

TE Vwgh Beschluss 2026/1/30 Ra 2023/13/0002

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.01.2026

Index

E3L E09301000

E6j

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

BAO §22

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL

62002CJ0255 Halifax VORAB

62006CJ0425 Part Service VORAB

62016CJ0251 Cussens VORAB

62021CJ0227 UAB HA.EN. VORAB

62023CJ0171 UP CAFFE d.o.o. VORAB

62023CJ0331 Dranken Van Eetvelde NV VORAB

62024CJ0276 KONREO VORAB

1. BAO § 22 heute
2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

Beachte

Besprechung in:

Besprechung in: RdW 4/2026, S. 278-279;

Besprechung in: SWI 7/2026, S. 418-427;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger und die Hofrätin Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis, als Richter und Richterin, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision der I, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Oktober 2022, RV/7101332/2013, betreffend u.a. Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2010, den Beschluss gefasst: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger und die Hofrätin Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis, als Richter und Richterin, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die

Revision der römisch eins, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Oktober 2022, RV/7101332/2013, betreffend u.a. Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2010, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 553,20 € binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Im Zuge einer bei der Revisionswerberin - einer Immobilienleasinggesellschaft, die Teil eines inländischen Bankenkonzerns (E Gruppe) ist - durchgeführten Außenprüfung wurde dargelegt, die Ausgestaltung eines zwischen der Revisionswerberin und der R Sparkasse im Jahr 2007 abgeschlossenen, als „Immobilienleasingmietvertrag“ bezeichneten Vertrages über die Nutzungsüberlassung von (Bank-)Geschäftsflächen in einem neu errichteten Wohn- und Geschäftsgebäude sei als missbräuchliche Praxis iSd Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) zur Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL) anzusehen.

2

Im Bericht über das Ergebnis dieser Außenprüfung vom 2. April 2012 wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Revisionswerberin habe Miteigentumsanteile an einem neu errichteten Wohn- und Geschäftsgebäude in zentraler Ortslage in der Gemeinde R erworben und gleichzeitig einen Immobilienleasingmietvertrag - auf unbestimmte Zeit aber mit einem Kündigungsverzicht der Mieterin auf die Dauer von 20 Jahren - mit der R Sparkasse, die dem selben Bankensektor angehöre, abgeschlossen. Die Revisionswerberin habe die Vorsteuern aus den „Errichtungskosten“ in voller Höhe geltend gemacht und in der Folge die Geschäftsflächen an die R Sparkasse steuerpflichtig vermietet. Die Finanzierung des Erwerbs der Miteigentumsanteile sei zu jeweils 50% über eine „Kaution“ der R Sparkasse und eine Fremdfinanzierung durch die E Bank, die ebenfalls demselben Bankensektor angehöre, erfolgt.

3

Der - konkludent abgeschlossene - Immobilienleasingmietvertrag enthalte näher dargestellte ungewöhnliche Vertragsbestimmungen im Bestreben auf Erlangung steuerlicher Vorteile. Die R Sparkasse habe die Miteigentumsanteile am Wohn- und Geschäftsgebäude nicht selbst erworben, sondern die Revisionswerberin zwischengeschaltet, um aufgrund der temporären Ausübung der Option zur steuerpflichtigen Vermietung den Vorsteuerabzug zu lukrieren. Der daraus entstehende (endgültige) Steuervorteil stehe nicht mit den Zielsetzungen der MwStSystRL im Einklang und die Gestaltung sei daher als missbräuchliche Praxis anzusehen. Das Mietverhältnis zwischen der Revisionswerberin und der R Sparkasse sei daher nicht anzuerkennen; aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht sei davon auszugehen, dass die R Sparkasse das Gebäude selbst errichtet habe, was zur Versagung des Vorsteuerabzugs und zur Nichtsteuerbarkeit der Leasingraten führe. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer wurde die Umsatzsteuerverbindlichkeit als Aufwand berücksichtigt.

4

In der Folge erließ das Finanzamt mit Verweis auf die erfolgte Außenprüfung - teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren - entsprechende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010.

5

Die dagegen erhobenen Berufungen (Beschwerden) der Revisionswerberin legte das Finanzamt - samt einer Stellungnahme der Großbetriebsprüfung zum Berufungsvorbringen und einer Gegenäußerung der Revisionswerberin - dem (damaligen) unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen vor.

6

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht - nach Erstattung zweier Beschwerdeergänzungen durch die Revisionswerberin, einer Stellungnahme des Finanzamtes für Großbetriebe und einer darauf gerichteten Gegenäußerung der Revisionswerberin - die Beschwerden (ohne

Durchführung einer mündlichen Verhandlung) als unbegründet ab. Es sprach weiters aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei. Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht - nach Erstattung zweier Beschwerdeergänzungen durch die Revisionswerberin, einer Stellungnahme des Finanzamtes für Großbetriebe und einer darauf gerichteten Gegenäußerung der Revisionswerberin - die Beschwerden (ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung) als unbegründet ab. Es sprach weiters aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zulässig sei.

7

Einleitend führte das Bundesfinanzgericht aus, Gesellschafterin der Revisionswerberin - eine Leasinggesellschaft - sei zu 95% eine Banken-Holding einer Bankengruppe. Die Revisionswerberin habe Eigentumsanteile an einem in zentraler Lage in der Gemeinde R neu errichteten Wohn- und Geschäftsgebäude samt Parkgarage erworben. Bereits bei der Errichtung dieses Gebäudes seien die speziellen bau- und sicherheitstechnischen Bedürfnisse (etwa bezüglich Statik, Tresorraum, Sicherheitstechnik usw.) der zum selben Bankensektor gehörenden R Sparkasse, die in der Folge bestimmte Flächen von der Revisionswerberin angemietet und ihren Hauptsitz in jenes Gebäude verlegt habe, berücksichtigt worden. Die Revisionswerberin habe mit der R Sparkasse einen „Immobilienleasingmietvertrag“ konkludent abgeschlossen und die Vorsteuern aus den „Errichtungskosten“ ab dem Jahr 2006 in voller Höhe geltend gemacht. Ab dem Jahr 2017 seien die Leasingmietumsätze - anders als zuvor seit Beginn der Vermietung - als unecht befreit behandelt worden. Strittig sei die Behandlung dieses Immobilienleasingmodells.

8

Nach umfangreicher Darlegung des Verfahrensgeschehens (samt wörtlicher Wiedergabe des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung, des Beschwerdevorbringens samt Ergänzungen sowie der Stellungnahmen der Großbetriebsprüfung bzw. des Finanzamtes für Großbetriebe) führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, in den Jahren 2006 bis 2008 sei im Zentrumsbereich der Gemeinde R ein modernes Dienstleistungszentrum („Marktplatzcenter“ R) unter der Leitung (Projektsteuerung, Planung, Bauleitung, Planverfasser usw.) eines ortsansässigen Unternehmens errichtet worden. In einem Bauteil dieses Gebäudekomplexes sei die R Sparkasse angesiedelt worden.

9

In der (näher dargelegten) Bau- und Ausstattungsbeschreibung der für die R Sparkasse vorgesehenen Geschäftsflächen bzw. Gebäudeteile mit dem Stand 20. Juni 2006 (unter Bezugnahme auf Besprechungen vom 30. März und 2. Mai 2006 sowie auf den Baubescheid vom 12. Juni 2006) sei auf die beabsichtigte Nutzung durch eine Bank Bezug genommen worden. Weiters seien darin gegenüber der bereits vereinbarten Bau- und Ausstattungsbeschreibung vom 30. März 2006 mehrere „aufpreiswirksame Mehrkostenbereiche“ (etwa eine Deckenverstärkung im Tresorraum) definiert worden. Die (förmliche) Übergabe der fertiggestellten Gebäudeteile an die R Sparkasse sei am 1. Dezember 2007 erfolgt; diese sei nach Eigendarstellung bereits am 12. November mit ihrer Hauptanstalt in die neu errichteten Gebäudeteile eingezogen.

10

Die Revisionswerberin sei ein Finanzinstitut im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Bankwesengesetz und gehöre dem Vollkonsolidierungskreis eines inländischen Bankenkonzerns (E Gruppe) an. Ihr Stammkapital werde zu 95% von einer zu diesem Konzern gehörenden Holdinggesellschaft und zu 5% (treuhändig für diese Holdinggesellschaft) von einer anderen Konzerngesellschaft gehalten. Die Revisionswerberin habe über kein eigenes Personal verfügt und ihre Geschäftsführer seien durch eine andere Konzerngesellschaft, die auch die „Verwaltung“ der Revisionswerberin besorgt habe, gestellt worden. Die Revisionswerberin sei ein Finanzinstitut im Sinne des Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer eins, Bankwesengesetz und gehöre dem Vollkonsolidierungskreis eines inländischen Bankenkonzerns (E Gruppe) an. Ihr Stammkapital werde zu 95% von einer zu diesem Konzern gehörenden Holdinggesellschaft und zu 5% (treuhändig für diese Holdinggesellschaft) von einer anderen Konzerngesellschaft gehalten. Die Revisionswerberin habe über kein eigenes Personal verfügt und ihre Geschäftsführer seien durch eine andere Konzerngesellschaft, die auch die „Verwaltung“ der Revisionswerberin besorgt habe, gestellt worden.

11

Die in den Jahren 2004 und 2005 nicht operativ tätige Revisionswerberin, deren Geschäftsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Immobilien und der Abschluss von Leasingverträgen sei, habe Miteigentumsanteile an dem noch in Bau befindlichen Gebäudekomplex erworben. In den verfahrensgegenständlichen Jahren sei die einzige ausgeübte wirtschaftliche Geschäftsbeziehung das Leasinggeschäft mit der R Sparkasse gewesen.

12

Die R Sparkasse sei eine Sparkasse im Sinne des Sparkassengesetzes. Die Gemeinde R (in der der verfahrensgegenständliche Gebäudekomplex errichtet worden sei) und die Gemeinde H seien Haftungsgemeinden der R Sparkasse. Ein unmittelbares gesellschaftsrechtliches Beteiligungsverhältnis zur E Bank oder zur Muttergesellschaft der Revisionswerberin bestehe nicht. Die R Sparkasse gehöre aber dem Sparkassensektor an, dessen Spitzeninstitut die E Bank AG sei. Die E Bank und die Sparkassen würden im Rahmen von wechselseitigen Haftungsvereinbarungen für die Auszahlung der Kundeneinlagen über die gesetzlich gesicherten Beträge hinaus haften (Sparkassen-Haftungsverbund). Mit der E Gruppe würden näher genannte Kooperationen bestehen (u.a. im Privatkundenbereich), die im Rahmen von Werbemaßnahmen (etwa im Internet) mit einem gemeinsamen Logo dargestellt würden. Die R Sparkasse weise (näher dargelegte) steigende Bilanzsummen auf.

13

Dem zwischen der Revisionswerberin und der R Sparkasse abgeschlossenen Immobilienleasingmietvertrag liege ein undatiertes, an die Revisionswerberin gerichtetes „Anbot auf Abschluss eines Immobilienleasingmietvertrages“ der R Sparkasse zugrunde, das lediglich von der R Sparkasse gestempelt und handschriftlich gezeichnet sei. Dieses Anbot solle von der Revisionswerberin konkludent durch Erstellen einer an die R Sparkasse gerichteten Zahlungsaufforderung zur Leistung der (Rest-) Kautions angenommen werden. Als Mietbeginn werde der 1. Dezember 2007 angegeben, als Mietende der 30. November 2027.

14

Die Finanzierung des Objektes durch die faktisch mittellose Revisionswerberin mit Gesamtinvestitionskosten in Höhe von 4,2 Mio. € sei zum Teil durch die Leistung von „unverzinsten Kautionszahlungen“ der R Sparkasse (somit der Leasingnehmerin selbst) in Höhe von 2,1 Mio. € erfolgt. Widersprüchlich werde andererseits im Angebot festgehalten, dass die Verzinsung der Kautions in der Miete vollständig berücksichtigt worden sei. Zusätzlich werde noch eine monatliche Kautions in der Höhe von 0,0099% bis zum Ablauf der Kündigungsverzichtszeit vereinbart (somit über 20 Jahre). Die Differenz zwischen Brutto- und Nettobetrag der Gesamtinvestitionskosten werde durch die Vorsteuer refinanziert. Die weitere Refinanzierung sei über einen an die Revisionswerberin gewährten Kredit der E Bank (auf Basis eines 6-Monats Euribor mit Aufschlag) erfolgt. Der Zinsanteil im mit der R Sparkasse abgeschlossenen Immobilienleasingmietvertrag (Mietanpassung) werde ebenfalls an den 6-Monats Euribor gebunden.

15

Die von der R Sparkasse als Leasingnehmerin geleisteten Kautions würden wirtschaftlich betrachtet von der Revisionswerberin als Finanzierungsmittel für den Kauf der Eigentumsanteile behandelt (somit über den eigentlichen Verständnisbegriff wie Sicherstellung der Miete oder Beschädigung des Mietobjektes durch den Mieter hinausgehend). Hierbei handle es sich unabhängig von der Bezeichnung um Vorleistungen, die die laufenden Leasingraten reduzieren sollen.

16

Das Bundesfinanzgericht führte weiters aus, entgegen dem Vorbringen der Revisionswerberin, wonach die Zwischenschaltung einer zum Vorsteuerabzug berechtigten Vermietungsgesellschaft aufgrund einer temporären Optionsausübung iSd § 6 Abs. 2 UStG 1994 keine missbräuchliche Praxis sei und diese Option als zulässige Steueroptimierung zu qualifizieren sei, die einen Missbrauch iSd § 22 BAO ausschließe, habe der Verwaltungsgerichtshof in einem derartigen Fall eine „missbräuchliche Praxis“ sehr wohl in Erwägung gezogen (Verweis auf VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113). Das Bundesfinanzgericht führte weiters aus, entgegen dem Vorbringen der Revisionswerberin, wonach die Zwischenschaltung einer zum Vorsteuerabzug berechtigten Vermietungsgesellschaft aufgrund einer temporären Optionsausübung iSd Paragraph 6, Absatz 2, UStG 1994 keine missbräuchliche Praxis sei und diese Option als zulässige Steueroptimierung zu

qualifizieren sei, die einen Missbrauch iSd Paragraph 22, BAO ausschließe, habe der Verwaltungsgerichtshof in einem derartigen Fall eine „missbräuchliche Praxis“ sehr wohl in Erwägung gezogen (Verweis auf VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113).

17

Auch den Gesetzesmaterialien zum Stabilitätsgesetz 2012, wonach mit der Änderung des § 6 Abs. 2 UStG 1994 „unerwünschte Gestaltungen“ vermieden werden sollten, könne nicht entnommen werden, dass solche „unerwünschten Gestaltungen“ vor Inkrafttreten dieser Änderungen nicht Missbrauch im Sinne des § 22 BAO darstellen könnten. Der Revisionswerberin könne nicht gefolgt werden, dass im vorliegenden Fall eine „abgabenrechtliche Begünstigung“ auf einem Weg erreicht werde, der „vom Gesetz ausdrücklich vorgesehen“ sei. Auch den Gesetzesmaterialien zum Stabilitätsgesetz 2012, wonach mit der Änderung des Paragraph 6, Absatz 2, UStG 1994 „unerwünschte Gestaltungen“ vermieden werden sollten, könne nicht entnommen werden, dass solche „unerwünschten Gestaltungen“ vor Inkrafttreten dieser Änderungen nicht Missbrauch im Sinne des Paragraph 22, BAO darstellen könnten. Der Revisionswerberin könne nicht gefolgt werden, dass im vorliegenden Fall eine „abgabenrechtliche Begünstigung“ auf einem Weg erreicht werde, der „vom Gesetz ausdrücklich vorgesehen“ sei.

18

Zum Zusammenwirken von Gesellschaften, damit die für Bankumsätze notwendigen Investitionen zum Vorsteuerabzug führen, obwohl die Bankumsätze nicht der Umsatzsteuer unterzogen würden, führte das Bundesfinanzgericht aus, die MwStSystRL schreibe dem Steuerpflichtigen nicht vor, von mehreren Umsätzen jenen zu wählen, der die höhere Mehrwertsteuerzahlung nach sich ziehe. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Missbräuchen sei aber ein Ziel, das von der MwStSystRL anerkannt und gefördert werde. Nur deshalb, weil eine zwischengeschaltete Leasinggesellschaft eines Bankenkonzerns, welche in Erfüllung ihres Zwischenschaltungszweckes einen Gebäudeanteil kaufe und an eine Sparkasse vermiete bzw. verlease und für diese Vermietung zur Steuerpflicht (und somit aus der unechten Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994) optiere (§ 6 Abs. 2 UStG 1994), könne der Missbrauch nicht ausgeschlossen werden. Missbrauch liege zwar nicht in der Option für Grundstücksvermietungen für sich alleine, könne aber in der Zwischenschaltung liegen. Auch Leasing für sich alleine stelle keine missbräuchliche Praxis dar. Zum Zusammenwirken von Gesellschaften, damit die für Bankumsätze notwendigen Investitionen zum Vorsteuerabzug führen, obwohl die Bankumsätze nicht der Umsatzsteuer unterzogen würden, führte das Bundesfinanzgericht aus, die MwStSystRL schreibe dem Steuerpflichtigen nicht vor, von mehreren Umsätzen jenen zu wählen, der die höhere Mehrwertsteuerzahlung nach sich ziehe. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Missbräuchen sei aber ein Ziel, das von der MwStSystRL anerkannt und gefördert werde. Nur deshalb, weil eine zwischengeschaltete Leasinggesellschaft eines Bankenkonzerns, welche in Erfüllung ihres Zwischenschaltungszweckes einen Gebäudeanteil kaufe und an eine Sparkasse vermiete bzw. verlease und für diese Vermietung zur Steuerpflicht (und somit aus der unechten Steuerbefreiung nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 16, UStG 1994) optiere (Paragraph 6, Absatz 2, UStG 1994), könne der Missbrauch nicht ausgeschlossen werden. Missbrauch liege zwar nicht in der Option für Grundstücksvermietungen für sich alleine, könne aber in der Zwischenschaltung liegen. Auch Leasing für sich alleine stelle keine missbräuchliche Praxis dar.

19

Bei einem „Bankenfall“ müsse zusätzlich davon ausgegangen werden, dass das Mehrwertsteuersystem eine unechte Steuerbefreiung für Bankenumsätze vorsehe. Der Zweck der betreffenden Regelung der MwStSystRL liege darin, von der Umsatzbesteuerung der Bankumsätze abzusehen, aber zugleich die für diese Bankenumsätze notwendigen Investitionen nicht von der Vorsteuer zu entlasten. Der MwStSystRL schwebe als Normalfall eine Bank vor, die keine Umsatzsteuer zu entrichten habe und keine Vorsteuern geltend machen dürfe („Systemgerechtigkeit“).

20

Nach der Rechtsprechung des EuGH setze die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum einen voraus, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinien und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis hätten, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel

zuwiderliefe, und zum anderen aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich sei, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt werde (Verweis u.a. auf EuGH 27.10.2011, Tanoarch, C-504/10).

21

Anders als in der von der Revisionswerberin angeführten RS Weald Leasing (EuGH 22.12.2010, C-103/09) bestehe im vorliegenden Fall der Steuervorteil nicht lediglich in einer gestaffelten Entrichtung der Steuerschuld, sondern trete aufgrund der Möglichkeit der „Rückoption“ zur nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 unecht steuerfreien Vermietung eine (endgültige) Steuerersparnis ein. Anders als in der von der Revisionswerberin angeführten RS Weald Leasing (EuGH 22.12.2010, C-103/09) bestehe im vorliegenden Fall der Steuervorteil nicht lediglich in einer gestaffelten Entrichtung der Steuerschuld, sondern trete aufgrund der Möglichkeit der „Rückoption“ zur nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 16, UStG 1994 unecht steuerfreien Vermietung eine (endgültige) Steuerersparnis ein.

22

Im Rahmen der Außenprüfung sei von einer „Rückoption“ zur gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 unecht steuerfreien Vermietung durch die Revisionswerberin nach zehn Jahren ausgegangen worden (somit nach Ablauf der Frist für die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 nach der damaligen Rechtslage). Dies sei auch tatsächlich eingetreten und die Revisionswerberin habe ab dem Jahr 2017 die Entgelte als unecht steuerbefreit behandelt. Im Rahmen der Außenprüfung sei von einer „Rückoption“ zur gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 16, UStG 1994 unecht steuerfreien Vermietung durch die Revisionswerberin nach zehn Jahren ausgegangen worden (somit nach Ablauf der Frist für die Vorsteuerberichtigung nach Paragraph 12, Absatz 10, UStG 1994 nach der damaligen Rechtslage). Dies sei auch tatsächlich eingetreten und die Revisionswerberin habe ab dem Jahr 2017 die Entgelte als unecht steuerbefreit behandelt.

23

Die Vorsteuern aus den Anschaffungskosten seien insbesondere in den Anfangsjahren 2006 bis 2008 geltend gemacht worden. Ausgehend von der Differenz zwischen den Vorsteuerbeträgen und den Umsatzsteuerbeträgen der Jahre 2006 bis 2016 müsse von einem Steuervorteil von zumindest rund 500.000 € ausgegangen werden.

24

In der vorliegenden Sache entstehe für die Revisionswerberin und die R Sparkasse grundsätzlich eine „Win-Win-Situation“. Die Revisionswerberin sei faktisch mittellos und auf ausschließliche Fremdfinanzierung angewiesen. Die Gesamtinvestitionskosten von rund 4,2 Mio. € (netto) würden zum Teil durch Kautionszahlungen der R Sparkasse und zum Teil durch einen Kredit der E Bank refinanziert werden. Bei einem direkten Kauf der Eigentumsanteile und direkter Refinanzierung durch die E Bank könnte die R Sparkasse keine Vorsteuern aufgrund der unechten Befreiung lukrieren. Durch die gewählte Gestaltung komme es aufgrund des Vorsteuerüberhanges zu einem Steuervorteil von zumindest 500.000 €.

25

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung seien eine Reihe (näher genannter) Punkte der Leasingvereinbarung angeführt worden, die nach Ansicht des Prüfers fremdunüblich seien und nicht einem marktüblichen wirtschaftlichen Verhalten entsprechen würden. Nach der Rechtsprechung des EuGH würden bestimmte, die Leasingumsätze betreffenden Vertragsbestimmungen, wenn diese außergewöhnlich sind und nicht der wirtschaftlichen Realität entsprechen würden, auf eine missbräuchliche Praxis hinweisen.

26

Der „Immobilienleasingmietvertrag“ enthalte insgesamt zahlreiche nachteilige Bestimmungen für die Leasingnehmerin, die für sich alleine keinerlei Anreiz bieten würden, einen solchen Leasingvertrag abzuschließen. Dies betreffe beispielsweise die Regelungen über die Kostentragung der Durchsetzung von Gewährleistungsansprüchen durch den Mieter, die Tragung und Finanzierung der Instandsetzungskosten durch den Mieter, die unveränderte Miethöhe bei Beeinträchtigung oder Verhinderung der Nutzungsmöglichkeit, gleichgültig auf welcher Ursache beruhend, die Gefahrtragung durch den Mieter bei zufälligem Untergang des Mietobjektes, oder den Ausschluss des Rücktrittes vom Leasingvertrag durch den Mieter im Falle der Zerstörung des Mietobjektes.

27

Ungewöhnlich sei auch, dass abseits von Mietentgelt und Verwaltungsgebühr die R Sparkasse zur Abgeltung der bei der Revisionswerberin anfallenden Kosten verpflichtet sei (u.a. Mindestkörperschaftsteuer; Kosten des Wirtschaftsprüfers; Gestionskosten der Gesellschaft). Auch dies zeuge davon, dass die Revisionswerberin nur zwischengeschaltet werden sollte.

28

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung werde darauf hingewiesen, dass die R Sparkasse einen Teilbetrag in Höhe von 40% der Gesamtinvestitionskosten bereits vor Annahme des Angebotes zum Abschluss des „Immobilienleasingmietvertrages“ geleistet habe. Erst im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht habe die Revisionswerberin zusätzlich eröffnet, dass bereits im Jahr 2006 ein Immobilienleasingmietvertrag „unter dem alten Namen“ der Revisionswerberin (die Änderung des Firmennamens sei mit Eintragung in das Firmenbuch vom 10. August 2006 erfolgt) abgeschlossen worden sei. Ein solcher Vertrag, in welcher Form auch immer, liege im Akt nicht auf. Es seien damit offenbar alte Vereinbarungen über mehrere Monate hinweg ausgeführt und dann verworfen worden. Es ergebe sich zudem der Eindruck, dass nicht alle Schriftstücke und Vereinbarungen hinsichtlich des Leasinggeschäftes offengelegt worden seien.

29

Die Revisionswerberin und die R Sparkasse seien offensichtlich äußerst flexibel in der Vertragsgestaltung und deren Abänderungen. Dies zeuge davon, dass weniger die zwischen fremden Vertragspartnern üblichen Interessengegensätze im Vordergrund gestanden seien, sondern auf Gestaltungen zur Erreichung einer Steuervermeidung hingearbeitet worden sei.

30

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung werde ausgeführt, eine Verpflichtung des Bestandnehmers, bei einem zufälligen Untergang der Sache weiterhin Miete bezahlen zu müssen (abweichend zu § 1112 ABGB), würde ein Mieter allenfalls nur eingehen, wenn es sich um einen Finanzierungsleasingvertrag handle, der von vornherein auf die anschließende Übertragung des Eigentums an ihn ausgerichtet sei. Im ursprünglichen Anbot der R Sparkasse sei diese Möglichkeit nicht vorgesehen. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung werde ausgeführt, eine Verpflichtung des Bestandnehmers, bei einem zufälligen Untergang der Sache weiterhin Miete bezahlen zu müssen (abweichend zu Paragraph 1112, ABGB), würde ein Mieter allenfalls nur eingehen, wenn es sich um einen Finanzierungsleasingvertrag handle, der von vornherein auf die anschließende Übertragung des Eigentums an ihn ausgerichtet sei. Im ursprünglichen Anbot der R Sparkasse sei diese Möglichkeit nicht vorgesehen.

31

Erst im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht habe die Revisionswerberin ein Schriftstück der R Sparkasse vorgelegt, in dem diese der Revisionswerberin ein (näher dargestelltes) Andienungsrecht einräume. Auch dieses Schriftstück sei zwar gestempelt und handschriftlich unterschrieben worden, aber undatiert. Auch nach dem Inhalt dieses Schreibens ergebe sich nicht, von wann das Anbot zum Abschluss des „Immobilienleasingmietvertrags“ stamme. Der Vorteil einer Auftrennung des Grundleasingmietvertrages versus Nebenvereinbarungen in Bezug auf das Verbleiben des Leasingobjektes (wie Kaufoption) nach Ablauf einer Grundmietzeit, liege insbesondere im Nichtaufscheinen einer Klausel zum Übergang des Eigentums im eigentlichen Grundleasingmietvertrag und in der nachfolgenden Flexibilität von Nebenvereinbarungen. Eine parallele Kaufoption solle es laut Darstellung der Revisionswerberin aber nicht geben.

32

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung werde im Zusammenhang mit dem Vorliegen „ungewöhnlicher Vertragsbestimmungen“ darauf hingewiesen, es könne nicht ausgeschlossen werden, dass „branchenübliche Usancen“ oder nicht bekannte Nebenabreden eine Auswirkung auf die steuerliche Beurteilung haben könnten.

33

Ein Andienungsrecht lege dem Leasinggeber nicht die rechtliche Pflicht auf, dem Leasingnehmer das (zivilrechtliche) Eigentum zum Ende der Grundmietzeit zu übertragen. Von einem diesbezüglichen tatsächlichen „freien Ermessen“ der zwischengeschalteten, personallosen Revisionswerberin, die dem

Vollkonsolidierungskreis der E Gruppe angehöre, zu verkaufen oder nicht zu verkaufen, gehe das Bundesfinanzgericht aufgrund der Besonderheiten der R Sparkasse samt ihrer Kooperation und Nahebeziehung zur E Gruppe und den Interessen der Gemeinde R allerdings nicht aus.

34

Aus der Verpflichtung der R Sparkasse, über Aufforderung der Revisionswerberin nach Ablauf des Zeitraumes, in dem sie auf die Ausübung ihres Kündigungsrechtes verzichtet habe, das Mietobjekt zu erwerben, gehe hervor, dass die R Sparkasse ein wesentliches Interesse am Verbleib in den zuvor gemieteten Geschäftsräumlichkeiten habe. Die Revisionswerberin führe selbst an, es handle sich um ein Restwertleasing, womit der Leasingnehmer keinen erheblichen Betrag für den Kauf aufwenden müsste. Bei einer Weiterführung des Leasingvertrages würden jährlich nicht unerhebliche Leasingraten weiterhin anfallen und die hohen Kautionszahlungen, die schon mehr als die Hälfte des Kaufpreises ausmachten, würden weiterhin gebunden bleiben. Eine folgende Aufkündigung des Leasingvertrages nach der Grundmietzeit würde bedeuten, dass sich die R Sparkasse für ihre Hauptanstalt ein neues Objekt in zentraler Lage in der Gemeinde R suchen müsste. Es ergäben sich keine Anzeichen, dass die R Sparkasse nach Ablauf der „Kündigungsfrist“, somit bereits gegen Ende 2027, ihre Hauptanstalt aufgeben werde.

35

Zu den von der Revisionswerberin vorgebrachten außersteuerlichen Gründen für die gewählte Gestaltung, wonach sie als Teil eines Leasingkonzerns - anders als die R Sparkasse - über umfangreiches Know-how im Bereich Projekt- und Baumanagement verfügte, was eine optimale Umsetzung des Bauprojektes sichergestellt habe, führte das Bundesfinanzgericht aus, die Projektsteuerung, Planung, Bauleitung und Elektro-Projektierung für den neu errichteten Gebäudekomplex sei durch ein ortsansässiges Unternehmen erfolgte. Es habe somit ein Unternehmen gegeben, welches das Bauprojekt organisiert habe.

36

Die Bau- und Ausstattungsbeschreibung der für die R Sparkasse vorgesehenen Geschäftsflächen bzw. Gebäudeteile beziehe sich auf einen Stand 20. Juni 2006 unter Anführung von bereits erfolgten Besprechungen am 30. März 2006 und 2. Mai 2006. Der Baubescheid der Gemeinde R sei mit 12. Juni 2006 vorhanden gewesen, die bauliche Ausstattung für diese Bereiche sei bereits weitgehend als „bekannt“ festgestanden. Es sei davon auszugehen, dass der Gebäudekomplex längerfristig in Planung gewesen, der Gemeinde R als Baubehörde vorgelegt worden und die beabsichtigte Nutzung durch die R Sparkasse schon länger festgestanden sei.

37

Die in den Jahren 2004 und 2005 nicht operativ tätige Revisionswerberin habe nur einen Teil des Gebäudekomplexes (nur die Räumlichkeiten der R Sparkasse) erworben. Aus dem undatierten Anbot der R Sparkasse zum Abschluss eines Immobilienmietvertrages ergebe sich nicht, dass die Revisionswerberin das Bauprojekt organisatorisch durchführen solle. Vielmehr werde festgehalten, dass der Vertrag unter der auflösenden Bedingung abgeschlossen werde, dass das Mietobjekt von der Revisionswerberin bis 31. Mai 2007 erworben werden könne. Die konkludente Annahme des Angebotes sei erst mit der an die R Sparkasse gerichteten Aufforderung der Revisionswerberin (Fax vom 25. April 2007) zur Überweisung der Restkaution erfolgt. Selbst die Leistung der allerersten Kaution werde erst mit 25. August 2006 angeführt. Im Anbot werde beispielsweise auch festgelegt, dass die Erlangung der Betriebsanlagengenehmigung im Sinn der §§ 74 ff GewO Sache der Mieterin sei. Eine solche positive Betriebsanlagengenehmigung habe aber für die R Sparkasse schon vor Anbotslegung gewiss sein müssen. Die vorgebrachte „professionelle Planung, korrekte Durchführung der Ausschreibung und Baubegleitung“ durch die Revisionswerberin hinsichtlich der betroffenen Eigentumsanteile des Gebäudekomplexes könne somit insgesamt nicht nachvollzogen werden. Die in den Jahren 2004 und 2005 nicht operativ tätige Revisionswerberin habe nur einen Teil des Gebäudekomplexes (nur die Räumlichkeiten der R Sparkasse) erworben. Aus dem undatierten Anbot der R Sparkasse zum Abschluss eines Immobilienmietvertrages ergebe sich nicht, dass die Revisionswerberin das Bauprojekt organisatorisch durchführen solle. Vielmehr werde festgehalten, dass der Vertrag unter der auflösenden Bedingung abgeschlossen werde, dass das Mietobjekt von der Revisionswerberin bis 31. Mai 2007 erworben werden könne. Die konkludente Annahme des Angebotes sei erst mit der an die R Sparkasse gerichteten Aufforderung der Revisionswerberin (Fax vom 25. April 2007) zur Überweisung der

Restkaution erfolgt. Selbst die Leistung der allerersten Kaution werde erst mit 25. August 2006 angeführt. Im Anbot werde beispielsweise auch festgelegt, dass die Erlangung der Betriebsanlagengenehmigung im Sinn der Paragraphen 74, ff GewO Sache der Mieterin sei. Eine solche positive Betriebsanlagengenehmigung habe aber für die R Sparkasse schon vor Anbotslegung gewiss sein müssen. Die vorgebrachte „professionelle Planung, korrekte Durchführung der Ausschreibung und Baubegleitung“ durch die Revisionswerberin hinsichtlich der betroffenen Eigentumsanteile des Gebäudekomplexes könne somit insgesamt nicht nachvollzogen werden.

38

Zum vorgebrachten außersteuerlichen Grund einer größeren räumlichen Flexibilität eines Kreditinstitutes bei der Miete (Leasing) einer Immobilie im Vergleich zu einem unmittelbaren Erwerb (auch im Hinblick auf eine allfällige Trennung von dieser Immobilie) führte das Bundesfinanzgericht aus, es liege kein üblicher Mietvertrag für ein Geschäftslokal mit z.B. vierteijährlichen Kündigungsrechten für den Mieter vor. Im vorliegenden Leasingfall betrage die unkündbare Mietdauer für die Leasingnehmerin langfristige 20 Jahre. Solche langfristigen Verträge implizierten das komplette Gegenteil einer räumlichen Flexibilität und einer „einfachen Trennung“ von der Immobilie. Eine vorzeitige bzw. außerordentliche Vertragsauflösung wäre nur in bestimmten definierten Fällen (wie Zahlungseinstellung, erheblicher nachteiliger Gebrauch und Vernachlässigung der Immobilie) möglich.

39

Zum Vorbringen, wonach die Leasingkonstruktion gewisse Vorteile für die Bilanz der R Sparkasse gebracht habe (keine Notwendigkeit der vollständigen Unterlegung des Wertes des Bankgebäudes mit Eigenkapital; Unterlegungserfordernis lediglich für die unverzinsliche Kaution; „Verbesserung“ bestimmter Bilanzkennzahlen) führte das Bundesfinanzgericht aus, der finanzielle Vorteil aus der Nichtunterlegung sei angesichts der Bilanzsummen der R Sparkasse und der Tatsache, dass die geleistete Kaution bereits die Hälfte der Gesamtinvestitionskosten ausgemacht habe, marginal. Dass die gewählte Vertragsgestaltung von diesem Motiv getragen worden sei, sei in einer Gesamtbetrachtung nicht anzunehmen.

40

Insgesamt sei somit nicht vom Vorhandensein beachtlicher außersteuerlicher Gründe und daher von einem Anwendungsfall des Missbrauchs auszugehen. Das Mietverhältnis sei somit nicht anzuerkennen.

41

Gegen dieses Erkenntnis, soweit damit über die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2010 abgesprochen wurde, wendet sich die vorliegende außerordentliche Revision. Der Verwaltungsgerichtshof leitete das Vorverfahren ein. Das Finanzamt für Großbetriebe erstattete eine Revisionsbeantwortung, in der es die kostenpflichtige Zurück-, in eventu Abweisung der Revision beantragte. Die Revisionswerberin erstattete zu dieser Revisionsbeantwortung eine Replik.

42

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

43

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist gemäß Paragraph 34, Absatz 3, VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

44

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

45

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel, das von den unionsrechtlichen Vorschriften über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem anerkannt und gefördert wird. Nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs sind rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erlangen, verboten (vgl. etwa EuGH 10.7.2025, KONREO, C-276/24 Rn 31, mwN; vgl. zum Charakter dieses Grundsatzes umfassend EuGH 22.11.2017, Cussens, C-251/16 Rn 27 ff, mwN). Die nationalen Behörden und Gerichte haben daher das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (vgl. etwa EuGH 12.12.2024, Dranken Van Eetvelde NV, C-331/23 Rn 42, mwN). Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel, das von den unionsrechtlichen Vorschriften über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem anerkannt und gefördert wird. Nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs sind rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erlangen, verboten vergleiche , etwa EuGH 10.7.2025, KONREO, C-276/24 Rn 31, mwN; vergleiche , zum Charakter dieses Grundsatzes umfassend EuGH 22.11.2017, Cussens, C-251/16 Rn 27 ff, mwN). Die nationalen Behörden und Gerichte haben daher das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird vergleiche , etwa EuGH 12.12.2024, Dranken Van Eetvelde NV, C-331/23 Rn 42, mwN).

46

Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer setzt zum einen voraus, dass der fragliche Vorgang trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis hat, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen, dass aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit dem fraglichen Vorgang im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird. Das Missbrauchsverbot ist nämlich nicht relevant, wenn die fraglichen Vorgänge eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen (vgl. etwa EuGH 4.10.2024, UP CAFFE, C-171/23 Rn 23, mwN). In diesem Rahmen ist es Sache des nationalen Gerichts, gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts festzustellen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen eines missbräuchlichen Verhaltens erfüllt sind (vgl. EuGH 15.9.2022, HA.EN., C-227/21 Rn 35; 22.11.2017, Cussens, C-251/16 Rn 59, mwN; 21.2.2006, Halifax, C-255/02 Rn 76). Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer setzt zum einen voraus, dass der fragliche Vorgang trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis hat, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen, dass aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit dem fraglichen Vorgang im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird. Das Missbrauchsverbot ist nämlich nicht relevant, wenn die fraglichen Vorgänge eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen vergleiche , etwa EuGH 4.10.2024, UP CAFFE, C-171/23 Rn 23, mwN). In diesem Rahmen ist es Sache des nationalen Gerichts, gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts festzustellen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen eines missbräuchlichen Verhaltens

erfüllt sind vergleiche , EuGH 15.9.2022, HA.EN., C-227/21 Rn 35; 22.11.2017, Cussens, C-251/16 Rn 59, mwN; 21.2.2006, Halifax, C-255/02 Rn 76).

47

Im Einklang mit dieser Rechtsprechung des EuGH wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113; 25.5.2016, 2013/15/0293; 18.10.2012, 2010/15/0010, jeweils mwN). Im Einklang mit dieser Rechtsprechung des EuGH wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Missbrauch im Sinne des Paragraph 22, BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen vergleiche , VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113; 25.5.2016, 2013/15/0293; 18.10.2012, 2010/15/0010, jeweils mwN).

48

Die Revisionswerberin bringt zur Zulässigkeit der Revision zunächst fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Rechtsfrage vor, „ob § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 6 Abs. 2 iVm § 12 Abs. 1, Abs. 3 und Abs. 10 UStG idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl I 22/2012) dahingehend auszulegen sind, dass bei Vermietung (sonstige Leistung iSd § 3a Abs. 1 UStG) eines Gegenstandes kein Vorsteuerabzug zusteht, wenn der vermietete Gegenstand unter Anwendung der Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG an einen unecht umsatzsteuerbefreiten Unternehmer umsatzsteuerpflichtig vermietet wird und nach Ablauf der Berichtigungsfrist des § 12 Abs. 10 UStG auf die Option zur Umsatzsteuerpflicht verzichtet („rückoptiert“) wird“. Auch wenn sich diese Rechtsfrage auf eine nicht mehr in Geltung stehende Rechtslage beziehe, betreffe sie aber auf Grund von Übergangsvorschriften (§ 28 Abs. 38 UStG 1994) eine wesentliche Anzahl noch laufender Fälle und sei daher ungeachtet der geänderten Rechtslage eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung. Die Lösung dieser Rechtsfrage lasse sich auch nicht der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Mai 2020, Ra 2018/15/0113, entnehmen, weil der Verwaltungsgerichtshof nicht darüber abgesprochen habe, was das Ziel der genannten „einschlägigen Bestimmungen“ sei. Die Revisionswerberin bringt zur Zulässigkeit der Revision zunächst fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Rechtsfrage vor, „ob Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 16, in Verbindung mit Paragraph 6, Absatz 2, in Verbindung mit Paragraph 12, Absatz eins,, Absatz 3 und Absatz 10, UStG in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 Bundesgesetzblatt Teil eins, 22 aus 2012,) dahingehend auszulegen sind, dass bei Vermietung (sonstige Leistung iSd Paragraph 3 a, Absatz eins, UStG) eines Gegenstandes kein Vorsteuerabzug zusteht, wenn der vermietete Gegenstand unter Anwendung der Option zur Steuerpflicht gemäß Paragraph 6, Absatz 2, UStG an einen unecht umsatzsteuerbefreiten Unternehmer umsatzsteuerpflichtig vermietet wird und nach Ablauf der Berichtigungsfrist des Paragraph 12, Absatz 10, UStG auf die Option zur Umsatzsteuerpflicht verzichtet („rückoptiert“) wird“. Auch wenn sich diese Rechtsfrage auf eine nicht mehr in Geltung stehende Rechtslage beziehe, betreffe sie aber auf Grund von Übergangsvorschriften (Paragraph 28, Absatz 38, UStG 1994) eine wesentliche Anzahl noch laufender Fälle und sei daher ungeachtet der geänderten Rechtslage eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung. Die Lösung dieser Rechtsfrage lasse sich auch nicht der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Mai 2020, Ra 2018/15/0113, entnehmen, weil der Verwaltungsgerichtshof nicht darüber abgesprochen habe, was das Ziel der genannten „einschlägigen Bestimmungen“ sei.

49

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung dargetan, weil - wie vom Finanzamt in der Revisionsbeantwortung zutreffend dargelegt - das Bundesfinanzgericht die Versagung des Vorsteuerabzugs nicht auf die in der Zulässigkeitsbegründung genannten Bestimmungen gestützt hat, sondern darauf, dass die Ausgestaltung des Erwerbs der Miteigentumsanteile an dem

verfahrensgegenständlichen Gebäudekomplex (durch „Zwischenschaltung“ der Revisionswerberin zwischen dem Veräußerer und der R Sparkasse) eine missbräuchliche Praxis im Sinne der zuvor angeführten Rechtsprechung des EuGH sei. Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken kommt schließlich nur (und gerade) dann zum Tragen, wenn die Bedingungen bzw. Tatbestandsvoraussetzungen der einschlägigen Bestimmungen der MwStSystRL und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts formal erfüllt sind und diese Bestimmungen somit dem Grunde nach Anwendung finden (vgl. etwa erneut EuGH 4.10.2024, UP CAFFE, C-171/23 Rn 23, mwN). Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung dargetan, weil - wie vom Finanzamt in der Revisionsbeantwortung zutreffend dargelegt - das Bundesfinanzgericht die Versagung des Vorsteuerabzugs nicht auf die in der Zulässigkeitsbegründung genannten Bestimmungen gestützt hat, sondern darauf, dass die Ausgestaltung des Erwerbs der Miteigentumsanteile an dem verfahrensgegenständlichen Gebäudekomplex (durch „Zwischenschaltung“ der Revisionswerberin zwischen dem Veräußerer und der R Sparkasse) eine missbräuchliche Praxis im Sinne der zuvor angeführten Rechtsprechung des EuGH sei. Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken kommt schließlich nur (und gerade) dann zum Tragen, wenn die Bedingungen bzw. Tatbestandsvoraussetzungen der einschlägigen Bestimmungen der MwStSystRL und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts formal erfüllt sind und diese Bestimmungen somit dem Grunde nach Anwendung finden vergleiche , etwa erneut EuGH 4.10.2024, UP CAFFE, C-171/23 Rn 23, mwN).

50

Aus diesem Grund war auch der Anregung der Revisionswerberin, der Verwaltungsgerichtshof möge an den EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorlegen, ob es mit dem Unionsrecht vereinbar sei, dass die Finanzverwaltung eines Mitgliedstaates einem Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug verwehre, wenn der Steuerpflichtige ein Gebäude unter Ausübung des durch das nationale Recht des Mitgliedstaates im Einklang mit dem Unionsrecht eingeräumten Rechts, die Vermietungsleistung steuerpflichtig zu behandeln, an einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Empfänger vermiete und nach Ablauf der Berichtigungsfrist für die nachfolgenden Besteuerungszeiträume auf die Option zur Steuerpflicht der Vermietungsleistung verzichte, nicht nachzukommen.

51

Das Bundesfinanzgericht hat ausführlich dargelegt, weshalb die „Zwischenschaltung“ der Revisionswerberin zu einem Steuervorteil für die R Sparkasse geführt habe: Bei einem direkten Erwerb der Miteigentumsanteile durch die R Sparkasse hätte diese - aufgrund der von ihr weit überwiegend ausgeführten unecht befreiten Umsätze (vgl. § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994) - die anfallende Umsatzsteuer so gut wie zur Gänze nicht als Vorsteuer geltend machen können. Demgegenüber habe die Revisionswerberin zunächst aufgrund der nachfolgenden steuerpflichtigen Vermietung an die R Sparkasse die Vorsteuer geltend gemacht und nach Ablauf des (damals) zehnjährigen Berichtigungszeitraumes steuerfrei vermietet. Aufgrund der Differenz zwischen den geltend gemachten Vorsteuern und den Umsatzsteuerbeträgen aus der Vermietung habe sich ein Steuervorteil von zumindest 500.000 € ergeben. Das Bundesfinanzgericht hat ausführlich dargelegt, weshalb die „Zwischenschaltung“ der Revisionswerberin zu einem Steuervorteil für die R Sparkasse geführt habe: Bei einem direkten Erwerb der Miteigentumsanteile durch die R Sparkasse hätte diese - aufgrund der von ihr weit überwiegend ausgeführten unecht befreiten Umsätze vergleiche , Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 8, UStG 1994) - die anfallende Umsatzsteuer so gut wie zur Gänze nicht als Vorsteuer geltend machen können. Demgegenüber habe die Revisionswerberin zunächst aufgrund der nachfolgenden steuerpflichtigen Vermietung an die R Sparkasse die Vorsteuer geltend gemacht und nach Ablauf des (damals) zehnjährigen Berichtigungszeitraumes steuerfrei vermietet. Aufgrund der Differenz zwischen den geltend gemachten Vorsteuern und den Umsatzsteuerbeträgen aus der Vermietung habe sich ein Steuervorteil von zumindest 500.000 € ergeben.

52

Dieser Steuervorteil besteht (im Ergebnis) somit nicht nur aus der zeitlich gestaffelten Entrichtung der anfallenden Umsatzsteuer (für den Erwerb der Miteigentumsanteile) und ist daher nicht bloß temporär (vgl. dazu EuGH 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09 Rn 34), sondern endgültig und hat somit den Charakter einer Steuerersparnis (vgl. dazu bereits VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113). Das Bestehen dieses Steuervorteils wird im Übrigen in der Revision weder dem Grunde noch der Höhe nach bestritten. Dieser

Steuervorteil besteht (im Ergebnis) somit nicht nur aus der zeitlich gestaffelten Entrichtung der anfallenden Umsatzsteuer (für den Erwerb der Miteigentumsanteile) und ist daher nicht bloß temporär vergleiche , dazu EuGH 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09 Rn 34), sondern endgültig und hat somit den Charakter einer Steuerersparnis vergleiche , dazu bereits VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113). Das Bestehen dieses Steuervorteils wird im Übrigen in der Revision weder dem Grunde noch der Höhe nach bestritten.

53

Das Bundesfinanzgericht hat sich auch mit der Frage, ob der mit der „Zwischenschaltung“ der Revisionswerberin bezweckte Steuervorteil den Zielen der MwStSystRL widerspricht, beschäftigt und hat diese bejaht. Der Zweck der einschlägigen Regelungen der MwStSystRL und des nationalen Rechts bestehe darin, im Fall einer unechten Steuerbefreiung - wie im vorliegenden Fall für die von der R Sparkasse getätigten „Bankenumsätze“ - von der Besteuerung der betreffenden Umsätze abzusehen, aber zugleich die für diese Umsätze notwendigen Investitionen nicht von der Vorsteuer zu entlasten („Systemgerechtigkeit“).

54

Der Verwaltungsgerichtshof kann nicht erkennen, dass sich diese Beurteilung nicht auf dem Boden der Rechtsprechung des EuGH bewegen würde. Der EuGH hat bereits in der Rs Halifax - nach deren zugrundeliegendem Sachverhalt ebenfalls eine überwiegend von der Mehrwertsteuer befreite Bank für ihre Geschäftstätigkeit benötigte Gebäude von zu diesem Zweck „zwischenengeschalteten“ Tochtergesellschaften errichten ließ und in der Folge entsprechende Nutzungsvereinbarungen abschloss - ausgesprochen, dass, wenn Steuerpflichtigen der Abzug der gesamten Vorsteuer gestattet würde, während ihnen im Rahmen ihrer normalen Geschäftstätigkeit kein der Vorsteuerabzugsregelung der (damals) Sechsten Richtlinie oder dem zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Recht entsprechender Umsatz den Vorsteuerabzug erlaubt hätte oder ihnen nur ein teilweiser Abzug möglich gewesen wäre, dies dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und damit dem Ziel der genannten Regelung zuwiderliefe (EuGH 21.2.2006, Halifax, C-255/02 Rn 80; vgl. in diesem Sinne auch EuGH 21.2.2008, Part Service, C-425/06 Rn 58 ff). Dass eine Gestaltung wie die im Revisionsfall gewählte zu einem den Zielen der MwStSystRL zuwiderlaufenden Steuervorteil führen kann, hat der Verwaltungsgerichtshof auch bereits zu erkennen gegeben (vgl. erneut VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113, u.a. mit Verweis auf die Rs Weald Leasing; siehe dazu auch Zorn, Umsatzsteuer und Missbrauch, in FS Pircher 217 ff, 234; ders, RdW 2020, 478). Dass der mit der gewählten Gestaltung verbundene Steuervorteil - dessen Entstehung wie bereits ausgeführt nicht bestritten wird - den Zielen der MwStSystRL oder des nationalen Rechts nicht entgegenstehen würde, bringt die Revisionswerberin in der Zulässigkeitsbegründung aber ohnehin nicht vor. Der Verwaltungsgerichtshof kann nicht erkennen, dass sich diese Beurteilung nicht auf dem Boden der Rechtsprechung des EuGH bewegen würde. Der EuGH hat bereits in der Rs Halifax - nach deren zugrundeliegendem Sachverhalt ebenfalls eine überwiegend von der Mehrwertsteuer befreite Bank für ihre Geschäftstätigkeit benötigte Gebäude von zu diesem Zweck „zwischenengeschalteten“ Tochtergesellschaften errichten ließ und in der Folge entsprechende Nutzungsvereinbarungen abschloss - ausgesprochen, dass, wenn Steuerpflichtigen der Abzug der gesamten Vorsteuer gestattet würde, während ihnen im Rahmen ihrer normalen Geschäftstätigkeit kein der Vorsteuerabzugsregelung der (damals) Sechsten Richtlinie oder dem zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Recht entsprechender Umsatz den Vorsteuerabzug erlaubt hätte oder ihnen nur ein teilweiser Abzug möglich gewesen wäre, dies dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und damit dem Ziel der genannten Regelung zuwiderliefe (EuGH 21.2.2006, Halifax, C-255/02 Rn 80; vergleiche , in diesem Sinne auch EuGH 21.2.2008, Part Service, C-425/06 Rn 58 ff). Dass eine Gestaltung wie die im Revisionsfall gewählte zu einem den Zielen der MwStSystRL zuwiderlaufenden Steuervorteil führen kann, hat der Verwaltungsgerichtshof auch bereits zu erkennen gegeben vergleiche , erneut VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113, u.a. mit Verweis auf die Rs Weald Leasing; siehe dazu auch Zorn, Umsatzsteuer und Missbrauch, in FS Pircher 217 ff, 234; ders, RdW 2020, 478). Dass der mit der gewählten Gestaltung verbundene Steuervorteil - dessen Entstehung wie bereits ausgeführt nicht bestritten wird - den Zielen der MwStSystRL oder des nationalen Rechts nicht entgegenstehen würde, bringt die Revisionswerberin in der Zulässigkeitsbegründung aber ohnehin nicht vor.

55

Schließlich hat sich das Bundesfinanzgericht ausführlich mit den von der Revisionswerberin vorgebrachten

„außersteuerlichen Gründen“ für die gewählte Gestaltung auseinandergesetzt und sie mit näherer Begründung als nicht überzeugend bzw. „nicht tragfähig“ angesehen. Im Ergebnis hat das Bundesfinanzgericht somit die weitere sich aus der angeführten Rechtsprechung des EuGH ergebende Voraussetzung für die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis, nämlich dass mit der gewählten Gestaltung im Wesentlichen der dargestellte Steuervorteil bezweckt wurde und diese Gestaltung somit im Wesentlichen keine andere Erklärung haben kann als die Erlangung von Steuervorteilen (vgl. erneut EuGH 4.10.2024, UP CAFFE, C?171/23 Rn 23, mwN), bejaht (vgl. in diesem Zusammenhang auch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 22 BAO, wonach u.a. zu prüfen ist, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuererminderung einfach unverständlich ist; vgl. etwa VwGH 26.4.2012, 2009/15/0220, mwN; vgl. auch die weiteren Nachweise bei Leitner, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht [2012], 98 ff). Auch dieser Beurteilung tritt die Revisionswerberin in der Zulässigkeitsbegründung nicht entgegen. Schließlich hat sich das Bundesfinanzgericht ausführlich mit den von der Revisionswerberin vorgebrachten „außersteuerlichen Gründen“ für die gewählte Gestaltung auseinandergesetzt und sie mit näherer Begründung als nicht überzeugend bzw. „nicht tragfähig“ angesehen. Im Ergebnis hat das Bundesfinanzgericht somit die weitere sich aus der angeführten Rechtsprechung des EuGH ergebende Voraussetzung für die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis, nämlich dass mit der gewählten Gestaltung im Wesentlichen der dargestellte Steuervorteil bezweckt wurde und diese Gestaltung somit im Wesentlichen keine andere Erklärung haben kann als die Erlangung von Steuervorteilen vergleiche , erneut EuGH 4.10.2024, UP CAFFE, C?171/23 Rn 23, mwN), bejaht vergleiche , in diesem Zusammenhang auch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Paragraph 22, BAO, wonach u.a. zu prüfen ist, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuererminderung einfach unverständlich ist; vergleiche , etwa VwGH 26.4.2012, 2009/15/0220, mwN; vergleiche , auch die weiteren Nachweise bei Leitner, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht [2012], 98 ff). Auch dieser Beurteilung tritt die Revisionswerberin in der Zulässigkeitsbegründung nicht entgegen.

56

Zusammengefasst lässt sich somit festhalten, dass das Bundesfinanzgericht unter Beachtung der in der Rechtsprechung des EuGH entwickelten Grundsätze in vom Verwaltungsgerichtshof nicht zu beanstandender Weise die dem vorliegenden Revisionsfall zugrundeliegende Gestaltung als missbräuchliche Praxis eingestuft hat.

57

Zur Zulässigkeit wird weiters vorgebracht, die angefochtene Entscheidung stehe auch im Widerspruch zu jener Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, nach welcher Missbrauch nicht vorliege, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreite, den das Gesetz selbst vorzeichne (Hinweis auf VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074).

58

Es trifft zu, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Missbrauch iSd § 22 BAO dann nicht vorliegt, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreitet, den das Gesetz selbst vorzeichnet (vgl. etwa erneut VwGH 26.4.2012, 2009/15/0220, mwN). Es trifft zu, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Missbrauch iSd Paragraph 22, BAO dann nicht vorliegt, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreitet, den das Gesetz selbst vorzeichnet vergleiche , etwa erneut VwGH 26.4.2012, 2009/15/0220, mwN).

59

Eine derartige Fallkonstellation hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im von § 1 Abs. 5 Strukturverbesserungsgesetz, BGBl. Nr. 69/1969 (zunächst ohne weitere Voraussetzungen, somit idF vor dem Abgabenänderungsgesetz 1980, BGBl. Nr. 563/1980), angeordneten Übergang des Verlustvortrages bei der Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf ihre 100%ige Muttergesellschaft erblickt und dazu ausgeführt, der Steuerpflichtige verantworte keinen Gestaltungsmissbrauch iSd § 22 BAO, wenn er lediglich eine Steuerbegünstigung auf dem vom Gesetz selbst hierfür vorgesehenen Weg in Anspruch nehme. Nichts anderes sei aber im (damaligen) Beschwerdefall geschehen, weil der Verlustabzug der Tochtergesellschaft

auf dem vom Strukturverbesserungsgesetz vorgezeichneten Weg der Verschmelzung auf die Muttergesellschaft übertragen worden sei (VwGH 13.9.1988, 87/14/0128). Eine derartige Fallkonstellation hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im von Paragraph eins, Absatz 5, Strukturverbesserungsgesetz, Bundesgesetzblatt Nr. 69 aus 1969, (zunächst ohne weitere Voraussetzungen, somit in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 1980, Bundesgesetzblatt Nr. 563 aus 1980,), angeordneten Übergang des Verlustvortrages bei der Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf ihre 100%ige Muttergesellschaft erblickt und dazu ausgeführt, der Steuerpflichtige verantworte keinen Gestaltungsmissbrauch iSd Paragraph 22, BAO, wenn er lediglich eine Steuerbegünstigung auf dem vom Gesetz selbst hierfür vorgesehenen Weg in Anspruch nehme. Nichts anderes sei aber im (damaligen) Beschwerdefall geschehen, weil der Verlustabzug der Tochtergesellschaft auf dem vom Strukturverbesserungsgesetz vorgezeichneten Weg der Verschmelzung auf die Muttergesellschaft übertragen worden sei (VwGH 13.9.1988, 87/14/0128).

60

In gleicher Weise hat der Verwaltungsgerichtshof den freiwillig erfolgten Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 1 auf § 4 Abs. 3 EStG 1972 (bzw. EStG 1988) im Hinblick auf die knapp zwei Jahre danach erfolgte und mit einem (gesetzlich angeordneten) erneuten Wechsel der Gewinnermittlungsart verbundene Betriebsaufgabe nicht als missbräuchlich angesehen, weil die grundsätzlich freie Wahl der Gewinnermittlungsart vom Gesetz vorgezeichnet sei. Der Steuerpflichtige habe auch hier unmittelbar jenen Weg, den das Gesetz selbst vorgezeichnet habe, beschritten (VwGH 20.6.1995, 92/13/0268). In gleicher Weise hat der Verwaltungsgerichtshof den freiwillig erfolgten Wechsel der Gewinnermittlungsart von Paragraph 4, Absatz eins, auf Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1972 (bzw. EStG 1988) im Hinblick auf die knapp zwei Jahre danach erfolgte und mit einem (gesetzlich angeordneten) erneuten Wechsel der Gewinnermittlungsart verbundene Betriebsaufgabe nicht als missbräuchlich angesehen, weil die grundsätzlich freie Wahl der Gewinnermittlungsart vom Gesetz vorgezeichnet sei. Der Steuerpflichtige habe auch hier unmittelbar jenen Weg, den das Gesetz selbst vorgezeichnet habe, beschritten (VwGH 20.6.1995, 92/13/0268).

61

Im vorliegenden Fall kann demgegenüber nicht die Rede davon sein, dass der Gesetzgeber den von der Revisionswerberin und der R Sparkasse beschrittenen „Weg“ - somit den durch zwei zu einem Bankkonzern gehörenden Gesellschaften (einem Bankinstitut und einer „Leasinggesellschaft“) akkordierten Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit dem Ziel, die aus dem Erwerb anfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend zu machen, und die Liegenschaft in der Folge lediglich für die Dauer von zehn Jahren umsatzsteuerpflichtig zu vermieten, um bei der anschließenden umsatzsteuerfreien Vermietung die Vorsteuerberichtigung zu vermeiden - gleichsam unmittelbar vorgezeichnet hätte. Die Revisionswerberin bringt auch keine Begründung dafür vor, weshalb ihrer Ansicht nach das Gesetz die gewählte Gestaltung selbst vorgezeichnet hätte.

62

Soweit die Zulässigkeit der Revision darin erblickt wird, dass die einschlägige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes uneinheitlich sei, genügt es darauf hinzuweisen, dass mit dem Hinweis auf eine uneinheitliche Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht dargetan wird (vgl. etwa VwGH 22.1.2025, Ra 2023/13/0030, mwN). Soweit die Zulässigkeit der Revision darin erblickt wird, dass die einschlägige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes uneinheitlich sei, genügt es darauf hinzuweisen, dass mit dem Hinweis auf eine uneinheitliche Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht dargetan wird vergleiche , etwa VwGH 22.1.2025, Ra 2023/13/0030, mwN).

63

Zuletzt bringt die Revisionswerberin zur Zulässigkeit vor, das angefochtene Erkenntnis leide an Begründungsmängeln. Die Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes seien unstrukturiert und tendenziös, zudem fehle eine Begründung dafür, „wie der Widerspruch zwischen der Annahme einer umsatzsteuerlichen Zurechnung des Gebäudes zum Leasinggeber (das Vorliegen einer Lieferung iSd § 3 UStG wurde nicht festgestellt) und des Nichtanerkennen des Mietverhältnisses aufzulösen“ sei. Zuletzt bringt die Revisionswerberin zur Zulässigkeit vor, das angefochtene Erkenntnis leide an Begründungsmängeln. Die

Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes seien unstrukturiert und tendenziös, zudem fehle eine Begründung dafür, „wie der Widerspruch zwischen der Annahme einer umsatzsteuerlichen Zurechnung des Gebäudes zum Leasinggeber (das Vorliegen einer Lieferung iSd Paragraph 3, UStG wurde nicht festgestellt) und des Nichtanerkennen des Mietverhältnisses aufzulösen“ sei.

64

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass die Begründungspflicht keinen Selbstzweck darstellt und ein Begründungsmangel daher nur dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung führt, wenn durch diesen Mangel die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (vgl. etwa VwGH 28.11.2025, Ra 2025/13/0053, mwN). Dass dies hier der Fall wäre, ist nicht erkennbar; das angefochtene Erkenntnis ist sowohl für die Revisionswerberin als auch für den Verwaltungsgerichtshof ohne weiteres überprüfbar, weil daraus ausreichend klar hervorgeht, von welchem Sachverhalt das Bundesfinanzgericht ausgeht, aufgrund welcher Erwägungen es zur Ansicht gelangte, dass dieser Sachverhalt vorliege, und wie dieser Sachverhalt - nach Meinung des Bundesfinanzgerichts - rechtlich zu beurteilen ist. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass die Begründungspflicht keinen Selbstzweck darstellt und ein Begründungsmangel daher nur dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung führt, wenn durch diesen Mangel die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (vergleiche, etwa VwGH 28.11.2025, Ra 2025/13/0053, mwN). Dass dies hier der Fall wäre, ist nicht erkennbar; das angefochtene Erkenntnis ist sowohl für die Revisionswerberin als auch für den Verwaltungsgerichtshof ohne weiteres überprüfbar, weil daraus ausreichend klar hervorgeht, von welchem Sachverhalt das Bundesfinanzgericht ausgeht, aufgrund welcher Erwägungen es zur Ansicht gelangte, dass dieser Sachverhalt vorliege, und wie dieser Sachverhalt - nach Meinung des Bundesfinanzgerichts - rechtlich zu beurteilen ist.

65

Ebenso wenig liegt der von der Revisionswerberin erblickte inhaltliche Widerspruch in der Begründung der angefochtenen Entscheidung vor. Entgegen den Ausführungen der Revisionswerberin hat das Bundesfinanzgericht das verfahrensgegenständliche Gebäude gerade nicht ihr als Leasinggeberin zugerechnet, sondern ist - ebenso wie das Finanzamt auf Grundlage der Feststellungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung - im Ergebnis davon ausgegangen, dass die R Sparkasse die Miteigentumsanteile an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft selbst erworben habe. Dies entspricht ebenfalls der ständigen Rechtsprechung des EuGH, wonach bei Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Situation zu bestimmen ist, wie sie ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte, und sodann diese „umqualifizierte“ Situation anhand der einschlägigen Bestimmungen des nationalen Rechts und der Mehrwertsteuerrichtlinie beurteilt werden muss (vgl. erneut EuGH 4.10.2024, UP CAFFE, C?171/23 Rn 40 f, mwN). Ebenso wenig liegt der von der Revisionswerberin erblickte inhaltliche Widerspruch in der Begründung der angefochtenen Entscheidung vor. Entgegen den Ausführungen der Revisionswerberin hat das Bundesfinanzgericht das verfahrensgegenständliche Gebäude gerade nicht ihr als Leasinggeberin zugerechnet, sondern ist - ebenso wie das Finanzamt auf Grundlage der Feststellungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung - im Ergebnis davon ausgegangen, dass die R Sparkasse die Miteigentumsanteile an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft selbst erworben habe. Dies entspricht ebenfalls der ständigen Rechtsprechung des EuGH, wonach bei Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Situation zu bestimmen ist, wie sie ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte, und sodann diese „umqualifizierte“ Situation anhand der einschlägigen Bestimmungen des nationalen Rechts und der Mehrwertsteuerrichtlinie beurteilt werden muss (vergleiche, erneut EuGH 4.10.2024, UP CAFFE, C?171/23 Rn 40 f, mwN).

66

Abschließend ist festzuhalten, dass die Revisionswerberin zur Zulässigkeit der Revision hinsichtlich der Körperschaftsteuer kein Vorbringen erstattet, womit die Revision insoweit schon deshalb zurückzuweisen ist.

67

In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG

grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen. In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher gemäß Paragraph 34, Absatz eins, und 3 VwGG zurückzuweisen.

68

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff, insbesondere § 51 VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff, insbesondere Paragraph 51, VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 30. Jänner 2026

Gerichtsentscheidung

EuGH 62002CJ0255 Halifax VORAB

EuGH 62006CJ0425 Part Service VORAB

EuGH 62016CJ0251 Cussens VORAB

EuGH 62021CJ0227 UAB HA.EN. VORAB

EuGH 62023CJ0171 UP CAFFE d.o.o. VORAB

EuGH 62023CJ0331 Dranken Van Eetvelde NV VORAB

EuGH 62024CJ0276 KONREO VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2026:RA2023130002.L00

Im RIS seit

03.03.2026

Zuletzt aktualisiert am

27.07.2026

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at