

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht

hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner

in der Beschwerdesache Adr, vertreten durch RTG Rümmele Treuhand GmbH, Marktstraße 30, 6850 Dornbirn, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 26.04.2013 und vom 13.05.2013 (A und B) sowie vom 14.05.2013 und vom 29.05.2013 (C) betreffend

- A) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich 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 sowie
- C) Umsatzsteuer 2011 und Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes 2011

zu Recht erkannt:

A) Den Beschwerden gegen die Bescheide über Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes für die Jahre 2008 bis 2010 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide werden aufgehoben.

B) Die Beschwerden gegen die Bescheide über Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes für die Jahre 2008 bis 2010 werden gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO idF BGBI I 2013/14 als unzulässig zurückgewiesen.

C) Die Beschwerden gegen die Bescheide über Umsatzsteuer 2011 und Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes 2011 werden gemäß § 256 Abs. 3 BAO idF BGBI I 2013/14 als gegenstandslos erklärt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Vorausgeschickt wird:

Mit 1.1.2014 trat die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBI I 2012/51 iVm FinanzverwaltungsgerichtsbarkeitsG 2012, BGBI I 2013/14 in Kraft. Über Rechtsmittel gegen Bescheide der Abgabenbehörde entscheidet nun das Bundesfinanzgericht, das den Unabhängigen Finanzsenat ersetzt. An die Stelle der Berufung tritt die Bescheidbeschwerde, an die der Berufungsvorentscheidung die Beschwerdevorentscheidung. Gegen die von der Abgabenbehörde zu erlassenden Beschwerdevorentscheidungen kann ein Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das zuständige Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) eingebracht werden. Das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) entscheidet mit Beschluss oder mit Erkenntnis in der Sache selbst. Vgl. dazu *Ehrke-Rabl* (Hrsg.), Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013).

Im folgenden Text wird die **der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie** verwendet.

Im letzten Viertel des Jahres 2006 traten die steuerlichen Vertreter der AA AG mit einer Anfrage an den Fachbereich des Finanzamtes Z heran. Gegenstand der Anfrage war eine wie nachstehend zusammengefasste vertragliche Gestaltung:

Vertragspartnerinnen sind die Beschwerdeführerin, nämlich die „TT“ GmbH („T“), deren Firmenname später auf „BB GmbH“ (abgekürzt: „B“) geändert wurde und die „AA AG“ (abgekürzt: „A“). Anm.: Aus Vereinfachungsgründen wird im weiteren Text lediglich der Firmenname „B“, nicht mehr „T“, verwendet.

Die B ist eine Konzerngesellschaft der A-Gruppe, nämlich eine 100%-ige Urenkel-Gesellschaft der A. Sie verfügt über mehrere Liegenschaften. In der B und einer anderen, hier nicht weiter interessierenden Gesellschaft, soll eine Bündelung sämtlicher selbstgenutzter Liegenschaften der A erreicht werden. Die A beabsichtigt, sich auf ihr Kerngeschäft zu konzentrieren und bewirtschaftet daher ihre Immobilien über Projektgesellschaften wie die B. Als begleitender Effekt kann auf Grund der Verkürzung der Bilanzsumme im Einzelabschluss die bilanzielle Eigenmittelquote verbessert werden.

Es wurden **zwei Vertragswerke** erstellt:

1. Die A räumte der B mittels **Baurechtsvertrages** ein auf 60 Jahre befristetes Baurecht an der Liegenschaft mit dem Gebäude A-Zentrale ein. Es wurde ein jährlicher, fremdüblicher Bauzins zuzüglich eines Abgeltungsbetrages für das Altgebäude vereinbart. Die B brach in der Folge das Altgebäude ab und sanierte die A-Zentrale umfassend. Die Gesamtsanierungskosten betrugen rund 20 Mio €.
2. Nach Abschluss der Sanierung wurde die A-Zentrale auf Grundlage eines **Immobilien-Leasingvertrages** mit 15-jähriger Laufzeit durch die B als Leasinggeberin an die A als Leasingnehmerin entgeltlich überlassen. Es wurde eine Depotleistung (auch: Kautionszahlung) in Höhe von 42% des Investitionsvolumens, dh in concreto ein Betrag von 8.315.334,15 €, erbracht. Der Restbuchwert beträgt 12.473.001,22 €, das Restkapital 4.157.667,07 €.

Die steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin reichten mit ihrer Anfrage vom 20.12.2006 Entwürfe des Baurechtsvertrages und des Immobilien-Leasingvertrages ein. Sie ersuchten um Beurteilung ihrer Rechtsansicht, wonach die Zurechnung des Gebäudes (A-Zentrale) bei der Leasinggeberin (B) zu erfolgen habe. Dafür spreche, dass es sich um einen Teilamortisationsvertrag handle. Nach 15 Jahren Laufzeit betrage der Restwert noch 62,5%. Außerdem liege – durch den Ausbau als Bürogebäude mit variablen Verwertungsmöglichkeiten für die Leasinggeberin - kein Spezialleasing vor. Im Weiteren sei die 60-jährige Nutzungsdauer laut Baurechtsvertrag wesentlich länger als die 15-jährige Laufzeit des Leasingvertrages. Schließlich stehe es der Leasinggeberin (B) nach Ablauf der 15-jährigen Dauer frei, das in zentraler Lage in Y situierte Gebäude anderweitig zu vermieten oder zu verkaufen. Die Leasingnehmerin (A) habe keine Kaufoption. Auch die nicht überhöhte Kautionszahlung lasse die Zurechnung bei der Leasinggeberin unberührt.

Nach anerkannter Praxis bis zum 31.12.2006 konnten neben den laufenden Leasingraten 75% der Herstellungskosten als zusätzliche Leistungen erbracht werden, ohne einer Zurechnung bei der Leasinggeberin entgegenzustehen. Diese Grenze wurde im Streitfall mit Vorleistungen von tatsächlich 42% (Anm.: = Kautionszahlung) unterschritten und entsprach damit der bis 31.12.2006 (Obergrenze 75%) wie auch der ab 1.1.2007 (Obergrenze 50%) herrschenden Praxislage.

Nicht auf den Streitfall umlegbar war nach Rechtsansicht der steuerlichen Vertreter der A der dem VwGH-Erkenntnis vom 25.1.2006, 2006/14/0002, zugrundeliegende Sachverhalt, bei dem eine 69,9%-ige Einmalkautionszahlung bzw. Mietvorauszahlung 100% des Restwertes ausgemacht habe. Zum Ende der Vertragslaufzeit wären daher keine weiteren Leistungen zu erbringen gewesen. Zusätzlich hatte der Leasingnehmer eine Kaufoption.

Konkret zusammengefasst lautete die zur Beurteilung an den Fachbereich des Finanzamtes Z herangetragene Auslegung der Sach- und Rechtslage: Die Zurechnung des Gebäudes ist bei der Leasinggeberin B vorzunehmen und bei ihr in Höhe des Wertes des Rohbaus abzüglich Abbruchkosten zu aktivieren. Die A als Leasingnehmerin hat in der selben Höhe einen Verkaufserlös sowie einen entsprechenden Buchwertabgang zu

verbuchen. Der Baurechtszins stellt bei der A einen Ertrag und bei der B einen Aufwand dar. Die Leasingraten sind bei der A eine Betriebsausgabe.

Umsatzsteuerlich sind die Veräußerung des Rohbaus und die Einräumung des Baurechts gem. § 6 Abs. 1 Z 9a UStG unecht steuerbefreit. Allenfalls von der A geltend gemachte Vorsteuern wären gem. § 12 Abs. 10 UStG zu korrigieren. Die „Vermietung“ des Gebäudes (im Wege des Leasings) von der B an die A wird von der B als steuerpflichtig behandelt.

**Es steht der B der volle Vorsteuerabzug für die Abbruch- und Sanierungsarbeiten zu.**

Die Anfrage traf weiters Ausführungen zur Grunderwerbsteuer, die gegenständlich nicht von Interesse sind.

Abschließend wurde ausgeführt, dass die zu beurteilenden Vertragswerke unter fremdüblichen Konditionen geschlossen worden seien, weshalb ein Missbrauch gem. § 22 BAO ausgeschlossen sei.

Ein rechtskundiger Vertreter des Fachbereiches des Finanzamtes Z teilte der steuerlichen Vertretung der AA AG (A) mit Schreiben vom 22.12.2006 mit, dass die zur Diskussion gestellte rechtliche Würdigung hinsichtlich Ertragsteuer/Umsatzsteuer sowie Grunderwerbsteuer vom Fachbereich des Finanzamtes geteilt werde. Der Finanzamtsvertreter wies darauf hin, dass die erteilte Rechtsauskunft unter dem Vorbehalt der zutreffenden und vollinhaltlichen Darstellung des Sachverhaltes im Ersuchsschreiben stehe. Eine Verbindlichkeit könne die Auskunft im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben nur unter bestimmten Voraussetzungen erlangen.

Die Steuerbescheide wurden entsprechend der übereinstimmenden Rechtsmeinung von Finanzamt und steuerlicher Vertretung erlassen, dh, dass die gegenüber der B im Rahmen des Umbaus und der Sanierung der A-Zentrale in Eingangsrechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge von ihr als Vorsteuerbeträge geltend gemacht und steuerlich anerkannt wurden.

### **Betriebsprüfung:**

Im Zeitraum 2012/2013 fanden aufeinanderfolgend Betriebsprüfungen bei der AA AG (A) und der BB GmbH (B) statt. In diesem Zuge gelangte die Großbetriebsprüfung X zu dem Schluss, dass das Leasingobjekt A-Zentrale nicht der Leasinggeberin B, sondern der Leasingnehmerin A zuzurechnen sei. Die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 bis 2010 und Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes 2008 bis 2010 wurden gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen. Der Umsatzsteuerbescheid für 2011 wurde gemäß § 299 BAO aufgehoben und ein neuer Sachbescheid erlassen. Dieser wurde in der Folge nochmals gemäß § 293 BAO berichtigt. Der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für 2011 wurde gemäß § 299 BAO aufgehoben. Ein neuer Sachbescheid wurde erlassen.

Die Wiederaufnahmbescheide und die neuen Sachbescheide verwiesen in ihren Begründungen auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die in der

darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht enthalten seien. Die Ermessensübung wurde in den Wiederaufnahmebescheiden mit dem Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit und dem Hinweis auf die nicht bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen begründet.

Die BP stützte sich auf nachstehende Wiederaufnahmegründe:

1. Die den Betriebsprüfern vorgelegte Leasingvereinbarung vom 28.12.2006 weiche von jener, die dem Finanzamt anlässlich des Auskunftsersuchens vom 20.12.2006 präsentiert worden sei, ab. In Punkt XIX des der BP vorgelegten Papiers werde nämlich der Leasingnehmerin ein Rechtsanspruch eingeräumt, das **Leasingobjekt nach Ende der Grundmietzeit zu erwerben**. In der ursprünglichen Leasingvereinbarung heißt es in Punkt XIX, 1., erster Satz: "Das Leasingobjekt ist am Ende der Grundmietzeit in gereinigtem, ausgemaltem und fachgerecht instand gesetztem Zustand zurückzustellen".... In der späteren Ausfertigung der Leasingvereinbarung lautet der erste Satz des Punktes XIX, 1.: "Macht der Mieter am Ende der Grundmietzeit von der Möglichkeit, das Leasingobjekt zu erwerben, keinen Gebrauch, ist das Leasingobjekt in gereinigtem, ausgemaltem und fachgerecht instand gesetztem Zustand zurückzustellen"....
2. In der Finanzamtsanfrage sei ausgesprochen worden, dass die Zusatzleistungen des Leasingnehmers bei Vertragsabschluss im Jahr 2006 nicht die gemäß EStR geltende Grenze von 75% überschritten. Tatsächlich habe die A als Leasingnehmerin das **Leasingobjekt zu 100% selbst finanziert**. Dies sei erst durch Vorlage von Kontoauszügen des Baukontos B und durch Bekanntgabe der Finanzierungsvereinbarung im Zuge der BP bekanntgeworden.
3. Die Baurechtszinserlöse und die darauf entfallende USt für die Monate November und Dezember 2008 seien erst im Jahr 2009 erklärt worden, was ebenfalls erst im Zuge der Prüfung bekannt geworden sei.

Die BP führte im Weiteren aus, eine Stützung auf den Grundsatz von Treu und Glauben im Zusammenhang mit der seitens des Finanzamtes erteilten Rechtsauskunft gehe ins Leere. Das Auskunftsersuchen sei nämlich nicht namens des geprüften Unternehmens B, sondern namens der A gestellt worden.

Zudem sei ein "Vertrauensschaden", wie er durch Dispositionen im Vertrauen auf die erteilte Auskunft entstanden sein könnte, nicht dargelegt worden.

#### **Beschwerden:**

Die Beschwerdeführerin brachte durch ihre steuerliche Vertretung Bescheidbeschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung Gruppenmitglied für die Jahre 2008 bis 2010 ein.

In eventu wurden Bescheidbeschwerden eingelegt gegen die Umsatzsteuerbescheide und Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2008 bis 2010. Weiters wurden der Umsatzsteuerbescheid für 2011 vom 14.6.2013 und der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 vom 29.5.2013 mit Bescheidbeschwerden angefochten.

Als Grund für die gegen die Wiederaufnahmbescheide erhobenen Rechtsmittel wurde die Nichtberücksichtigung der vorab erteilten positiven Rechtauskunft, als Grund für die Anfechtung der Sachbescheide die Zurechnung des Leasingobjektes an die Leasingnehmerin genannt.

**A) Wiederaufnahmbescheide:** Neue Tatsachen, die gemäß § 303 Abs. 4 iVm Abs. 1 lit. b BAO eine Wiederaufnahme rechtfertigten, seien nicht hervorgekommen. Seitens der Großbetriebsprüfung sei nicht Bedacht genommen worden auf die dem Finanzamt Z durch die steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin objektiv bekanntgegebene Sachlage, die Grundlage für die positive Rechtauskunft war. Eine beantragte Akteneinsicht sei nicht im erforderlichen Ausmaß gewährt worden. Offenbar sei es in Unkenntnis der konkreten Aktenlage – somit aktenwidrig - zur Wiederaufnahme gekommen.

Was die **Kaufoption** betreffe, sei die in der ursprünglichen Version des Ersuchens um Rechtauskunft dargelegte Vorgehensweise, dass keine Kaufoption bestehe, auch in der tatsächlichen Umsetzung beibehalten worden. Eine neue Tatsache liege also diesbezüglich nicht vor.

Zur **Finanzierung** des Bauvorhabens durch die B habe das Ersuchen um Rechtauskunft den Passus enthalten, dass "*die Durchführung des Bauprojektes durch die B in Abstimmung mit dem Vorstand und dem Bauausschuss der A und die Refinanzierung der B durch die A im Rahmen ihres regulären Bankgeschäfts erfolgt.*"

Laut Beschwerdevorbringen sei insofern nicht nachvollziehbar, weshalb die Form der Finanzierung der Finanzbehörde erst durch Sichtung der Kontoauszüge bekanntgeworden sein sollte. Vielmehr seien diesbezüglich bei Bescheiderlassung bereits offene Tatsachen vorgelegen. Es sei eindeutig ersichtlich, dass die Finanzbehörde eine neue rechtliche Würdigung vorgenommen habe. Eine solche stelle aber nach ständiger Rechtsprechung keinen Wiederaufnahmegrund iSd § 303 BAO dar.

Die **umsatzsteuerliche Erfassung des Baurechtszinses** für die Monate November und Dezember 2008, die eine Umsatzsteuer in Höhe von 3.150,00 € zum Ergebnis hatte, erst im Jahr 2009, sei eine bloß hilfsweise als Wiederaufnahmegrund angeführte Tatsache. Bei der Wiederaufnahme handle es sich um eine Ermessensentscheidung. Bestehe ein starkes Missverhältnis zwischen Wiederaufnahmegrund (Verschiebung einer Umsatzsteuerschuld in Höhe von 3.150,00 € um ein Jahr) und substantiellen Auswirkungen im Folgeverfahren (Kürzung der Vorsteuer um rund 4 Mio. €), so sei dies im Rahmen der Ermessensentscheidung zwingend zu berücksichtigen. Auch insofern seien daher die Wiederaufnahmbescheide rechtswidrig. Übrigens sei das Ermessen nur formelhaft begründet worden.

Keiner der genannten Gründe führe daher zu einer neuen Tatsache gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO.

Weiters stehe der Grundsatz von Treu und Glauben einer Wiederaufnahme entgegen. Die Abweichungen zwischen vorgelegtem und abgeschlossenem Immobilien-Leasingvertrag bestünden in naturgemäß erforderlichen Anpassungen hinsichtlich der im Vorfeld nur geschätzten Gesamtkosten und des fremdüblichen Basiszinssatzes EURIBOR. Die einzige andere Änderung betreffe Punkt XIX, "Kaufoption", wobei unter dem (hinzugekommenen) Satzteil "*Macht der Mieter am Ende der Grundmietzeit von der Möglichkeit, das Leasingobjekt zu erwerben, keinen Gebrauch.....*" keine rechtlich durchsetzbare Kaufoption verstanden werden könne. Insgesamt lägen daher zwischen den beiden Papieren keine wesentlichen Abweichungen vor, und wurden auch keine wesentlichen Sachverhaltselemente verschwiegen.

Die nicht vorhandene Personenidentität zwischen Auftraggeberin im Auskunftsersuchen (A) und geprüftem Unternehmen (B) könne nicht zur Folge haben, dass die Auskunft im Streitfall nicht gelte. Selbst die Groß-BP habe in ihrer Schlussbesprechung betreffend eine auch bei der A durchgeführte Außenprüfung auf die Prüfungsausführungen zur B verwiesen und somit richtig die Wechselwirkungen zwischen Leasinggeberin und Leasingnehmerin erkannt.

Der Vertrauensschaden bestehe darin, dass der A-Gruppe für das Jahr 2008 eine Abgabenmehrbelastung von rund 4 Mio. € entstehe. Bei Kenntnis dieser Belastung im Vorhinein wären andere wirtschaftliche Dispositionen getroffen worden.

**B) und C)** Für den Fall einer –entgegen ihrer dargelegten Rechtsauffassung erfolgenden - Anerkennung der Wiederaufnahmegründe durch das Bundesfinanzgericht führten die steuerlichen Vertreter in "in eventu" eingebrachten Beschwerden gegen die **Sachbescheide (Umsatzsteuer 2008 bis 2010 und Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2008 bis 2010)** sowie in Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer **2011 und Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011** aus:

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 Teilamortisationsverträgen 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 Vertragspapieres enthaltene Formulierung "*Macht der Mieter am Ende der Grundmietzeit von der Möglichkeit, das Leasingobjekt zu erwerben, keinen Gebrauch.....*" könne 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 eidesstattliche 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 dezidiert 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 Käutionen 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 Teilmortisations-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.

Die Beschwerdeführerin stellte durch ihre steuerlichen Vertreter den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung unterblieb, die Beschwerden wurden direkt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

**Mit Eingabe vom 11.3.2014 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen. Ebenso wurden die Beschwerden gegen die Bescheide vom 14.6.2013 betreffend Umsatzsteuer für 2011 und vom 29.5.2013 betreffend Einkommen des Gruppenmitgliedes für 2011 zurückgezogen.**

### **Erörterungstermin**

Über Antrag der Beschwerdeführerin fand am 22.1.2014 in den Räumen des Bundesfinanzgerichtes ein Erörterungstermin statt. Es erschienen neben dem Vertreter der Abgabenbehörde zwei steuerliche Vertreter sowie der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Im Beisein der Richterin und eines Schriftführers fand nachstehendes Erörterungsgespräch statt:

Der Finanzanwalt legt eine Ausfertigung des Schreibens vor, mit dem er die Anfrage der beantwortet hat. Eine Kopie wird zum Akt genommen.

**Steuerliche Vertreter:** *Ich möchte vorausschicken, dass diesem Fall eingehende Diskussionen mit den Finanzamtsvertretern C und D vorangegangen sind, die von Oktober 2006 bis 22.12. 2006 dauerten. Uns als Vertreter der A war es wichtig, Rechtssicherheit hinsichtlich des Geschäfts zu haben. Die A als Bank setzte ihre Strategie fort, die Immobilienverwaltung sowie den Immobilienbesitz auszugliedern. Die geeignete Gesellschaft dafür war die B. Man kennt ja aus den Bereichen des Kommunalleasings derartige Konzentrationen von Immobilien. Insofern wäre auch durch die Reduktion der Bilanzsumme im Einzelabschluss der Bank für diese eine Verbesserung der Eigenmittelquote erzielt worden (Basel III).*

*Es gab drei Eingabeentwürfe und intensive Diskussionen, in denen alles offen gelegt wurde. Die Rechtssicherheit war sehr wichtig für die A, weshalb sie auf eine Zustimmung des Finanzamtes Wert legte. Zur Vorsteuerabzugsberechtigung, die von der B in Anspruch genommen werden konnte, ist zu bemerken, dass die A als Bank wegen unechter Befreiung keine Vorsteuerabzugsberechtigung gehabt hätte. Die Investitionen waren sehr teuer, die Vorsteuerabzugsberechtigung war daher durchaus wichtig. Nochmals möchte ich betonen, dass die Rechtsfindung, die gemeinsam mit den Finanzamtsvertreten erfolgte, tiefgehend und seriös war und sogar zukünftige Erlässe bedacht wurden (betreffend Umfang der Vorleistung). Auch die Refinanzierung durch die A wurde bekanntgegeben.*

*Banken haben üblicherweise Leasinggesellschaften als Tochtergesellschaften, die Refinanzierung erfolgt bei der Hausbank. Die A war Leasingnehmerin, aber auch Kreditgeberin. Entscheidend ist die Frage der Vorleistung, das ist die Kautions oder das „Depot“ (fallweise auch „deponierte Kautions“ genannt). Die Vorleistung durfte nach früherer Rechtslage 75 % betragen, entsprechend dem ab 2007 geltenden Wartungserlass 50 %. Die im Beschwerdefall erlegte Kautions umfasste 42 %. Zu bemerken ist noch, dass im März/April 2007 eine UST-Nachschaub bei der B stattfand und keine Beanstandungen ergab. Der endgültige Umsatzsteuerbescheid für 2008 erging am 26.8.2009.*

**Der Vertreter der Abgabenbehörde** wird zu den Wiederaufnahmegründen befragt:

*1. Der im Pkt. XIX des endgültigen Leasingvertrages enthaltene und sich auf einen allfälligen Kauf beziehende Passus war in den Unterlagen, die im Jahr 2006 dem Finanzamt vorgelegt wurden, noch nicht enthalten. Wenn ich gefragt werde, ob mir dieser Passus nicht als ganz allgemein und unspezifisch erscheint, so kann ich das nicht leugnen.*

*Die Richterin bemerkt hierzu, dass der allfällige Kaufpreis nicht umschrieben oder definiert ist.*

*2. Soweit die 100%ige Finanzierung durch die A von der GBP als neu hervorgekommener Wiederaufnahmegrund gesehen wurde, ist das nicht gänzlich stichhaltig, denn es stand schon in den ursprünglichen Diskussionsunterlagen (endgültige Anfrage), dass eine „bankmäßige Finanzierung“ vorliege. Das wurde vom Finanzamt damals nicht weiter hinterfragt.*

*3. Als dritter Wiederaufnahmegrund wurde angesehen, dass der Baurechtszins für November und Dezember 2008 erst im Jahr 2009 steuerlich verbucht und steuerlich erklärt wurde, d.h. also in der falschen Periode. Dieser Umstand ist neu hervorgekommen. Es handelt sich um eine Steuerschuld von rd. € 3.000,00.*

**Der Geschäftsführer** der B merkt hierzu an: *Der Baurechtszins wurde von der Leasinggesellschaft in der Periode weiterbelastet, in der sie selber vom Leasingnehmer belastet wurde.*

**Der Vertreter der Abgabenbehörde** meint, es sei eine Frage der rechtlichen Würdigung, welcher Periode das zuzurechnen ist. Er merkt an, dass ein Fehler in der Ermessensbegründung keinen wesentlichen Verfahrensmangel darstellt.

**Der steuerliche Vertreter** verweist darüber hinaus und unabhängig davon auf Ritz § 303 BAO, Rz 77, 5. Auflage 2013, woraus er erschließt, dass eine Wiederaufnahme hier zu unterlassen wäre.

*Er bezieht sich auf die Ausführungen in der Beschwerde und betont nochmals ausdrücklich, dass die namhaft gemachten Wiederaufnahmegründe nicht stichhaltig sind. Anzufügen ist außerdem, dass das Ermessen nicht in einer nachvollziehbaren Weise begründet wurde, sondern lediglich formelhaft und keinen Rückschluss auf den konkreten Sachverhalt zulasse.*

**Treu und Glauben:** Der steuerliche Vertreter führt aus, der Sachverhalt sei der zuständigen Abgabenbehörde vollständig offen gelegt worden und es sei keine Auskunft erteilt worden, die offenbar unrichtig war. Daraufhin hätten die A und B die streitgegenständlichen Dispositionen getroffen. Durch die spätere Änderung nach der Großbetriebsprüfung sei insofern ein Vertrauensschaden entstanden.

Soweit die GBP beanstandet hat, dass das Auskunftsersuchen nicht von der B, sondern von der A gestellt wurde, ist wohl zu bemerken, dass die Auskunft für Leasinggeberin und Leasingnehmerin gleichermaßen gelten muss. Betrachtet man den Ablauf der Prüfung, so sieht man, dass die Prüfung betreffend einerseits A und andererseits B eng verzahnt war. Sogar der Betriebsprüfungsbericht A weist auf den Betriebsprüfungsbericht B hin. Die Prüfer waren in beiden Verfahren dieselben. Insofern kann die auskunftsbegehrende Person wohl nicht ausschlaggebend sein. Auch die steuerliche Vertretung war und ist für beide Gesellschaften dieselbe.

Der steuerliche Vertreter stellt fest, dass beide Gesellschaften, A und B, Auskunft begehrende Personen waren.

Soweit die GBP angemerkt hat, dass eine Treu- und Glauben -Bindung wegen des Passus XIX des Leasingvertrages nicht bestehe, ist zu betonen, dass darin keine wesentliche Abweichung zu dem dem Finanzamt vorgelegten Papier zu sehen ist.

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin legt Wert auf die Feststellung, dass eine Kaufoption nur dann schädlich für die Zurechnung wäre, wenn sie **zu einem wirtschaftlich nicht angemessenen Betrag** ausgeübt werden könnte. Ein Kauf zum Restbuchwert würde nicht schaden.

Steuerliche Zurechnung falls die Wiederaufnahme als zutreffend erachtet wird:

Das Gesamtinvestitionsvolumen umfasste rd. 20 Mio. €. Die Depotzahlung betrug rd. 8 Mio. €. Die verbleibenden 12 Mio. € wurden durch die A, die gleichzeitig Leasingnehmerin ist, im Wege eines Kredites refinanziert. Diese 12 Mio. € werden von der Groß-BP als Vorleistung beurteilt, weshalb eine Zurechnung des Leasingobjektes an die A erfolgt.

Der Vertreter der Abgabenbehörde sieht die Problematik des Vertragswerkes darin, dass die Kreditgeberin hier gleichzeitig Leasingnehmerin ist. Insofern könnte man in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dies als Vorleistung betrachten.

Der steuerliche Vertreter verweist darauf, dass entscheidend die Fremdüblichkeit der abgewickelten Vorgänge ist. Die A ist eine Bank und hat diese Finanzierung im Rahmen ihres regulären Bankgeschäfts abgewickelt. Man war sich der allfälligen Problematik bewusst und hat daher im Vorfeld ausführliche Gespräche geführt.

## Erwägungen

### A) Wiederaufnahme

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF BGBI. I Nr. 97/2002 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 307 Abs. 1 BAO idF BGBI. I Nr. 97/2002 normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme bewilligenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat und scheidet durch diese Aufhebung ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (*Ritz, BAO*<sup>4</sup>, § 307 Tz 8).

Unter Tatsachen versteht man neben sinnlich wahrnehmbaren Umständen auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind. Als neu hervorgekommene Beweismittel gelten etwa Urkunden, Aufzeichnungen oder die Namhaftmachung eines Zeugen. Keine Wiederaufnahmegründe sind hingegen ua neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen wurden (*Ritz, BAO*<sup>4</sup>, § 303, Tz 7, 8, 9 mit Hinweisen auf die höchstgerichtliche Judikatur).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im **Ermessen**. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Amtswegige Wiederaufnahmen werden in der Regel nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind (*Ritz*<sup>4</sup> aaO, § 303 Tz 40).

Die Wiederaufnahmebescheide haben die Wiederaufnahmegründe darzulegen. Das Bundesfinanzgericht kann sich bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Beschwerde auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen. Es hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Nach anerkannter, herrschender Praxis kann zur Begründung eines Wiederaufnahmebescheides auf die Ausführungen eines Betriebsprüfungsberichtes verwiesen werden. Dagegen bestehen keine Einwände, soweit aus dem entsprechenden Bericht die Begründung für die Wiederaufnahme erkennbar ist (vgl. *Unger* in *UFS-Journal* 2012, Heft 2, "Möglichkeiten und Grenzen einer Wiederaufnahme"). Sogar ein bloßer Verweis kann demnach eine taugliche Begründung darstellen.

Bei jeder Wiederaufnahme des Verfahrens ist im Übrigen zu differenzieren zwischen dem Vorliegen der Wiederaufnahmegründe einerseits und – sofern solche als gegeben

erachtet werden – der daran anschließenden und ebenfalls zu begründenden Frage der Ermessensübung andererseits.

Bei der Untersuchung, ob angeführte Wiederaufnahmegründe den Wiederaufnahmetatbestand erfüllen, ist nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre zu unterscheiden zwischen "nova producta" und "nova reperta". Nur die nova reperta, das sind Tatsachen, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, die jedoch – weil unbekannt – im Verfahren unberücksichtigt blieben und erst später neu hervorgekommen sind, stellen Wiederaufnahmegründe dar. Nova producta, die erst nach Bescheiderlassung entstanden sind, kommen von vornherein nicht für die Begründung einer Wiederaufnahme in Betracht, weil sie auch nicht in dem mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren berücksichtigt hätten werden können (vgl. *Unger* aaO).

**Strittig ist:** Stellen die nach Durchführung einer Betriebsprüfung zur Begründung von Wiederaufnahmen angeführten Überlegungen (Tz 3 des Betriebsprüfungsberichtes) taugliche Wiederaufnahmegründe dar?

Als erster von drei Wiederaufnahmegründen wurde von der Betriebsprüfung folgender angeführt:

1.

"Die den Betriebsprüfern vorgelegte Leasingvereinbarung vom 28.12.2006 weicht von jener, die dem Finanzamt anlässlich des Auskunftsersuchens vom 20.12.2006 präsentiert worden ist, ab. In Punkt XIX des der BP vorgelegten Papiers wird nämlich der Leasingnehmerin die Möglichkeit eingeräumt, das **Leasingobjekt nach Ende der Grundmietzeit zu erwerben**".

Es ist zwischen den Parteien des Verfahrens nicht strittig, dass die endgültige Leasingvereinbarung in Punkt XIX, 1., folgenden ersten Satz enthält: "*Macht der Mieter am Ende der Grundmietzeit von der Möglichkeit, das Leasingobjekt zu erwerben, keinen Gebrauch, ist das Leasingobjekt in gereinigtem, ausgemaltem und fachgerecht instand gesetztem Zustand zurückzustellen*". Ebenso wurde nicht bestritten, dass dieser Satz in dem Papier, das dem Finanzamt zur Beurteilung und rechtlichen Würdigung vorgelegt wurde, nicht enthalten war.

Um aber die Frage beantworten zu können, ob in der genannten Formulierung ein tauglicher Wiederaufnahmegrund zu erblicken ist, bedarf es einer Abklärung dahingehend, ob bei ihrer Kenntnis schon im ursprünglichen Zeitpunkt, seitens des Finanzamtes eine andere Rechtsauskunft erteilt worden wäre und dementsprechend anders lautende Bescheide iSd § 303 Abs. 4 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002 erlassen worden wären. Nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente stellen nämlich taugliche Wiederaufnahmegründe dar (*Ritz* aaO, Tz 43).

Gemäß § 1053 ABGB ist ein Kaufvertrag ein Konsensualvertrag, der durch die Willensübereinstimmung der Parteien über Ware und Preis zustandekommt. Ein solcher Vertrag verschafft den Titel zum Eigentumserwerb und begründet einen Anspruch

des Käufers auf Übereignung der Sache. Zur Einigung über den Vertragsinhalt muss beim Kauf von Liegenschaften die Erklärung des Abschlusswillens der Vertragspartner hinzukommen, die zum Ausdruck bringt, dass die Vertragsteile den Vertrag mit dem vereinbarten Inhalt abschließen wollen. Dadurch wird das bis dahin unverbindliche Verhandlungsergebnis zum verbindlichen Vertragsinhalt (*Fellner, Grunderwerbsteuer*<sup>11</sup>, § 1 Rz 176 bis 181).

Eine Option ist ein Vertrag, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Durch den Optionsvertrag räumt ein Vertragsteil dem anderen ein Gestaltungsrecht ein. Der Optant kann durch einseitige Gestaltungserklärung den anderen Teil verbinden, eine im Optionsvertrag bereits vorgesehene Leistung zu erbringen. Die Option ist also ein durch die Abgabe der Ausübungserklärung bedingter Vertrag (*Fellner aaO*, § 1 Rz 160, 161). Bei Leasingverträgen wird häufig eine Kaufoption für den Zeitpunkt der Beendigung des Schuldverhältnisses vereinbart.

Zu unterscheiden ist zwischen Leasingverträgen, bei denen „nur“ eine Kaufoption eingeräumt wurde und solchen, bei denen der Kaufpreis während der Vertragslaufzeit in Monatsraten entrichtet wird und keine weitere Erklärung für den Erwerb der Liegenschaft erforderlich ist. Ein „Kaufvertrag“ liegt auch dann vor, wenn der Leasingnehmer bei Ausübung der Kaufoption nur eine Anerkennungsgebühr, also kein besonderes Äquivalent zu entrichten hat (*Fellner aaO*, § 1 Rz 162).

Nach Abwägung der obenstehenden Rechtsausführungen kann in der bloßen Formulierung, die gegenständlich von der Groß-BP als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurde, keine Kaufoption gesehen werden, da sie keinerlei inhaltliche Spezifizierung, wie etwa die Festlegung eines (Rest-) Kaufpreises enthält. Sie ist nicht auf gerade dieses Geschäft zugeschnitten, sondern stellt eine allgemein gehaltene Variante für die gegebenenfalls mögliche Ausgestaltung eines Leasingvertrages dar. Die Vertreter der Beschwerdeführerin (Leasinggeberin) haben nach Aktenlage und Ermittlungsergebnis der Richterin auch stets ausdrücklich das Vorliegen einer Kaufoption für die Leasingnehmerin in Abrede gestellt, so nicht zuletzt vor den Großbetriebsprüfern. Sie schlossen damit aus, dass der in Diskussion stehende Satz in Punkt XIX eine durchsetzbare Kaufoption verkörpere, aber auch, dass außerhalb des Leasingvertrages eine gesonderte, diesen Punkt genau spezifizierende Vereinbarung einer Kaufoption existiere. Sie boten diesbezüglich eidesstattliche Erklärungen von leitenden Repräsentanten der beschwerdeführenden Gesellschaft an. Nach ihrem glaubwürdigen Vorbringen wurden diese Erklärungen und Angebote von den Prüfungsorganen weder protokolliert noch überhaupt zur Kenntnis genommen.

Die Vertreter der Beschwerdeführerin – die auch Vertreter der A sind - haben darüber hinaus dargetan, dass es nicht im wirtschaftlichen Interesse der Leasingnehmerin A stand, das Leasingobjekt zu kaufen, da ihr vielmehr an einer Ausgliederung von

Immobilieneigentum zugunsten einer Bilanzverkürzung und erhöhten Liquidität gelegen war, während ihr die Nutzung des Objektes ohnehin im Rahmen des Leasings offenstand.

Die vertragliche Formulierung "*Macht der Mieter am Ende der Grundmietzeit von der Möglichkeit, das Leasingobjekt zu erwerben, keinen Gebrauch, ist das Leasingobjekt in gereinigtem, ausgemaltem und fachgerecht instand gesetztem Zustand zurückzustellen*", die als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurde, stellt also **keine neu hervorgekommene Tatsache** dar, **bei deren Kenntnis im Bescheiderlassungszeitpunkt anderslautende Bescheide ergangen wären**. Schon ihre unspezifische Allgemeinheit steht einem durchsetzbaren Recht auf Übereignung – das nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung zu einer geänderten Zurechnung des Leasingobjektes, damit auch zu anderslautenden Bescheiden, hätte führen müssen – entgegen.

Zudem mangelt es nach Aktenlage auf Seiten beider Parteien an einem auf Übereignung gerichteten rechtsgeschäftlichen Willen. Fehlt aber von vornherein der Abschlusswille, kann eine Formulierung wie die in Streit stehende nur ein allgemeiner und unverbindlicher Hinweis auf die Möglichkeit der Gestaltung eines gegebenenfalls inhaltlich näher zu bestimmenden Schuldverhältnisses sein.

Insofern ist auch eine Vertragskoppelung, in deren Rahmen Leasingvertrag und Optionsvertrag urkundlich zusammengefasst sein könnten, zu verwerfen, zumal der besprochene Satz nicht für sich allein als Hauptvertrag bestehen könnte (vgl. *Fellner aaO, § 1 Rz 179a*).

Eine Rechtsauskunft, die einer Fachexpertin des Finanzamtes über ihr Ersuchen seitens des Fachbereiches Groß-BP X, BAO, erteilt wurde, besagt: ...."*Unter diesen Umständen handelt es sich bei der in der Anfrage nicht erwähnten Kaufmöglichkeit wohl nicht um ein für die rechtliche Beurteilung wesentliches Sachverhaltselement. Sollte es jedoch im weiteren Verfahren gelingen, nachzuweisen, dass zwischen den Parteien tatsächlich eine bindende Kaufoption zu einem wirtschaftlich nicht angemessenen Preis eingeräumt worden ist, dann besteht für die seinerzeitige Auskunft keine Bindung nach Treu und Glauben, weil wesentliche Sachverhaltselemente verschwiegen wurden....*"

Damit korrespondiert die Ausführung des Geschäftsführers anlässlich des Erörterungstermines im Bundesfinanzgericht, wonach eine Kaufoption nur dann schädlich für die Zurechnung wäre, wenn sie zu einem wirtschaftlich nicht angemessenen Betrag hätte ausgeübt werden können und wonach ein Kauf zum Restbuchwert nicht schaden würde.

Gemäß *Nidetzky/Quantschnigg/Riedl, Leasing, 3 Zuteilungsregeln*, ist die Zurechnung beim Leasingnehmer u. a. dann vorzunehmen, wenn er bei einem Vollamortisationsvertrag nach Ablauf der Grundmietzeit das Optionsrecht hat, gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht angemessenen Betrages, dh zu besonders günstigen Konditionen, den Gegenstand zu erwerben oder den Leasingvertrag zu verlängern. Bei einem Teilmortisationsvertrag, wie er gegenständlich vorliegt, kommt es zu einer Zurechnung beim Leasingnehmer

u. a. dann, wenn im Falle einer Kaufoption zum Restwert dieser niedriger als der voraussichtliche Verkehrswert ist (vgl. auch [www.wko.at](http://www.wko.at), *Abgaben und Steuern, Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>*, Rz 128 ff, 139/1).

Die vorstehend besprochene, in Punkt XIX aufscheinende Formulierung lässt keinen Rückschluss auf derartige vertragliche Ausgestaltungen, die eine abweichende Zurechnung des Leasingobjektes rechtfertigen würden, zu und ist daher – wie ausgeführt – **kein tauglicher Wiederaufnahmegrund**.

Ergänzend ist anzumerken, dass von Finanzamtsseite auch eine Auskunft des bundesweiten Fachbereiches SVE eingeholt wurde, die den Standpunkt der Groß-BP bestätigte. Es wurde darin zwar eingeräumt, dass der in Punkt XIX enthaltene Satz zwischen Dritten wahrscheinlich keine verbindliche und zivilrechtlich durchsetzbare Kaufoption verkörpern könne, jedoch sei die Situation aufgrund der engen Verflechtung der beteiligten Kapitalgesellschaften eine solche, die einen zwischen fremden Geschäftspartnern bestehenden Interessengegensatz ausschließe. Insofern komme dem Wiederaufnahmegrund 1.) durchaus Berechtigung zu.

Das Bundesfinanzgericht teilt diese Interpretation nicht, sondern hält an der herrschenden Lehre fest, die für Verträge zwischen nahen Angehörigen und analog zwischen verbundenen Gesellschaften neben anderen Erfordernissen einen klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalt verlangt. Ein solcher kann aber aus dem ersten Satz des in Diskussion stehenden Punktes XIX nicht abgelesen werden.

## 2.

Der zweitgenannte Wiederaufnahmegrund war nachstehender:

"In der Finanzamtsanfrage ist ausgesprochen worden, dass die Zusatzleistungen des Leasingnehmers bei Vertragsabschluss im Jahr 2006 nicht die gemäß EStR geltende Grenze von 75% überschritten. Tatsächlich hat die A als Leasingnehmerin das **Leasingobjekt zu 100% selbst finanziert**. Dies ist erst durch Vorlage von Kontoauszügen des Baukontos B und durch Bekanntgabe der Finanzierungsvereinbarung im Zuge der BP bekanntgeworden".

Das **Ersuchen um Rechtsauskunft** vom 20.12.2006, das von den steuerlichen Vertretern der A, die im Übrigen auch steuerliche Vertreter der B sind, an das Finanzamt Z gerichtet wurde, enthält auf Seite 2, 3. Absatz, die Formulierung: "*Die Durchführung des Bauprojektes erfolgt durch die T (Anm.: = B) in Abstimmung mit dem Vorstand und dem Bauausschuss der A im Rahmen ihres regulären Bankgeschäfts*".

In ihrer **Beschwerde** führte die Beschwerdeführerin durch ihre steuerlichen Vertreter dazu ergänzend aus: "*Die Refinanzierung der B erfolgt selbstredend – und wie im Ersuchen um Rechtsauskunft vom 20. Dezember 2006 ausdrücklich in einem gesonderten Absatz festgehalten – durch die A-Bank im Rahmen ihres regulären Bankgeschäfts. Die Finanzierung ist sowohl hinsichtlich des Zinssatzes als auch der sonstigen Bedingungen völlig fremdüblich ausgestaltet, wobei seitens der Bank mit fremden Dritten vergleichbare*

*Finanzierungen tatsächlich auch abgeschlossen wurden. Festzuhalten ist, dass diese Finanzierung zu keiner Reduktion der Leasingrate – vergleichbar mit einer Kautions – geführt hat und insofern die Leasingraten nicht direkt beeinflusst habt“.*

Es ist nicht strittig, dass der Hinweis auf eine "bankmäßige Finanzierung" schon in den ursprünglichen Diskussionsunterlagen enthalten war. Dies wurde seitens des Vertreters der Angabenbehörde im Rahmen des Erörterungsgespräches vor dem Bundesfinanzgericht auch nicht in Abrede gestellt. Er merkte hiezu lediglich an, dieser Punkt sei damals von Finanzamtsseite nicht weiter hinterfragt worden.

Die erst im Zuge der Betriebsprüfung von den Prüfern angeforderten Kontoauszüge aus dem Baukonto B samt näheren Unterlagen können daher nicht als neu hervorgekommene Tatsachen eingestuft werden, die einen Wiederaufnahmegrund darstellen. Es wäre nämlich nach Faktenlage schon im Zeitpunkt der Anfrage an das Finanzamt den damit befassten Amtsorganen möglich gewesen, diesen Punkt aufzugreifen und mit detaillierten Informationen unterlegen zu lassen, zumal der Umstand der Refinanzierung durch die Leasingnehmerin und Bank A nicht verheimlicht wurde.

Ausschlaggebend ist, dass - zumal der Umstand der Refinanzierung unstrittig von Anfang an offengelegt wurde - keine neuen Tatsachen oder Beweismittel gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF BGBI. I Nr. 97/2002 hervorgekommen sind. **Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen sind aber, gleichgültig, ob sie durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorangegangener Fehlbeurteilung gewonnen wurden, keine Wiederaufnahmegründe (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 303 Tz 9).**

Dass die Refinanzierung seitens der Großbetriebsprüfung den Vorleistungen hinzugezählt wurde, damit den Rahmen von 75% bzw. 50% sprengte und eine andere Zurechnung des Leasingobjektes nach sich zog, ist eine geänderte rechtliche Beurteilung, die nach allem Ausgeföhrten nicht zu einer Wiederaufnahme berechtigt.

Der von Finanzamtsseite konsultierte bundesweite Fachbereich SVE hat den Wiederaufnahmegrund 2.) bestätigt, weil der Umstand der 100%-igen Finanzierung durch die Leasingnehmerin A eindeutig im Widerspruch zu dem Auskunftsersuchen stehe, das Vorleistungen von 75% bzw. von nur 50% der Herstellungskosten genannt habe. Soweit im zu beurteilenden Papier die Rede von einer "Refinanzierung durch die A im Rahmen ihres regulären Bankgeschäftes" war, müsse dies so verstanden werden, dass diese Refinanzierung in die Obergrenze von 75% bzw. 50% miteinzubeziehen sei bzw. auch vom Finanzamt bei Erteilung seiner Rechtsauskunft miteinbezogen worden sei.

Dazu ist einerseits zu bemerken, dass selbst der persönlich im Rahmen des Erörterungstermines anwesende, beteiligte Fachexperte des Finanzamtes Derartiges nie behauptet hat (siehe auch oben seine Aussage, wonach der Punkt der Refinanzierung von Seiten des Finanzamtes nicht weiter hinterfragt wurde).

Im Weiteren ist im Punkt XVI a des Immobilienleasingvertrages festgelegt, dass die Leasingnehmerin eine Kaution von 7,5 Mio. €, das sind rund 42% der Gesamtinvestitionskosten, bei Übergabe des Leasingobjektes zu leisten hat.

Wie aus allen Schriftsätze und mündlichen Ausführungen hervorgeht, wurde diese Kaution von allen Beteiligten als jene "Vorleistung" verstanden, die nach Praxislage bis 31.12.2006 75%, ab 1.1.2007 50% nicht überschreiten durfte und die mit Bedachtnahme darauf in Höhe von nur 42% gewählt wurde.

Insofern erscheint daher die seitens des bundesweiten Fachbereiches SVE vertretene Interpretation als nicht schlüssig und vermag die Linie nicht zu erschüttern, dass auch der unter 2) genannte Grund **kein tauglicher Wiederaufnahmegrund** ist.

3.

Mit Baurechtsvertrag räumte die A als Baurechtsgeberin der B als Bauberechtigter ein Baurecht an der Liegenschaft EZ YY, ein. Der Bauzins wurde gemäß Punkt IV des Vertrages mit 94.500,00 € p. a. zuzüglich allfälliger USt festgesetzt.

Gleichzeitig wurde ein Immobilienleasingvertrag begründet, in welchem die B als "Vermieterin" der A als "Mieterin" die Nutzungsrechte an der oben genannten Liegenschaft samt von der Vermieterin B neu zu errichtendem bzw. zu sanierendem Gebäude einräumte. Gemäß Punkt VII des Vertrages wurde eine Miete von 64.015,04 € p. m. zuzüglich allfälliger USt vereinbart.

**Unter VII. 6. ist festgehalten, dass der Mieterin zusätzlich die Kosten der Grundbenützung gemäß den Bedingungen des Baurechtsvertrages als zusätzliche Miete vorgeschrieben werden.**

Als 3. Wiederaufnahmegrund wurde der Umstand herangezogen, dass die Baurechtszinslöse seitens der B für die Monate 11 und 12/08 erst 2009 verbucht wurden und ebenso die USt erst 2009 abgeführt wurde. Es handelt sich um einen Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 3.150,00 €, der somit verspätet abgeführt wurde.

Geht man vorab davon aus, dass es sich nicht um einen steuerfreien Umsatz gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 handelt, bzw. setzt man voraus, dass eine Behandlung als steuerpflichtig gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 gewählt wurde, ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu überprüfen. Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 entsteht die Umsatzsteuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wurde (Sollbesteuerung). Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Monat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist. Im Falle eines Dauerschuldverhältnisses (zB Vermietung) ist umsatzsteuerlich davon auszugehen, dass die sonstige Leistung laufend bewirkt und daher anteilig in jedem Voranmeldungszeitraum erbracht wird. Die vereinbarten Entgelte sind daher anteilig in jedem Voranmeldungszeitraum zu versteuern (*Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 3a Tz 126*). Unter Voranmeldungszeitraum versteht man gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 den Kalendermonat.

Nach dem vorstehend Ausgeführten ist für die USt 12/08 die Steuerschuld erst am 1.1.2009 entstanden, für die USt 11/08 am 1.12.2008. Bei verspäteter Rechnungsausstellung – laut Aktenlage kann eine solche nicht ausgeschlossen werden – ist allenfalls eine Verschiebung um je einen weiteren Monat möglich (siehe oben). Die Fälligkeit der USt richtet sich gemäß § 21 UStG nach dem Voranmeldungszeitraum (idR Kalendermonat). Fälligkeitstag ist der 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonats (*Ruppe aaO, §19 Tz 35*).

Schon aus diesen normativen Grundlagen geht hervor, dass die der Beschwerdeführerin angelastete und als Wiederaufnahmegrund herangezogene Verschiebung bzw. Verspätung in zeitlicher Dimension lediglich geringfügig ist.

Angesichts der inhaltlichen Dimension wird ein Missverhältnis deutlich, welches bei der Ermessensübung jedenfalls zu berücksichtigen gewesen wäre. Der Wiederaufnahmegrund, der in einer Verschiebung der Erklärung und Abfuhr einer Umsatzsteuerschuld in Höhe von 3.150,00 € bestand, steht zu den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme, die eine Streichung von 4 Mio. € an VSt nach sich zog, außer jedem Verhältnis. Liegt eine solche Konstellation vor, ist laut herrschender Lehre das Ermessen zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides zu üben (*Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 303 Tz 51*).

Selbst der bundeweite Fachbereich SVE, der die von der Groß-BP aufgegriffenen, unter 1) und 2) analysierten Wiederaufnahmegründe stützt, hat zu 3) ausgeführt: "....auf die....Erlöserfassung eines Baurechtszinses soll hier nicht weiter eingegangen werden, weil die daraus sich ergebende steuerliche Auswirkung (Umsatzsteuer von 3.150,00 €) die umfassende steuerliche Abänderung iZm der Zurechnung des Leasingobjektes im Zuge einer Wiederaufnahme für sich allein zu Recht nicht tragen würde."

Zur streitgegenständlich grundlegend wichtigen **Ermessensfrage** wird ausgeführt:

Bei grundsätzlichem Vorliegen von Wiederaufnahmegründen ist die Ausübung des Ermessens zu überprüfen. Es trifft zu, dass die Abgabenbehörde bei der Ermessensübung – die übrigens zu begründen ist - prinzipiell der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen hat. Jedoch gibt es in Lehre und Rechtsprechung anerkannte Schranken, die gegen eine Wiederaufnahme sprechen: So die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen, das Missverhältnis zwischen den unmittelbaren steuerlichen Folgen des Wiederaufnahmegrundes und den gesamten steuerlichen Auswirkungen eines allfälligen neuen Sachbescheides, das Verschulden der Behörde an der Nichtgeltendmachung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im wiederaufzunehmenden Verfahren oder den Grundsatz von Treu und Glauben (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 303 Anm. 35*).

Punkt 1. stellt - wie ausgeführt - keinen Wiederaufnahmegrund dar und bedarf es daher diesbezüglich keiner Überprüfung der Ermessensfrage. Auch eine geänderte rechtliche Beurteilung, wie sie das Bundesfinanzgericht in Punkt 2. erkannt hat, verkörpert keinen Wiederaufnahmegrund. Sollte Punkt 2. in der Richtung interpretiert werden, dass ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegenstehe, wäre nach der Judikatur des VwGH ein solches behördliches Verschulden bei der Ermessensübung nicht unberücksichtigt zu lassen (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 303, Tz 53). Der in Punkt 3. zu sehende Wiederaufnahmegrund ist - wie ausgeführt - wegen Unverhältnismäßigkeit im Rahmen des Ermessens nicht aufzugreifen.

Hinzu kommt im Streitfall verstärkend, dass der **Grundsatz von Treu und Glauben** als weitere Schranke einer Wiederaufnahme entgegensteht (*Ritz* aaO, § 303, Tz 54):

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man nach herrschender Lehre, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten. Er ist nicht auf Ermessensentscheidungen beschränkt, setzt jedoch einen Vollzugsspielraum voraus.

Wurde eine Rechtsauskunft erteilt, setzt eine darauf basierende Stützung auf den Grundsatz von Treu und Glauben voraus, dass

- die Auskunft durch die zuständige Abgabenbehörde erfolgte,
- die Auskunft nicht offenkundig unrichtig ist,
- Dispositionen des Abgabepflichtigen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft getätigt wurden,
- hieraus ein Vertrauensschaden entsteht oder droht, wenn die Besteuerung entgegen der Auskunft vorgenommen wird.

(*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 114 Tz 6 bis 13).

Im Streitfall wurde die Rechtsauskunft von der zuständigen Behörde erteilt.

Sie war nicht offenkundig unrichtig. Hiezu hat etwa der Fachbereich Groß-BP BAO (zu unterscheiden vom bundesweiten Fachbereich SVE) ausgeführt: "*Die Frage, ob eine Rechtsauffassung richtig oder offensichtlich unrichtig ist, ist anhand des Gesetzes und der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Demnach führt ein Abweichen von einer Erlassmeinung dann nicht zu einer offensichtlichen Unrichtigkeit, wenn sich die Erlassmeinung nicht auf eine zu dieser Frage bereits vorliegende Rechtsprechung stützt. Nachdem die in den EStR dargelegte Meinung des BMF, wonach zu den Vorleistungen, die zu einer Zurechnung des Leasinggutes an den Leasingnehmer führen können, auch Darlehen zählen, durch den UFS oder die Höchstgerichte bisher noch nicht bestätigt wurde, kann ein Abgehen von dieser als Auslegungsbehelf gedachten Erlassmeinung nicht zu einer offensichtlichen Unrichtigkeit der erteilten Auskunft führen.*"

Die Beschwerdeführerin hat sich darauf verlassen, die Vorsteuer in Höhe von rund 4 Mio. € geltend machen zu können und Dispositionen getroffen, die bei einer anderslautenden Auskunft nicht in dieser Form erfolgt wären. Zweifellos ist hieraus ein Vertrauensschaden entstanden, der nicht leicht wieder saniert werden kann.

Soweit seitens des bundesweiten Fachbereiches SVE zur Aussage der steuerliche Vertreter, wonach die A-Gruppe bei Kenntnis einer Abgabenmehrbelastung von 4 Mio. € andere wirtschaftliche Dispositionen gesetzt und andere Konditionengestaltungen bei Bankkunden gewählt hätte, die Ansicht vertreten wurde, "*....ist darüber hinaus nicht einsichtig, dass allfällige Konditionenänderungen gegenüber Kunden wegen einer höheren als der erwarteten Abgabenbelastung nicht auch jetzt oder in Zukunft noch gesetzt werden könnten.....*",

mutet dies nahezu zynisch an und geht wohl an der wirtschaftlichen Realität vorbei.

Seitens der Großbetriebsprüfung wurde auch, um den Ausschluss der Geltung des Treu- und Glauben-Grundsatzes im Streitfall zu begründen, angemerkt, die um Rechtsauskunft ansuchende Person (A) sei nicht ident mit der Beschwerdeführerin (B).

Es ist diesbezüglich der steuerlichen Vertretung zuzustimmen, die der Person der Fragestellerin keine schwerwiegende Bedeutung zumisst, weil beide Gesellschaften Parteien ein und desselben Vertragswerkes sind. Zudem haben die steuerlichen Vertreter anlässlich des Erörterungstermines klargestellt, beide Gesellschaften zu vertreten und seit jeher vertreten zu haben und das Ansuchen um Rechtsauskunft letztlich namens beider Gesellschaften an die Abgabenbehörde herangetragen zu haben.

Solches lässt sich auch aus dem Text des Ansuchens erschließen, wo es unter II. Rechtliche Würdigung, Seite 5, etwa heißt: ...."*ein solcher Kauf ist zum gegenwärtigen Zeitpunkt jedoch nur hypothetischer Natur, da aufgrund einer fehlenden Kaufoption ein solcher Kauf noch Gegenstand von Vertragsverhandlungen zwischen LG und LN sein müsste.....Die Zurechnung des Gebäudes erfolgt im Rahmen des vorliegenden Teilamortisationsvertrages daher bei der T (Anm.: = B). Die T hat den sich nach Aufteilung ergebenden Abgeltungsbetrag (entspricht dem Wert des Rohbaus samt Abbruchkosten) zu aktivieren und .....*"

Die Formulierungen lassen die conclusio zu, dass Gegenstand der Anfrage die steuerrechtliche Stellung beider Gesellschaften – A und B – ist, das Ansuchen somit im Interesse beider gestellt wurde.

Die abweichende Textpassage in Punkt XIX des endgültigen Leasingvertrages stellt - wie hinlänglich erörtert - keine substantielle Änderung zum ursprünglichen Papier dar und tut der Treu und Glauben-Bindung keinen Abbruch.

Insgesamt steht daher auch der Grundsatz von Treu und Glauben als ermessensrelevanter Umstand den streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden, die Ermessensentscheidungen sind, entgegen.

**Es war daher den Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 bis 2010 sowie hinsichtlich der Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2008 bis 2010 Folge zu geben und waren die jeweiligen Wiederaufnahmebescheide gemäß § 289 Abs 2 idF BGBI. I Nr. 143/2006 und BGBI. I Nr. 20/2009 BAO aufzuheben.**

Die mit den Wiederaufnahmebescheiden verbundenen Sachbescheide Umsatzsteuer 2008 bis 2010 und Feststellung Gruppenmitglied 2008 bis 2010 scheiden ex lege aus dem Rechtsbestand aus (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 307 Tz 8 oder *Stoll*, BAO-Kommentar, 2941). Das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

**B)** Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide und Bescheide hinsichtlich Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes für die Jahre 2008 bis 2010 richten sich nach dem oben Ausgeföhrten gegen nicht (mehr) existente Bescheide. Sie waren daher gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO idF BGBI. I 2013/14 als unzulässig zurückzuweisen. Meritorische Entscheidungen konnten somit unterbleiben und auf das Sachvorbringen betreffend die nunmehr aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Bescheide war nicht mehr einzugehen.

**C)** Da die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 und Bescheid hinsichtlich Feststellung des Einkommens des Gruppenmitgliedes 2011 mit Schriftsatz vom 11.3.2014 zurückgezogen wurden, waren sie spruchgemäß als gegenstandslos zu erklären.

#### **Zulässigkeit einer Revision:**

**A)** Im Hinblick auf das Vorliegen von tauglichen Wiederaufnahmegründen existiert eine umfangreiche Rechtsprechung des VwGH. Auch die Frage der Ermessensübung ist höchstgerichtlich hinlänglich geklärt. Insofern kommt der Lösung der streitgegenständlichen Rechtsfrage keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

**B) und C)** Es liegen keine Rechtsfragen vor, deren Lösung von grundsätzlicher Bedeutung wäre.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. März 2014

