnen gewesen wäre.

In concreto liegt vielmehr die Schlussfolgerung nahe, dass durch die Nichtformulierung einer Kaufoption die angestrebte Zurechnung des Leasingobjektes an die Leasinggeberin nicht gefährdet werden sollte.

Was das Kriterium der **Gefahrtragung** betrifft, übernimmt laut Leasingvertrag, XI., 1., die Leasinggeberin die Gefahr für das Leasingobjekt im versicherten Umfang.

Bei Zerstörung oder Beschädigung trägt die Leasingnehmerin die Kosten für die Wiederherstellung, soweit diese die Versicherungsersätze überschreiten. Im Falle der Nichtwiederherstellbarkeit des Leasingobjektes bezahlt die Leasingnehmerin an die Leasinggeberin eine sofort fälligen Ablösebetrag in Höhe jenes Teils der Gesamtinvestitionskosten, der noch nicht durch bereits geleistete Mieten amortisiert ist. Zusätzlich hat die Leasingnehmerin an die Leasinggeberin ein Pauschalentgelt von 70.000,00 € zu entrichten.

Benützungsstörungen des Leasingobjektes durch Streik, Krieg, Naturkatastrophe, Zusammenbruch von Versorgungsleitungen etc. haben keinen Einfluss auf die Zahlungsverpflichtungen der Leasingnehmerin (XI., 2.).

Auch Vorkommnisse unter dem Titel von Gewährleistung und Schadenersatz gehen zu Lasten bzw. auf Gefahr der Leasingnehmerin (XII., 1. bis 5.).

Im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung aus wichtigem Grund oder wegen Konkurs oder Ausgleich, hat die Leasingnehmerin sofort jenen Teils der Gesamtinvestitionskosten, der noch nicht durch bereits geleistete Mieten amortisiert ist zuzüglich eines Pauschalentgels von 70.000,00 € und allfälliger Rückstände und Betriebskosten zu entrichten. Ein allfälliger **Verwertungsmehrerlös** wird im Verhältnis 75 (Leasingnehmerin) zu 25 (Leasinggeberin) aufgeteilt (XVI., 2., siehe oben).

Auch für den Fall der Nichterrichtung des Leasingobjektes trägt die Leasingnehmerin das Kostenrisiko ((XVI., 3.).

Es zeigt sich also, dass die **Gefahrtragung nahezu ausschließlich bei der Leasingnehmerin** liegt. Das Kostenrisiko ist lediglich durch die Versicherungserrsätze eingeschränkt, wobei auch die Versicherungskosten zT von der Leasingnehmerin getragen werden (V., 1.).

Anders als in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 17.5.2017 gegenüber dem BFG erklärt, bezieht sich die Gefahrtragung durch die Leasingnehmerin laut Punkt XI. des Leasingvertrages keineswegs bloß auf von der Leasingnehmerin "schulhaft verursachte Folgen einer Wertminderung". Vielmehr ist weder in Punkt XI. noch in einem anderen der vorstehend zitierten Vertragsstellen eine Bezugnahme auf ein "schulhaftes Verhalten" der Leasingnehmerin vorzufinden.

Die Erlösverteilung gemäß Punkt XVI., 2., von 75 zu 25 für die Leasingnehmerin spricht dafür, dass **Wertsteigerungen und -minderungen** in die Sphäre der Leasingnehmerin gehören. Dass ihr "bloß 75" und nicht "mehr als 75" zufallen, vermag das Gesamtbild dabei nicht ins Wanken zu bringen.

Zutreffend ist, dass laut Pkt. IV. des Baurechtsvertrages Wag und Gefahr an den gleichzeitig mit Einräumung des Baurechtes von der Bauberechtigten (=Leasinggeberin) um den Preis von 3 Mio. € erworbenen bestehenden Altgebäuden mit dem Tag der Vertragsunterfertigung auf diese übergingen. Dieser Gefahrenübergang ist jedoch - angesichts der alsbald erfolgten, plangemäßen Abtragung der Altgebäude - von wohl untergeordneter Bedeutung, dies nicht zuletzt deshalb, weil die den Neubau betreffende Bauführung in den schon zuvor besprochenen Punkten des Leasingvertrages ihre stark auf die Leasingnehmerin ab zugeschnittene Regelung findet.

B. 3) Zusammenfassung

Gemäß **§ 21 BAO** ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (wirtschaftliche Betrachtungsweise).

Als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird das in **§ 24 BAO** umschriebene wirtschaftliche Eigentum angesehen. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei

wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Wirtschaftliches und zivilrechtliches Eigentum fallen dann auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes geltend machen kann (vgl. Ritz, BAO⁵, § 24 Tz 1ff).

Das Bundesfinanzgericht sieht im Streitfall Gestaltungen als gegeben an, die die wirtschaftliche Position der Leasingnehmerin in einem qualifizierten Ausmaß stärken und daher die **Zurechnung des Leasinggutes a-Zentrale an die Leasingnehmerin als wirtschaftliche Eigentümerin rechtfertigen:**

- das Gebäude der a-Zentrale befindet sich auf einem im Eigentum der Leasingnehmerin (Baurechtsgeberin) stehenden und ihr zuzurechnenden Grundstück,
- die Baurechtseinräumung erfolgte zur Sanierung bzw. Neuaufführung des schon seit jeher auf der Liegenschaft befindlichen Sitzes der Leasingnehmerin ("a-Zentrale", siehe auch eingereichte Baupläne mit dem Titel "*Einreichung Umbau a Bank, Adr1*"),
- die Leasingnehmerin war federführend in die Planung und Bauführung des Neugebäudes eingebunden (Pkt. III., 1, 3, 4, 5 des Leasingvertrages betreffend Verhandlungsführung auf eigene Kosten, Kontrolle der Bauarbeiten, Äußerung von Änderungswünschen, Baurechnungsvorlage zur Anerkennung), Pkt. IV., Mitwirkung bei der Abnahme der Bauleistungen,
- die Leasingnehmerin erbrachte Vorleistungen in Höhe von 100%,
- Gefahrtragung (siehe oben),
- Aufteilung Verwertungserlös (siehe oben),
- Leasingnehmerin (Baurechtsgeberin) und Leasinggeberin (Bauberechtigte) sind verbundene Gesellschaften.

Die von Seiten der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Einwände, nämlich ein Verwertungsmehrerlös von "bloß 75%" für die Leasingnehmerin, ein Auseinanderfallen von Grundmietzeit (15 Jahre) und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer (40 Jahre), das Nichtvorliegen einer ausdrücklich spezifizierten Kaufoption nach Ablauf der Grundmietzeit sowie der Umstand, dass die Finanzierung großer Projekte zum Kerngeschäft der Leasingnehmerin gehöre, vermögen - wie die obenstehende Analyse im Detail vermittelt - die Einstufung der Leasingnehmerin als wirtschaftlicher Eigentümerin in Gesamtabwägung nicht zu erschüttern.

Soweit als Motiv für die hier zu beurteilende Gestaltung seitens der steuerlichen Vertretung eine Reduktion der Bilanzsumme durch Ausgliederung von bankeigenen Immobilien nach den Kriterien von Basel III genannt wurde, ist dies allein in Gesamtbetrachtung nicht tragfähig genug, ein wirtschaftliches Eigentum der Leasingnehmerin zu verwerfen.

Soweit sich die beschwerdeführende Gesellschaft auf das Erkenntnis des VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135, beruft, um darzutun, dass gegenständlich kein vom

zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum vorliege, ist zu bemerken: Das Höchstgericht hat in dem zitierten Erkenntnis insbesondere deshalb kein vom zivilrechtlichen Eigentum der Vermieterin abweichendes wirtschaftliches Eigentum des Mieters erkannt, weil keine Feststellungen dahingehend getroffen worden waren, wer die Chance der Wertsteigerung sowie das Risiko der Wertminderung trug (im fortgesetzten Verfahren kristallisierte sich heraus, dass diese bei der Vermieterin, dh, der zivilrechtlichen Eigentümerin lagen).

Nach hier vorliegender Analyse wurden diese Chance und dieses Risiko jedoch der Leasingnehmerin zugeteilt. Es ist überdies evident, dass der Streitfall in seiner Vielschichtigkeit wesentlich komplexer als der beispielhaft angeführte Fall ist und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse - dh nach Zusammenfügen und Ineinandergreifen vieler Einzelelemente - das wirtschaftliche Eigentum am Leasingobjekt unzweifelhaft bei der Leasingnehmerin angesiedelt ist.

Als über weite Strecken mit dem Streitfall deckungsgleich erweist sich das höchstgerichtliche Erkenntnis VwGH 19.3.2008, 2006/15/0023, in dem es heißt: ... "*durch die Einräumung des Baurechtes hat die Beschwerdeführerin* (Anm.: = Leasinggeberin) *zivilrechtliches Eigentum am Schulgebäude als Zugehör des Baurechtes erworben, ohne dass eszur Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude gekommen wäre.*"

Soweit die Beschwerdeführerin durch ihre steuerlichen Vertreter auf die Marktüblichkeit gleichartiger Baurechts- und Leasingmodelle hinweist und entsprechende Beispiele dokumentiert, ist damit nichts für sie zu gewinnen. Zum einen ist an dieser Stelle ausschließlich der vorliegende Fall Gegenstand der Überprüfung, zum anderen würde eine allenfalls seitens einer Abgabenbehörde erfolgte, anders lautende rechtliche Beurteilung keine Bindungswirkung für das Bundesfinanzgericht entfalten. Vielmehr ist/wäre das Bundesfinanzgericht verpflichtet, von einer als unrichtig erkannten Verwaltungsübung unverzüglich abzugehen.

Das Bundesfinanzgericht gelangte nach allem Ausgeführten gemäß § 167 Abs. 2 BAO in freier Überzeugung zu dem Schluss, dass das Leasingobjekt "a-Zentrale" von Anfang an der Leasingnehmerin A zuzurechnen ist, die durch ihr überragendes finanzielles Engagement, ihren Status als Liegenschaftseigentümerin und bereits seit Langem an dem selben Standort - nun in einem modernisierten Gebäude- , ansässige Bank, durch die Tragung des Kostenrisikos, ihren Anteil an einem allfälligen Verwertungserlös und ihre beherrschende, in vielen Punkten des Leasingvertrages und Baurechtsvertrages sowie auch der Baupläne zum Ausdruck kommenden Stellung, wirtschaftliche Eigentümerin des Leasinggutes iSd §§ 21 und 24 BAO ist.

Die Besteuerungsgrundlagen gehen aus dem BP-Bericht bzw. den daraus abgeleiteten Berechnungen (2010) hervor.

Es war insgesamt wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Im Mittelpunkt der Erörterung standen in freier Beweiswürdigung zu beurteilende Sachverhaltsfragen, wie sie einer Revision nicht zugänglich sind.

Feldkirch, am 13. Juli 2017