

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Donau City Straße 7, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 30. Jänner 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 6. Dezember 2012 betreffend Umsatzsteuer 2009, 2010 und 2011, Steuernummer StNr Bf1 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2011 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Umsatzsteuer für 2011 wird mit 486.634,48 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (infolge Bfin) fand eine Betriebsprüfung (BP) für den Zeitraum 2007 bis 2010 statt.

Aus dem BP-Bericht vom 20.11.2012 geht folgendes hervor:

Pkt 1. Grund und Boden (unstrittig):

....

Pkt 2 Abziehbare Vorsteuerbeträge:

Sachverhalt:

Das Unternehmen hat im Prüfungszeitraum einige Liegenschaften veräußert, und zwar

- in S (laut Kaufvertrag mit A S K GmbH) und

- X (Kaufverträge H KG, I Immobilienverwertung GmbH und Dr. J und Partner Vermögensbeteiligungs- und Immobilientreuhand GmbH und Co KG).

Die in diesem Zusammenhang angefallenen Aufwendungen für die Vermittlung, für Schätzgutachten, für die Beseitigung von Kontaminationen wurden als Betriebsausgabe geltend gemacht, die in den Eingangsrechnungen ausgewiesenen Vorsteuerbeträge wurden zur Gänze abgezogen.

Prüferfeststellung:

Bei den Grundstücksumsätzen handelt es sich um Umsätze, die gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 UStG unecht befreit sind. Dies bedeutet, dass Vorsteuerbeträge, die in unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Umsätzen stehen, nicht abgezogen werden dürfen. Hierzu gehören die Vorsteuern, die für die Leistungen des Maklers und des Notars sowie für Inserate anfallen.

Wurde eine Option zur Steuerpflicht iS des § 6 Abs. 2 UStG abgegeben, gilt dieser Vorsteuerauschluss nicht; bei den gegenständlichen Kaufverträgen wurde von dieser Wahlmöglichkeit jedoch kein Gebrauch gemacht.

Eindeutig und unbestritten ist, dass die Vorsteuern iZm folgenden Leistungen nicht abzugsfähig sind:

Rg AG vom 20.5.2009, Vermittlungsprovision	- 8.172 €
Rg CI vom 25.5.2009 Vermittlungsprovision	- 14.528 €

Strittig hingegen ist allerdings, ob die Leistungen iZm der Beseitigung der Kontaminationen (Altlastensanierung) - eigene Regelungen in den Kaufverträgen bzw. in einer Zusatzvereinbarung – in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veräußerung oder, wie die Unternehmensvertreter argumentieren, in wirtschaftlichen Zusammenhang mit der steuerpflichtigen Vermietung der Grundstücke stehen.

Folgende Vorsteuerbeträge sind strittig:

Rg Altlastensanierung und Abraumdeponie FZ GmbH vom 4.9.2009, Sanierung und	-42.331,00 €
--	--------------

Entsorgung Asch X	
ER GW Produktion Handel Service GmbH vom 22.10.2009, Entsorgungs- kosten S	-22.796,75 €
Rg Altlastensanierung und Abraumdeponie FZ GmbH vom 1.7.2010, Sanierung und EntsorgungAsch X	-6.626,StNr Bf1 €
Rg GE Gesellschaft für Umwelttechnik mbH vom 30.3.2011, Gutachten zur Altlastenerkundung für Liegenschaft [...] X	-14.896,00 €

Dazu wird vom Unternehmen wie folgt Stellung genommen:

Die Kontaminierung der Grundstücke ist aufgrund der Vermietung entstanden (Reparaturwerkstätte) und nicht aufgrund des Grundstückverkaufes.

Die Aufwendungen für Altlastensanierung stehen demgemäß in wirtschaftlichen Zusammenhang mit der steuerpflichtigen Vermietung der Grundstücke.

Die Dekontaminierung hängt höchstens zeitlich mit dem Verkauf zusammen. Die Beseitigung der Kontaminierung wäre auch ohne den Verkauf früher oder später erforderlich gewesen und hätte ja auch von zB der Wasserbehörde aufgetragen werden können. Es kann daher nicht davon gesprochen werden, dass die Vorleistung zur Ausführung eines steuerfreien Umsatzes in Anspruch genommen wurde. Weiters ist zu beachten, dass nach der Judikatur des EuGH im Hinblick auf den zentralen Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich der Zusammenhang mit den besteuerten Umsätzen weit interpretiert werden muss. Der Anwendungsbereich des Vorsteuerabzuges soll daher soweit wie möglich dem Bereich der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen entsprechen (Ruppe, UStG Kommentar, § 12 Tz 159/1 unter Verweis auf EuGH 8.3.1988, Rs 165/86 Intiem)".

Zutreffend wird von den Unternehmensvertretern ausgeführt, dass die Kontaminierung durch die Geschäftstätigkeit entstanden ist. Für welche Umsätze Leistungen in Anspruch genommen werden, ist allerdings an Hand des wirtschaftlichen Zusammenhangs im Zeitpunkt der Leistungserbringung zu beurteilen.

Im Zeitpunkt der Leistungserbringung (Beseitigung der Kontaminationen) ist der unmittelbare Zusammenhang mit den unecht befreiten Umsätzen eindeutig gegeben, weshalb nach Ansicht der Außenprüfung für diese Aufwendungen ein Vorsteuerabzug ebenfalls nicht zutreffend ist.

Betragliche Darstellung:**Jahr 2009**

	Datum	Netto €	Mwst €
AG	20.5.2009	40.860	8.172
CI	25.5.2009	72.640	14.528
Altlastensanierung	4.9.2009	423.309,99	42.331
GW	22.10.2009	113.983,75	22.796,75
Summe Vorsteuerkürzung 2009			87.827,75

Jahr 2010

Altlastensanierung	1.7.2010	46.783,70	6.626,51
Vorsteuerkürzung 2010			6.626,51

Umsatzsteuernachschau:

Altlasterkundung	30.3.2011	74.480	14.896
Vorsteuerkürzung Nachschau 2011			14.896

Steuerliche Feststellungen:

....

Tz 2 Abziehbare Vorsteuerbeträge:

*Steuerliche Auswirkungen:**Umsatzsteuer:*

	2009 €	2010 €
060 Vorsteuer	-87.827,75	-6.626,51

Tz 3 Abziehbare Vorsteuerbeträge

Umsatzsteuernachschau

	2011 €
KZ 060 bisher	246.718,50
Abweichung lt. Außenprüfung	-14.896
KZ 060 nach BP	231.822,50

Dementsprechend wurden die Umsatzsteuerbescheide 2009, 2010 und 2011 am 6.12.2012 erlassen. Die Vorsteuern wurden um diese Beträge gekürzt.

In der Folge brachte der Bf. das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 30.1.2013 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 vom 6.12.2012 ein und beantragte die Neufestsetzung der Umsatzsteuer dieser Jahre wie folgt:

USt in €	2009	2010	2011
bisher	490.521,97	533.749,27	501.530,48

zusätzliche Vorsteuern	-65.127,75	-6.626,51	-14.896,00
Neu	425.394,22	527.122,76	486.634,48

mit folgender Begründung:

1. Sachverhalt:

Geschäftsgegenstand unserer Gesellschaft ist die gewerbliche Vermietung und Verpachtung sowie die Verwaltung von Immobilien. Mit dieser Tätigkeit unterliegen wir grundsätzlich der Umsatzsteuer. Selbstverständlich bringt es diese Tätigkeit mit sich, dass fallweise Liegenschaften auch verkauft werden, was ohne Inanspruchnahme der Option des § 6 Abs. 2 UStG auch zu unecht steuerbefreiten Umsätzen führt.

Bei den strittigen Vorsteuern handelt es sich um solche im Zusammenhang mit Aufwendungen für die Dekontaminierung zweier Liegenschaften in X und S.

Diese Liegenschaften haben wir über mehrere Jahrzehnte hinweg steuerpflichtig vermietet, wobei auf den gegenständlichen Liegenschaften Reparatur- und Servicewerkstätten betrieben wurden. Nur durch diese Tätigkeiten kam es zur Verschmutzung der Grundstücke unter anderem mit Schmieröl, Bitumen und anderen gefährlichen Rückständen. Nach Beendigung der Vermietung war es daher erforderlich, die ausschließlich durch den Reparaturbetrieb entstandenen Verschmutzungen wieder zu beseitigen.

Diese Verpflichtungen ergaben sich aufgrund gesetzlicher Grundlagen bzw. behördlicher Auflagen.

Liegenschaft X

Bezüglich der Liegenschaft in X wurde festgestellt, dass die Prüfwerte und Maßnahmenschwellenwerte für Schadstoffkonzentrationen in Boden und Grundwasser gemäß ÖNORM S 2088- fallweise signifikant überschritten wurden.

Da auch das Grundwasser betroffen war, waren wir verpflichtet mit der zuständigen Behörde MA 45 Wiener Gewässer Kontakt aufzunehmen und haben dann die notwendigen Maßnahmen in Zusammenarbeit mit dieser Behörde festgelegt und durchgeführt.

Hätten wir dies nicht getan, wäre früher oder später jedenfalls eine bescheidmäßige Vorschreibung durch die Behörde erfolgt.

Liegenschaft in S:

Die Liegenschaften in S wurden wiederum im Verdachtsflächen Kataster des Umweltbundesamtes als Verdachtsfläche Isd § 13 AltlastensanierungsG geführt. Demgemäß wurden im Jahr 2006 seitens des Landes S Untersuchungen durch die Firma GWU veranlasst mit dem Ziel, Grundlagen zur Gefährdungsabschätzung gemäß § 13 AltlastensanierungsG zu erarbeiten. Zusätzlich dazu wurde im Jahr 2009 im Rahmen eines wasserrechtlichen Verfahrens festgestellt, dass Wasserverunreinigungen vorlagen, die nach Anordnung der Wasserrechtsbehörde entsprechend zu beheben waren. Die erforderlichen Sanierungsmaßnahmen wurden wiederum in Kooperation mit dem Amt der S Landesregierung, Abteilung 16 Umweltschutz als zuständige Behörde vorgenommen.

Wir weisen darauf hin, dass der Verkauf der Liegenschaft in S bereits im Jahr 2005 erfolgt ist, die Sanierung aufgrund der wasserrechtlichen Anforderungen erst im Jahr 2009 in Angriff genommen wurden, sodass nicht einmal in zeitlicher Hinsicht ein Zusammenhang mit dem Verkauf und der Sanierung bestand.

2. Rechtslage:

.....Zur Frage, ob Dekontaminierungsaufwendungen der steuerpflichtigen Vermietung oder der steuerfreien Grundstücksveräußerung zuzuordnen sind gibt es nur wenig Literatur und unseres Wissens in Österreich bisher auch noch keine Judikatur. Auch die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 nehmen dazu nicht Stellung. Dort findet sich lediglich die Aussage, dass die Zuordnung "an Hand des wirtschaftlichen Zusammenhangs im Zeitpunkt der Leistungserbringung" zu beurteilen ist (UStRI 2000, Rz 1991).

In der österreichischen Fachliteratur wird unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung des EuGH verlangt, dass der Zusammenhang mit den besteuerten Umsätzen weit interpretiert werden muss, um die Neutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich zu gewähren. In seiner Entscheidung SOFITAM vom 22.6.1993 betont der EuGH, dass der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll.

Der Anwendungsbereich des Vorsteuerabzugs soll daher soweit wie möglich dem Bereich der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen entsprechen.

Auch in der deutschen Fachliteratur wird von mehreren Autoren vertreten, dass der Sanierungsaufwand stets eine Folge der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit ist, da er aufgrund öffentlichrechtlicher Beseitigungspflicht auch dann anfiel, wenn das Grundstück nicht veräußert würde, es handelt sich um Kosten der fortbestehenden unternehmerischen Tätigkeit, die nicht der steuerfreien Grundstückslieferung zugerechnet werden können. In diesem Fall besteht ein derart enger unmittelbarer Zusammenhang, dass es auch nicht schadet, wenn der Vorumsatz zeitlich erst nach dem Ausgangsumsatz liegt.

3. Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes:

Im vorliegendem Fall war bereits während der steuerpflichtigen Vermietung zum Zweck der Unterhaltung eines Reparaturbetriebes eindeutig klar, dass durch diesen Betrieb Verschmutzungen entstanden sind, die aufgrund öffentlichrechtlicher Vorschriften nach Beendigung des Betriebes wieder zu beseitigen waren. Der vom Gesetz und von der Judikatur geforderte direkte und unmittelbare Zusammenhang der Sanierungsmaßnahmen mit der Vermietung an die Reparaturwerkstätten ist daher klar gegeben: Hätte man ursprünglich an ein Unternehmen einer anderen sauberen Branche vermietet, wäre eine Sanierung später nicht erforderlich gewesen (Beseitigung und Herstellung des Zustands zum Zeitpunkt der Vermietung)

Vice Versa ist festzustellen, dass zu keinem Zeitpunkt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaften bestand. Egal, ob die Liegenschaft verkauft, neu vermietet oder für den Eigenbedarf verwendet worden wäre den gesetzlichen behördlichen Auflagen hätte man jedenfalls nachkommen müssen. Der Vorsteuerabzug ist daher zuzulassen".

Aus der Stellungnahme vom 11.2.2013 der Großbetriebsprüfung (=GBP) zur Berufung vom 30.1.2013 geht im wesentlichen folgendes hervor:

".... Bei direkter und unmittelbare möglicher Zuordnung der Eingangsleistung zu einem beabsichtigten entgeltlichen Ausgangsumsatz ist daher die umsatzsteuerliche Beurteilung dieses Umstandes entscheidend für den Vorsteuerabzug.

Eine von Anfang an beabsichtigte Verwendung der Eingangsleistung für eine nichtunternehmerische Tätigkeit führt grundsätzlich zur Versagung des Vorsteuerabzugs.

Erst wenn sich kein unmittelbarer Umsatz und direkter Zusammenhang zwischen der Eingangsleistung und einer Ausgangsleistung ergibt, richtet sich die Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges danach, ob die Kosten für die Eingangsleistung zu den allgemeinen Aufwendungen (etwa Aufwendungen im Zusammenhang mit der Gründung einer Gesellschaft) des Unternehmens gehören und als solche Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Denn in einem solchen Fall liegt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der nachrangig zu prüfenden unternehmerischen Gesamttätigkeit vor.

Entscheidend ist daher, ob die Dekontaminierungsaufwendungen der steuerpflichtigen Vermietung oder der steuerfreien Grundstücksveräußerungen zuzuordnen sein werden. Wie von der Bf. zutreffend ausgeführt, gibt es zu diesem Sachverhalt noch keine Judikatur. Allerdings gibt es in der Fachliteratur und auch Judikatur einige Aussagen, wie dieser Zusammenhang festgestellt werden kann.

Der EuGH hat etwa in seiner Entscheidung in der Rs "AB SKF" den direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit jenen Umsätzen anerkannt, in denen die Vorleistung als Kostenbestandteil Eingang gefunden hat. Laut EuGH ist zu unterscheiden, ob die Eingangsleistung, für die der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden soll unmittelbar mit der zB steuerfreien Beteiligungsveräußerung in Zusammenhang steht oder nicht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Ausgaben in den Verkaufspreis eingehen.

Der UFS hat in seiner Entscheidung vom 4.10.2005 den Vorsteuerabzug für Aufschließungsmaßnahmen versagt mit der Begründung, dass für die Beurteilung die wirtschaftlichen Gesichtspunkte des gesamten Geschäftes maßgebend sind. Die von der Bf. angestrebte Parzellierung und der nachfolgende Verkauf der umgewidmeten Grundstücksflächen wären ohne die Errichtung einer Straße auf eigene Kosten nicht möglich gewesen. Für den UFS standen die Kosten für die Errichtung der Straße und Erschließung der Grundstücke eindeutig im wirtschaftlicher Verbindung mit den steuerfreien Grundstückslieferungen.

Um die Vorfrage des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges feststellen zu können, ist eine Analyse der zugrundeliegenden Vereinbarungen erforderlich:

*a) Mit **Kaufvertrag vom 21/22.12.2005** hat die Bfin eine Liegenschaft in S ... an die A S K GmbH veräußert. In Punkt III wird festgestellt, dass die Verkäuferin, die Wahlmöglichkeit des § 6 Abs. 2 UStG, wonach der zugrundeliegende Umsatz als steuerpflichtig behandelt werden kann, nicht in Anspruch genommen wird.*

Im Punkt V Gewährleistung wurde ua festgehalten:

"Beiden Vertragsteilen ist bekannt, dass die kaufgegenständliche Liegenschaft mit Kontaminationen behaftet ist. Hierüber wurde ein Gutachten erstellt, das der Käuferin vor Unterfertigung des Kaufvertrages übergeben wurde. Es wird vereinbart, dass bei innerhalb von 5 Jahren ab allseitiger Vertragsunterfertigung getätigten Baumaßnahmen Deponierungskosten, wenn diese aufgrund behördlich vorgeschriebener Entsorgungsaufgaben entstehen - von der Verkäuferin zur Hälfte zu tragen sind.

Im Prüfungszeitraum sind auf der Grundlage dieser Vereinbarung Aufwendungen in Höhe von 113.983,75 netto zzgl 20% USt ds 22.796,75 angefallen (ex ER der GW Produktion Handel Service GmbH vom 22.10.2009), diese wurden auch vom geprüften Unternehmen getragen.

*b) Mit **Kaufverträgen vom 23/24 4.2008/9** hat die Bf Liegenschaften in X an die H KG und I Immobilienverwertung GmbH X veräußert.*

Auch diese Verträge enthalten eine Bestimmung, wonach auf die Option zur Umsatzsteuer steuerpflichtigen Behandlung des Rechtsgeschäftes verzichtet wird.

Weiters wird in beiden Kaufverträgen angeführt, dass es eine Kontaminierung des Vertragsgegenstandes gibt und diesbezüglich eine gesonderte Vereinbarung abgeschlossen wird.

In der Zusatzvereinbarung vom 23.4.2009 wird festgehalten, dass sämtliche Vertragsparteien bereits vor Unterzeichnung der Kaufverträge in Kenntnis waren, dass die Liegenschaften Kontaminationen aufweisen. Diesbezüglich wurde bereits am 8.5.2008 von H bzw. I ein Auftrag an die Firma [...] Umwelttechnologie und Abfallwirtschaft GmbH X gegeben, um mögliche Kontaminationen festzustellen.

Mit der Zusatzvereinbarung sollte einvernehmlich die Durchführung von Sanierungsarbeiten sowie die Frage der Kostentragung für diese Sanierungsarbeiten geregelt werden.

Auf der Grundlage dieser Vereinbarung sind folgende Aufwendungen angefallen.

- Rg Altlastensanierung und Abraumdeponie FZ

GmbH vom 4.9.2009, Sanierung und Entsorgung - netto 423.309,99 zzgl 20% USt 42.331,00 (Asch X)

- Rg Altlastensanierung und Abraumdeponie FZ GmbH vom 1.1.2010, Sanierung und Entsorgung - netto 46.783,70 zzgl USt 6.626,51 € (Asch)

c) Im Nachschauzeitraum 2011 hat das Unternehmen eine weitere Liegenschaft in X veräußert und zwar mit Kaufvertrag vom 12.10.2011 an die Fa Dr. J und Partner Vermögensbeteiligungs- und Immobilientreuhand GmbH & Co KG

Auf eine Option zur umsatzsteuerpflichtigen Behandlung des Rechtsgeschäftes wurde auch hier verzichtet.

Vor Abschluss des Kaufvertrages wurde offensichtlich ein Gutachten zur Altlastenerkundung in Auftrag gegeben.

In allen Fällen (a-c) erfolgte die Feststellung, ob Kontaminationen vorliegen auf Basis der Vereinbarungen in den jeweiligen Kaufverträgen und nicht auf Basis eines behördlichen Auftrages. Die erforderlichen Sanierungsarbeiten wurden erst auf dieser Grundlage vorgenommen.

Nach Ansicht der Außenprüfung ist damit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der steuerfreien Veräußerung der Liegenschaften gegeben. Es ist davon auszugehen, dass die Beseitigung der Kontaminierung auf Kosten der Bf eine unbedingte Voraussetzung für das Zustandekommen der Grundstücksveräußerungen war. Dieser Vorgang muss daher auch betragsmäßig Eingang in den Verkaufspreis gefunden haben. Insofern kann eine Parallele zum o.a. Erkenntnis des UFS erkannt werden.

In der Berufungsschrift wird von der Bf vorgebracht, dass sich die Verpflichtung zur Beseitigung der Kontaminationen aufgrund gesetzlicher Grundlagen bzw behördlicher Auflagen ergaben. Dieses Argument wurde im Verfahren bisher nicht vorgebracht. In der schriftlichen Begründung (Mail vom 7.11.2011) wird diesbezüglich ausgeführt: "Die Beseitigung wäre auch ohne den Verkauf früher oder später erforderlich gewesen und hätte ja auch von zB der Wasserbehörde aufgetragen werden können".

Damit geht aber eindeutig hervor, dass es zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse keinen behördlichen Auftrag und daher auch keine Verpflichtung zur Beseitigung der Kontaminationen aus diesem Titel gegeben hat.

Fakt ist, dass die Sanierung der Liegenschaft nicht auf Basis einer Verpflichtung erfolgte, sondern aufgrund der beabsichtigten Veräußerung der Liegenschaften. Auslöser die Sanierungsmaßnahmen durchzuführen war daher die Vereinbarung im jeweiligen Kaufvertrag. Die Kontaktaufnahme mit den zuständigen Behörden erfolgte erst nach dem Entschluss, die Liegenschaften zu veräußern bzw. nach dem Einlangen der jeweiligen Gutachten unmittelbar vor der Durchführung der Sanierungsarbeiten.

Was den zeitlichen Zusammenhang bei der Veräußerung der Liegenschaft in S betrifft, wird den Argumenten entgegengehalten, dass die Kostentragung in 2009 auf Basis der Vereinbarung aus 2005 erfolgte; im KV wird ausdrücklich eine Frist von 5 Jahren angeführt, innerhalb derer die Bf anfallende Entsorgungskosten zur Hälfte zu tragen hat. Der direkte und unmittelbare Zusammenhang mit der steuerfreien Veräußerung ist daher auch hier gegeben.

Alternative Überlegungen:

Geht man davon aus, dass es sich bei der Beseitigung der Kontamination um eine Art Großreparatur handelt, wären die geltend gemachten Vorsteuerbeträge einer Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG zugänglich

Es wird beantragt die Berufung aus den oa Gründen abzuweisen".

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung mit Vorlagebericht vom 11.4.2013 dem UFS zur Entscheidung am 15.4.2013 vorgelegt.

Aus dem Beiblatt zur Berufung vom 30.1.2013 betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011 geht ua folgendes hervor:

"... Ein behördlicher Auftrag zur entsprechenden Sanierung der kontaminierten Grundstücke war vor der in Angriff genommenen Sanierung hingegen nicht erteilt worden.

So wird in dieser Zusatzvereinbarung zu den Kaufverträgen.... vom 23.4.2009 im Punkt I Folgendes festgehalten:

"Mit dieser Zusatzvereinbarung zu den ... Kaufverträgen soll einvernehmlich die Durchführung von Sanierungsarbeiten sowie die Frage der Kostentragung für diese Sanierungsarbeiten geregelt werden."

In den Punkten II und III wird die Durchführung der Sanierung näher geregelt. Punkt IV enthält die Regelung über die Kostentragung durch die Bf., wobei die Erstsanierungskosten bis max 1 Mio € durch die Bf zur Gänze übernommen werden und Folgesanierungskosten bis zu einem Betrag von 300.000 € (Punkt IV.1.1 und 1.2. sowie 6.)

Im Kaufvertrag mit der A S K GmbH, die außerdem der vormalige Mieter der Liegenschaft gewesen ist (Punkt I, Seite 1 letzter Absatz) ist vorgesehen, dass Deponierungskosten aufgrund behördlicher vorgeschriebener Entsorgungsaufgaben anlässlich von Baumaßnahmen innerhalb von 5 Jahren ab Vertragsunterfertigung entstehen, zur Hälfte von der Bf getragen werden (Punkt V des Kaufvertrages vom 21./22.12.2005).

Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nichtabziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

Daraus folgt, dass das Gesetz daher, dass die Eingangsumsätze den steuerpflichtigen bzw den steuerfreien Ausgangsumsätzen zuzuordnen sind. Entscheidend ist der objektive wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den für das Unternehmen erworbenen /eingeführten Gegenständen und sonstigen Leistungen und den eigenen unternehmerischen Leistungen (Achatz/Ruppe, UStG 4, Tz 265 zu § 12 mwN).

Da die Rechtsprechung auf den wirtschaftlichen Zusammenhang zu eigenen unternehmerischen Zusammenhang abstellt, ist es verfehlt darauf abzustellen, ob die Bfin eine öffentlichrechtliche Verpflichtung zur Beseitigung der Kontamination getroffen hat oder nicht.

Überdies sehen die entsprechenden Verwaltungsvorschriften nicht eine primäre Verpflichtung des Grundeigentümers zur Beseitigung von Kontaminationen vor, sondern trifft dies den Betreiber der Anlagen, durch deren Betrieb die Verschmutzung verursacht wurden, sohin im gegenständlichen Fall den Mieter (§ 31 Abs. 2 WRG 1959, § 17 Abs. 1 Altlastensanierungsg).

In wirtschaftlichen Zusammenhang stehen die gegenständlichen von der Bf beauftragten Sanierungsmaßnahmen sohin mit den angeführten Kaufverträgen, denen steuerfreie Umsätze zugrunde liegen, weil diese Verträge die Durchführung der Sanierung und (teilweise) Kostentragung durch die Bf vorgesehen haben, sodass die Sanierungskosten zu den Kostenelementen der steuerfreien Ausgangsumsätze gehören.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH steht ein Recht auf Vorsteuerabzug nur dann zu, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit

den besteuerten Umsätzen zusammenhängen. Die Aufwendungen müssen somit Teil der Kosten der Ausgangsumsätze sein, für die die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet wurden. (EuGH vom 8.6.2000, Rs C-98/98 Midland Bank).

Die von der Bf. in der Berufung vertretene Ansicht, dass der Vorsteuerabzug deswegen zustehen würde, weil die Kontaminierung durch die steuerpflichtige Vermietung hervorgerufen worden wäre, läuft darüber hinaus, dass dann, wenn die Kontaminierung durch eine steuerpflichtige Tätigkeit - im naturwissenschaftlichen Sinn - verursacht wurde, immer ein Vorsteuerabzug für die Sanierungskosten zustehen würde. Dies widerspricht sowohl der Rechtsprechung des VwGH als auch des EuGHs, weil eine Vorsteuerabzugsberechtigung nur dann bejaht werden kann, wenn die vom Unternehmer bezogene Leistungen direkt und unmittelbar mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zusammenhängen, was im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist...

Aus dem Schriftsatz vom 2.5.2013 - Gegenäußerung zum Vorlagebericht - geht folgendes hervor:

„... Das Finanzamt führt aus, dass ein behördlicher Auftrag zur Sanierung nicht erteilt worden ist. Dies ist korrekt. Allerdings wurden sämtliche Sanierungen auf informelle Aufforderung und in enger Zusammenarbeit mit den zuständigen Behörden vorgenommen, sodass ein behördlicher Auftrag aufgrund dessen nicht mehr erforderlich war. Hätten wird die Sanierung nicht veranlasst, dann wäre der formelle behördliche Auftrag zwangsweise ergangen.

Der Vergleich mit dem EuGH Urteil "Midland Bank" ist unzulässig, weil es sich im entscheidungsgegenständlichen Fall um eine Bank handelte.

Da dem Geschäftsmodell einer Bank überwiegend umsatzsteuerbefreite Umsätze zugrunde liegen und der Vorsteuerabzug im allgemeinen einem Vorsteuerschlüssel unterliegt ist es nicht sonderlich überraschend, dass der Vorsteuerabzug zu 100% mangels direkter Zurechenbarkeit zu einem vorsteuerabzugsberechtigten Ausgangsumsatz verweigert wurde.

In unserem Fall handelt es sich nicht um eine Bank, sondern um einen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmer, der lediglich einzelne Hilfsgeschäfte, die zur Verfolgung des Unternehmensgegenstandes von Fall zu Fall erforderlich sind, unecht steuerbefreit durchführt.

Weiters erhellt es für uns nicht, warum die Kontamination nicht unmittelbar mit den steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen zusammenhängen soll - diese wurden vielmehr ausschließlich dadurch bzw. die vorherige Nutzung im ebenfalls zu steuerpflichtigen Umsätzen führenden Tätigkeit im eigenen Betrieb verursacht; dies wird ja auch im Vorlagebericht des Finanzamtes durch Ausrufungszeichen hervorgehoben. Der Zusammenhang mit dem steuerbefreiten Umsatz aus der Veräußerung der Liegenschaft kann daher höchstens im

zeitlichen Ablauf, aber keinesfalls in der Verursachung gesehen werden." (Einpreisung, Rückstellung etc. ...)"

Mit BGBl I 51/2012 wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31.12.2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31.12.2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung ist daher als Beschwerde zu behandeln und obliegt die Entscheidung darüber dem Bundesfinanzgericht.

Aus dem Schriftsatz vom 18.3.2016 - Gegenäußerung zur Stellungnahme vom 11.3.2013 der GBP zur Berufung vom 30.1.2013 - geht im Wesentlichen folgendes hervor:

"..... Wie bereits in unserer Berufung vom 30.1.2013 ausgeführt, wird in der deutschen Fachliteratur von mehreren Autoren vertreten, dass bei steuerfreier Grundstücksveräußerung der Sanierungsaufwand eines mit Chemikalien oÄ verseuchten Betriebsgrundstückes stets eine Folge der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit ist, da er aufgrund öffentlich-rechtlicher Beseitigungspflicht auch dann anfiel, wenn das Grundstück nicht veräußert würde. Dies gilt auch dann, wenn die unternehmerische Tätigkeit mit der Grundstücksveräußerung beendet wird.

Im gegenständlichen Fall steht völlig außer Zweifel, dass die Art der Nutzung der Liegenschaften die Kontaminierung verursacht hat. Die Liegenschaften waren jeweils zum Betrieb von Reparatur- und Servicewerkstätten vermietet. Aufgrund des Betriebes von Reparatur und Servicewerkstätten war mit einer entsprechenden Kontaminierung zu rechnen. Die in der Vergangenheit erzielten umsatzsteuerpflichtigen Mieteinnahmen beinhalten damit auch eine Abgeltung für die späteren Sanierungsaufwendungen der Liegenschaften. Konsequenterweise ist daher von einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen den früheren Mieteinnahmen und dem Sanierungsaufwand auszugehen. Da das Entgelt aus den Mieteinnahmen umsatzsteuerpflichtig war, ist auch der Vorsteuerabzug für die Dekontaminierungsleistung jedenfalls zu Recht erfolgt. Zu berücksichtigen ist auch, dass sich der Sanierungsaufwand für die Liegenschaften sowieso dh unabhängig von einem Liegenschaftsverkauf oder einer behördlichen Verpflichtung ergeben hätte. Nur, weil noch kein konkreter behördlicher Auftrag zur Dekontaminierung vorliegt, kann daraus noch kein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf konstatiert werden.

Zu der von der Großbetriebsprüfung ins Treffen geführte Rechtssache AB SKF.... dürfen wir folgendes anmerken:

Nach diesem Urteil besteht das Recht der Muttergesellschaft auf den Abzug der Vorsteuer auf Leistungen, die für Zwecke einer Veräußerung sämtlicher Aktien an einer 100%iger Tochtergesellschaft sowie ihrer verbleibenden Beteiligung an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100% beteiligt war, erbracht wurden, wenn zwischen dem mit den Eingangsrechnungen verbundenen Ausgaben und der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht. Es ist dabei festzustellen, ob die getätigten Ausgaben Eingang in den Preis der verkauften Aktien finden können oder allein zu den Kostenelementen der auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen entfallenden Umsätzen gehören. Aufgrund dieses Urteils ergibt sich, dass Beratungsleistungen iZm dem Verkauf einer Beteiligung dann nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn diese Aufwendungen in den Verkaufspreis der Beteiligung eingehen. Im Gegenzug anerkennt der EuGH in dieser Entscheidung aber den Vorsteuerabzug für eine erbrachte Beratungsleistung anlässlich einer Beteiligungsveräußerung unter der Voraussetzung, dass die Ausgaben dafür nicht den Preis der Aktien erhöhen, sondern die Kosten der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens erhöhen. Letzteres wird aber regelmäßig der Fall sein (da der Kaufpreis etwa durch einen Börsenkurs oder Unternehmenswert limitiert ist).

Damit stellen diese Kosten einen Bestandteil der allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens dar und stehen gegebenenfalls mit den steuerpflichtigen Erlösen aus Produktlieferungen und Dienstleistungen in Verbindung. Der EuGH hat in diesem Zusammenhang somit die Ausweitung des Vorsteuerabzuges vorgenommen, was der soeben ausgeführten Ansicht entspricht, dass der Zusammenhang mit befreiten Umsätzen weit zu verstehen ist.

Für den gegenständlichen Fall lässt sich aus diesem Urteil nicht viel gewinnen, was über unsere Ausführungen zur Rechtslage hinausgeht. Vielmehr sehen wir unsere Ansicht bestätigt, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang der Sanierungsaufwendungen zu den früheren umsatzsteuerpflichtigen Mieterlösen besteht, da die Aufwendungen aus der Kontaminierung in die Preisgestaltung der Mieterlöse eingegangen sind.

Ebenso lässt sich aus der zitierten Entscheidung des UFS (UFS in Linz 4.10.2005, RV/0316-L/03) nichts für den gegenständlichen Fall gewinnen... Dies vor allem vor dem Hintergrund, dass seitens des UFS aufgrund der allgemeinen Benutzbarkeit der Straße kein bestimmter Leistungsempfänger definiert werden konnte. Dieser Fall unterscheidet sich damit im Wesentlichen vom verfahrensgegenständlichen Fall (frühere umsatzsteuerpflichtige Vermietung der Liegenschaften) und kann damit nicht zur Beurteilung des Sachverhaltes herangezogen werden.

Zur Anmerkung der Großbetriebsprüfung, dass sich aus den Verträgen (Gewährleistungsklausel) ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Sanierung und steuerfreier Liegenschaftsveräußerung ergibt, dürfen wir folgendes entgegenhalten:

Aus der Gewährleistungsvereinbarung der Kaufverträge kann kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Sanierungsaufwand und dem Grundstücksverkauf abgeleitet werden, weil hier nur die gesetzlichen Haftungsregeln wiedergegeben und determiniert werden. Naturgemäß wird jeder Verkäufer einen Erwerber einer Liegenschaft über bestehende Kontaminierungen informieren um allfällige Gewährleistungsansprüche vorab ausschließen bzw. vorab einzuschränken.

Zur Frage, ob die Sanierungsaufwendungen in den Kaufpreis Eingang gefunden haben dürfen wir auf die Ausführungen oben verweisen. Die in Rahmen der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung mit Kontaminierungen zu rechnen war, sind die Sanierungskosten bereits in die umsatzsteuerpflichtigen Mieterlöse eingegangen, sodass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu früheren steuerpflichtigen Erlösen besteht...

2. Beseitigung einer Kontaminierung als Art Großreparatur:

.... Bei einer Großreparatur handelt es sich um jene relativ hohen Aufwendungen für die Erhaltung eines Gebäudes, die nicht regelmäßig jährlich erwachsen. Um die tatbestandsmäßige Voraussetzung als Großreparatur zu erfüllen, muss es sich daher um eine wiederkehrend erwachsene Aufwendung auf ein Gebäude handeln, die nicht mit jährlicher Regelmäßigkeit anfällt.

Nichts von alldem liegt im gegenständlichen Verfahren vor. Es wurde vielmehr lediglich eine betriebsbedingt verursachte Kontamination beseitigt“.

Aus dem Schreiben der Bfin vom 24.3.2016 geht folgendes hervor:

"In der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 11.3.2013 wird das Gutachten der Firma GE Gesellschaft für Umwelttechnik mbH fälschlicherweise mit dem Liegenschaftsverkauf einer Immobilie an die Fa Dr J und Partner Vermögensbeteiligungs- und Immobilienreuhand GmbH & Co KG (Kaufvertrag 12.10.2011) in Verbindung gebracht.

Wie in der Stellungnahme der GBP vom 11.3.2013 ausgeführt ist, bezieht sich der gegenständliche Liegenschaftsverkauf an die Dr J und Partner Vermögensbeteiligungs- und Immobilienreuhand GmbH & Co KG auf die Immobilie EZ in der Katastralgemeinde M. Die Adresse der gegenständlichen Liegenschaft ist die Adresse in xzW.

Wie aus der beigelegten Rechnung der GE Gesellschaft für Umwelttechnik mbH entnommen werden kann, bezieht sich diese auf eine Altlastenerkundung auf die Liegenschaft xyW. Hierbei

handelt es sich um die Betriebsliegenschaft der Bfin in der BR in xyW, die noch immer im Besitz der Bfin ist. Diese Immobilie wurde damals und wird heute noch steuerpflichtig vermietet.

Der seitens der GBP angesprochene Aufwand aus der Altlastenerkundung ist somit nicht auf die verkaufte Liegenschaft in xzW, sondern auf die noch immer im Betriebsvermögen der Bfin vorhandene und steuerpflichtig vermieteten Liegenschaft in xyW bezogen. Damit besteht hinsichtlich dieser Aufwendungen jedenfalls ein unmittelbarer Zusammenhang zu steuerpflichtigen Einnahmen.

Aus dem Schreiben vom 12.5.2016 des Finanzamtes geht folgendes hervor:

„Nach Einholung einer Stellungnahme durch die Groß BP hält das FA zum Schreiben vom 24.3.2016 fest, dass sich das Gutachten der Firma GE Gesellschaft für Umwelttechnik mbH offensichtlich auf die Betriebsliegenschaft [...] X und daher nicht auf die verkaufte Immobilie EZ in der KG M bezieht. Festzuhalten ist, dass dieser Umstand im stattgefundenen Außenprüfungsverfahren nicht vorgebracht wurde.

Es wird daher der Antrag auf Abweisung der Beschwerde betreffend die Jahre 2009 und 2010 (Vorsteuerkürzung 2009 in Höhe von 87.827,75 € und 2010 in Höhe von 6.626,51 €) aufrechterhalten“.

Aufgrund des Vertreterwechsels erfolgte folgende Stellungnahme, übermittelt per Mail am 30.3.2020:

"... Sachverhalt

Geschäftsgegenstand der Bf. ist die gewerbliche Vermietung und Verpachtung sowie die Verwaltung von Immobilien. Im gegenständlichen Sachverhalt geht es um zwei Liegenschaften (X und S), die von unserer Gesellschaft vor dem Verkauf über einen langen Zeitraum umsatzsteuerpflichtig vermietet und sodann unecht umsatzsteuerbefreit veräußert wurden. Streitgegenständlich sind Dekontaminierungsarbeiten bei den beiden Liegenschaften. Weiters wurde eine Rechnung im Jahr 2011 von der Betriebsprüfung unzutreffender Weise diesen Liegenschaften zugerechnet. Zu den einzelnen Liegenschaften dürfen wir folgendes ausführen:

Liegenschaft S WA 9-11 (... G)

Die Liegenschaft war ursprünglich eine Liegenschaft der P AG, die von der BÖ Aktiengesellschaft (heute Bfin) gekauft wurde. Die Liegenschaft wurde bis zum 31. August 2005 an die heutige MTB Österreich GesmbH umsatzsteuerpflichtig vermietet. Die MTB Österreich GesmbH hat auf dieser Liegenschaft eine Reparatur- und Servicewerkstätte betrieben. Durch diese Tätigkeit ist es zur Verschmutzung des Grundstückes unter anderem mit Schmieröl, Bitumen und anderen gefährlichen Rückständen gekommen.

Die Liegenschaft befand sich bereits damals (2005) unter Beobachtung des Landes S. Das Land S **vermutete** unter dem Namen „WA Mitte“ eine Altlast. Eine Registrierung im Verdachtsflächenatlas erfolgte – laut einer Mitteilung des Landes S vom 15.3.2005 - aufgrund fehlender Untersuchungen der Liegenschaft auf Altlasten aber vorerst nicht. Das Umweltbundesamt beabsichtigte 2005/2006 zwangsweise ein Untersuchungsprogramm zu starten, um zu beurteilen, ob es sich bei der Liegenschaft in S um eine sanierungsbedürftige Altlast handelt. Um die zwangsweise Untersuchung der Liegenschaft auf Altlasten abzuwenden, wurde von der GesmbH die Firma Intergeo beauftragt, ein Gutachten zu erstellen. In diesem Gutachten wurde auf grundwassergefährdende Analysen hingewiesen. Die Untersuchungen stellten das Land S zufrieden. Das Land S strebte keine eigenen Untersuchungen mehr an, stellte jedoch klar, dass die Ablagerungen zu entsorgen sind.

Die Liegenschaft wurde sodann umsatzsteuerpflichtig an die A S K Gesellschaft m.b.H. bis 31. Dezember 2005 vermietet.

Gleichzeitig mit der Vermietung wurde der K Gesellschaft m.b.H. (=GW) auch eine Kaufoption eingeräumt, welche von dieser in der Folge auch ausgeübt wurde. Die Liegenschaft wurde sodann mit 31. Dezember 2005 an die Mieterin GW unecht umsatzsteuerbefreit (ohne Ausübung der Option des § 6 Abs. 2 UStG) veräußert.

Im Rahmen von Bauarbeiten durch die A S K Gesellschaft m.b.H, hat die Wasserrechtsbehörde die Bauarbeiten überwacht und den Auftrag zur Beseitigung der Altlasten gegeben. Streitgegenständlich ist die im Zusammenhang mit der Beseitigung geltend gemachten Vorsteuern aus der Rechnung 09GW111/21102009 der GWS Produktion Handel Service GmbH iHv EUR 22.796,75.

Liegenschaft X, Asch 1 + 1a (EZ W)

Die Liegenschaft in X wurde ebenfalls ab 2005 umsatzsteuerpflichtig an die heutige MTB Österreich GesmbH vermietet. Auch auf dieser Liegenschaft wurde eine Reparatur- und Servicewerkstätte betrieben, wodurch es zur Verschmutzung des Grundstückes unter anderem mit Schmieröl, Bitumen und anderen gefährlichen Rückständen gekommen ist.

Vor der Vermietung wurde die Liegenschaft von der MN Immobilien GesmbH selbst für betriebliche Tätigkeiten, die der Umsatzsteuerpflicht unterlagen, genutzt.

Bezüglich der Liegenschaft in X wurde festgestellt, dass die Prüfwerte und Maßnahmen-schwellenwerte für Schadstoffkonzentrationen in Boden und Grundwasser gemäß ÖNORM S 2088-1 fallweise signifikant überschritten wurden. Da auch das Grundwasser betroffen war, waren wir verpflichtet, mit der zuständigen Behörde, MA 45: Wiener Gewässer, Kontakt aufzunehmen und haben dann die notwendigen Maßnahmen in Zusammenarbeit mit dieser

Behörde festgelegt und durchgeführt. Hätten wir dies nicht getan, wäre früher oder später jedenfalls eine bescheidmäßige Vorschreibung durch die Behörde erfolgt.

Die Liegenschaft wurde im Jahr 2009 an die H KG bzw. die I Immobilienverwertung GmbH unecht umsatzsteuerbefreit (ohne Ausübung der Option des § 6 Abs. 2 UStG) veräußert.

Zwischen den Parteien wurde eine Zusatzvereinbarung getroffen, aus der hervorgeht, dass die GesmbH (Bfin) die Kosten für eine Erstsanierung der Liegenschaft bis zu einem Betrag von EUR 1.000.000,- zuzüglich Umsatzsteuer übernimmt. Kosten, die darüber hinaus gehen, sollten von der H KG und der ... GesmbH (Bfin) solidarisch getragen werden. Alle Kosten über EUR 1.600.000,- zuzüglich Umsatzsteuer hätte die I Immobilienverwertung GmbH getragen.

Wir dürfen hier festhalten, dass das Finanzamt und die Großbetriebsprüfung aus dieser Zusatzvereinbarung ableitet, dass die Dekontaminierung mit dem Verkauf in Zusammenhang steht.

Dieser Zusammenhang ist zu verneinen, da wie später dargestellt wird, die Dekontaminierung direkt und unmittelbar mit der früheren Nutzung der Liegenschaft in materiellem Zusammenhang steht.

Streitgegenständig sind Vorsteuern iHv insgesamt EUR 48.957,51 aus den Dekontaminierungsrechnungen 2009/300623 und 2010/3000402 der Altlastsanierung und Abraumdeponie FZ Gem.b.H.

Steuerliche Würdigung

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann ein Unternehmer die ihm von anderen Unternehmern in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Davon ausgenommen sind gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 UStG Vorsteuern für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Ob Gegenstände oder sonstige Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden, ist nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang einer Vorleistung bzw. eines Eingangsumsatzes mit einem bestimmten Ausgangsumsatz im Zeitpunkt der Lieferung bzw. Erbringung der Leistung an den Unternehmer zu beurteilen (vgl. VwGH 2.7.2002, 2001/14/0153; 24.9.2003, 99/14/0232).

Nach der Rechtsprechung des EuGH muss zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln, grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen, damit das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht. Ein solcher ist gegeben, wenn die für den Bezug dieser Leistungen

getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der zum Abzug berechtigten Ausgangsumsätze gehören. Andererseits ist der Zusammenhang mit den besteuerten Umsätzen nach der MwSt-SystRL entsprechend dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer weit zu interpretieren. Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht daher etwa auch dann, wenn die Kosten für die bezogenen Leistungen zu den allgemeinen Aufwendungen gehören und als solchen Bestandteil des Preises der vom Unternehmer (steuerpflichtig) gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit steuerfreien und damit auch mit steuerpflichtigen Umsätzen ist auch gegeben, wenn diese in einem vorangegangenen oder in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum ausgeführt werden.

Wie bereits in unserer Berufung vom 30.1.2013 angeführt, wird in der deutschen Fachliteratur von mehreren Autoren – uE völlig zutreffend – vertreten, dass bei steuerfreier Grundstücksveräußerung der Sanierungsaufwand eines mit Chemikalien o.Ä. verseuchten Betriebsgrundstückes stets eine Folge der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit ist, da er auf Grund öffentlich-rechtlicher Beseitigungspflicht auch dann anfiele, wenn das Grundstück nicht veräußert würde. Dies gilt auch dann, wenn die unternehmerische Tätigkeit mit der Grundstücksveräußerung beendet wird.

Im gegenständlichen Fall steht jedenfalls außer Zweifel, dass die Art der Nutzung, d.h. der Betrieb von Reparatur- und Servicewerkstätten, der Liegenschaften die Kontaminierung verursacht hat. Zwischen dem Verkauf der Liegenschaften und der Dekontaminierung lässt sich, wenn überhaupt nur ein zeitlicher Zusammenhang feststellen, der jedoch für die Beurteilung, welchen Umsätzen die Vorsteuern zuzuordnen sind, keine Bedeutung haben sollte. Auf Grund des Betriebes von Reparatur- und Servicestätten auf den Liegenschaften war mit einer entsprechenden Kontaminierung bereits im Zeitpunkt der ersten Vermietung bzw. der eigenbetrieblichen Nutzung zu rechnen, sodass dieser Umstand in die jeweiligen Kalkulationen Eingang finden musste. Die in der Vergangenheit erzielten umsatzsteuerpflichtigen Mieteinnahmen bzw. umsatzsteuerpflichtigen Leistungserlöse beinhalten damit auch eine Abgeltung für die späteren Sanierungsaufwendungen der Liegenschaften. Konsequenterweise ist daher von einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen den früheren steuerpflichtigen Umsätzen und dem Sanierungsaufwand auszugehen.

Da das Entgelt aus den Mieteinnahmen bzw. die Leistungserlöse umsatzsteuerpflichtig waren, ist (in Übereinstimmung mit den oben angeführten Literaturstellen) auch der Vorsteuerabzug für die Dekontaminierungsleistung jedenfalls zu Recht erfolgt. Zu berücksichtigen ist auch, dass sich der Sanierungsaufwand für die Liegenschaften sowieso d.h. unabhängig von einem Liegenschaftsverkauf oder einer behördlichen Verpflichtung ergeben hätte. Nur, weil noch kein konkreter behördlicher Auftrag zur Dekontaminierung vorliegt, kann daraus noch kein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf konstatiert werden.

Weiters ist auch das Szenario zu überdenken, in dem die MN Immobilien GesmbH die Kosten für die Dekontaminierung nicht übernommen hätte. Es sollte grundsätzlich nicht strittig sein, dass ein Käufer für eine kontaminierte Liegenschaft einen geringeren Kaufpreis zu zahlen bereit ist, als für eine nicht kontaminierte Liegenschaft. Diese Kaufpreisreduktion sollte genau die Kosten einer Dekontaminierung betragen. Unserer Ansicht nach ist es auch nicht strittig, dass eine Dekontaminierung früher oder später aufgrund eines behördlichen Auftrages hätte erfolgen müssen. Hätte sodann die Kosten der Dekontaminierung der Käufer der kontaminierten Liegenschaft der Käufer im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit getragen, wären die sich daraus ergebenden Vorsteuern beim Käufer der Liegenschaft nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Vorschriften abzugsfähig gewesen.

Vorsteuern aus dem Jahr 2011

Wie bereits aus dem Schreiben des Finanzamtes vom 12. Mai 2016 hervorgeht betreffen die strittigen Vorsteuern aus dem Jahr 2011 nicht die oben angeführten (veräußerten) Liegenschaften. Diese Vorsteuern betreffen ein Gutachten der Firma Intergeo für das Grundstück in der BR in X, das auch heute noch von unserem Unternehmen umsatzsteuerpflichtig vermietet wird. Die Abzugsfähigkeit dieser Vorsteuern kann damit keinesfalls in Zweifel gezogen werden.

Aufgrund des oben beschriebenen, ersuchen wir um vollinhaltliche Stattgabe ...“.

Mit E-Mail vom 23.4.2020 wurden die vom Bundesfinanzgericht gestellte Fragen wie folgt vom steuerlichen Vertreter der Bfin. beantwortet:

„...Betrifft Liegenschaft in S:

1. Mietvertrag samt Kaufoption

Sie finden den Mietvertrag und die Kaufoption anbei.

2. Gutachten samt Auftragserteilung (laut Punkt V des Kaufvertrages vom 21/22.12.2005).

Handelt es sich dabei um das gleiche Gutachten wie in der Stellungnahme vom 30.3.2020 erwähnt?

Sie finden das erwähnte Gutachten anbei.

3. Schriftverkehr mit der Behörde in S, wenn vorhanden:

Sie finden ein Schreiben des Landes S anbei. Aus diesem Schreiben geht insbesondere hervor, dass das "Umweltbundesamt X diese Fläche und die nördlich und südlich daran angrenzende Bereiche als untersuchungsbedürftig eingestuft hat und wird dafür in der ersten Hälfte des Jahres 2005 ein Untersuchungsprogramm erstellen. Das Grundstück xxxx wird vom Bundesumweltministerium in den Verdachtsflächenkataster aufgenommen werden." Die Korrespondenz fand jedoch hauptsächlich telefonisch/persönlich statt.

Betrifft Liegenschaft in X Verkauf an die H KG und I Immobilienverwertungs-GmbH

1. Mietverträge (laut ihrer Stellungnahme vom 30.3.2020 wurde die Liegenschaft in X vermietet? In den Kaufverträgen ist keine Vermietung erwähnt?)

Wann endete die Vermietung?

Sie finden die entsprechende Rahmenvereinbarung anbei. Die Vermietung der Liegenschaft endete in 2008.

2. Seit wann wurde versucht die Liegenschaft in X zu veräußern? Erfolgte der Verkauf über Makler, dann wären die Unterlagen des Maklers zu übermitteln.

Es wird vermutet, dass die Liegenschaft seit 2008 versucht wurde zu verkaufen. Da dies jedoch bereits 12 Jahre zurückliegt, lässt sich dies nicht mehr eindeutig bestimmen. In 2009 erfolgte dann der Vertragsabschluss. Ein Makler wurde nach jetzigem Wissensstand nicht involviert.

3. Gutachten samt Auftragserteilung (laut Zusatzvereinbarung zu beiden Kaufverträgen vom 23.4.2009)

Das Gutachten wurde von der Firma [...] erstellt, einen Endbericht gibt es von der Firma Water & Waste. Sie finden diese Gutachten anbei. Ein Auftragsschreiben liegt leider nicht auf.

4. Schriftverkehr mit der zuständigen Behörde (MA 45) in X, wenn vorhanden:

Hierzu liegen leider keine Unterlagen mehr auf und die zuständigen Personen sind nicht mehr bei der Bfin. beschäftigt".

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aus den vorgelegten Unterlagen und dem Vorbringen der Bfin ergibt sich, dass die von der Bfin verkauften Liegenschaften in X und S Kontaminierungen (Altlasten, Grundwasser und Bodenverunreinigungen) aufweisen.

a) Liegenschaft S:

Mit Mietvertrag datiert vom 29.8.2005/2.9.2005 erfolgte eine Vermietung (rückwirkend) beginnend mit 1.8.2005 bis 31.12.2005. Es wurde eine pauschale Miete für diesen Zeitraum von 20.000 € umsatzsteuerpflichtig mit dem zukünftigen Käufer der Liegenschaft, der A S K GmbH, vereinbart. Vermietungszweck war die Lagerung von Maschinen.

Laut Kaufoptionsvereinbarung vom 29.8.2005/2.9.2005 zwischen den Parteien, der Bfin und der A S K GmbH wurde ua vereinbart:

Punkt III

„...Der Optionsgeber verpflichtet sich, im Falle der Optionsannahme binnen einem Monat ab Optionsannahme die Öltanks auszupumpen und zu reinigen. Weiters verpflichtet sich der Optionsgeber im Falle der Optionsannahme, die ölverunreinigten Bauteile und die Isolierung der Lüftungskanäle im Tiefgaragenbereich auf seine Kosten entsorgen zu lassen“.

Mit Kaufvertrag vom 21/22.12.2005 wurde die Liegenschaft in S (EZS Grundbuch 5555 G) an die A S K GmbH unecht umsatzsteuerbefreit (ohne Ausübung der Option des § 6 Abs 2 UstG) veräußert.

Festgehalten wurde im Kaufvertrag ua folgendes:

Punkt III Kaufpreis und Kaufpreisentrichtung

„...Als Kaufpreis vereinbaren die Vertragsparteien den Betrag von 6.900.000,00 €.

Gemäß Mietvertrag wird für den Fall des Erwerbes der Liegenschaft durch die Käuferin die von der Käuferin bezahlt Miete von 20.000 € auf den Kaufpreis angerechnet. Der Restkaufpreis von 6.880.000 € ist von der Käuferin binnen 30 Tagen ab Vertragsunterfertigung bar und abzugslos ... treuhändig zu erlegen....

Vor Erlag des Kaufpreises, vor Nachweis des Erlages der anrechenbaren Mietzahlung darf die Übertragung des Eigentumsrecht nicht stattfinden. Der Nachweis des Erlages der anrechenbaren Mietzahlung erfolgt durch schriftliche Erklärung der Verkäuferin gegenüber dem Treuhänder bis spätestens 31.12.2005

Dem Grundbuchsgericht ist der Eintritt dieser Bedingungen nicht nachzuweisen....“.

Punkt IV Übergabe und Übernahme:

Die Übergabe und Übernahme der kaufgegenständlichen Liegenschaft in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Käuferin erfolgt mit dem Tag der Vertragsunterfertigung und zwar mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die Verkäuferin das Grundstück bisher besessen und benützt hat bzw zu besitzen und benützen berechtigt war. Vom Tage der Übergabe an gehen Zufall und Gefahr sowie Last und Vorteil, hievon nicht umfasst ist das Mietentgelt aus dem Mietvertrag zwischen Käuferin und Verkäuferin, auf die Käuferin über.

In Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft erfolgte zwischen den Parteien eine Regelung über die Kontaminierung der Liegenschaft die im Punkt V des Kaufvertrages wie folgt festgehalten ist:

Punkt V Gewährleistung:

"... Beiden Vertragsteilen ist bekannt, dass die kaufgegenständliche Liegenschaft mit Kontaminationen behaftet ist. Hierüber wurde ein Gutachten erstellt, das der Käuferin vor Unterfertigung des Kaufvertrages übergeben wurde. Bei innerhalb von 5 Jahren ab allseitiger Vertragsunterfertigung getätigten Baumaßnahmen Deponierungskosten werden soferne dabei Deponierungskosten aufgrund behördlich vorgeschriebener Entsorgungsaufgaben entstehen, diese von der Verkäuferin zur Hälfte zu tragen. Die Verkäuferin verpflichtet sich, die Käuferin bezüglich des von ihr zu übernehmenden Teiles der Kosten schad- und klaglos zu halten. Der Verkäuferin steht das Recht zur Auswahl der Deponie zu.

Das im Kaufvertrag angeführte Gutachten (siehe Punkt V), ist dem Kaufvertrag vom 21/22.12.2005 nicht angefügt bzw. beigelegt. Welches Gutachten dafür herangezogen wurde ist nicht bekannt.

Die Kontaminierungskosten fielen für die Bfin laut Rechnung der GWS Produktion Handel Service GmbH vom 22.10.2009 in Höhe von 136.780,50 € (113.983,75 netto zzgl 20% USt ds 22.796,75 €) „für die Entsorgung von Aushub verunreinigt bzw. kontaminiert Tankstelle“ an.

b) Liegenschaft X (Verkauf der Liegenschaften an H KG und I Immobilien Verwertung GmbH

Die Bfin ist Eigentümerin der gesamten Liegenschaft EZX Grundbuch 1111X W im Ausmaß von 29.982 m².

Die streitgegenständliche Liegenschaft in X wurde laut (undatierter) Rahmenvereinbarung und Mietaufstellung bis Ende Jänner 2008 vermietet.

Nach einem Teilungsverfahren laut Teilungsplan der Vermessung AX gmbH, 1020 Wien... vom 14.2.2008 erteilte die Bfin die Zustimmung aufgrund des Kaufvertrages vom 23.4.2008 damit die Liegenschaftsflächen mit den neuen Grundstücke Nr [...] und die Einverleibung des Eigentumsrechtes für den Käufer, der I Immobilienverwertung GmbH, bewilligt werden konnte. (Die Beurkundung, dass der Geschäftsführer für die Bfin zeichnen konnte, erfolgte mit 24.4.2009).

Die restlichen Liegenschaftsflächen mit den Grundstücke Nr. [...] erwarb die H KG mit Kaufvertrag vom 23.4.2009

Auf die Kaufverträge – die im Akt aufliegen - wird verwiesen.

Dass die Liegenschaften Kontaminationen aufwiesen ergibt sich aus den Kaufverträgen (Punkt IV Haftung und Gewährleistung bzw. Punkt 4. Gewährleistung).

Im Hinblick auf die Kontaminierungen wurde zwischen den Parteien der H KG, I Immobilien Verwertung GmbH und der Bfin eine Zusatzvereinbarung vom 23.4.2009 (zu den Kaufverträgen) vorgelegt, auf die – um Wiederholungen zu vermeiden – hingewiesen wird.

Daraus geht im Wesentlichen hervor, dass die Vertragsparteien das Gutachten der Intergeo Umwelttechnologie und Abfallwirtschaft GmbH vom 8.5.2008 kennen, welches die Basis für den Verkauf bildet.

Das Gutachten der Intergeo Umwelttechnologie und Abfallwirtschaft GmbH vom 8.5.2008 war der Zusatzvereinbarung nicht angeheftet bzw beigelegt.

In dieser Zusatzvereinbarung vom 23.4.2009 wird zwischen den Parteien, der Bfin, der H KG und der I Immobilien Verwertung GmbH einvernehmlich die Durchführung von Sanierungsarbeiten für die Beseitigung der Kontaminierung (Altlasten, Grundwasser und Bodenverunreinigungen) sowie die Frage der Kostentragung für diese Sanierungsarbeiten geregelt.

Für die Beseitigung der Kontaminierung bzw. die Sanierungsleistungen wurden von der Bfin. folgende Vorsteuerbeträge beantragt:

- Rg Altlastensanierung und Abraumdeponie FZ GmbH vom 4.9.2009, Baustelle Asch, „Sanierung und Entsorgung“ - netto 423.309,99 zzgl 20% USt 42.331,00 €.

- Rg Altlastensanierung und Abraumdeponie FZ GmbH vom 1.7.2010, Baustelle Asch „Entsorgung Baurestmassen“ - netto 46.783,70 zzgl USt 6.626,51 €.

c) Verkauf der Liegenschaft an die Dr. J und Partner Vermögensbeteiligungs- und Immobilientreuhand GmbH & Co KG - Kaufvertrag vom 12.10.2011/21.10.2011

Festgestellt ist, dass die Rechnung der Firma GE Gesellschaft für Umwelttechnik mbH in keinem Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft an die Dr. J und Partner Vermögensbeteiligungs- und Immobilientreuhand GmbH & Co KG steht.

Der Verkauf wurde, wie im Kaufvertrag vom 12.10.2011/21.10.2011 vereinbart, abgewickelt.

Auf den Kaufvertrag, der im Akt aufliegt wird verwiesen.

Die Bfin beantragte mit der Rechnung vom 30.3.2011 der Firma GE Gesellschaft für Umwelttechnik GmbH für das Projekt Liegenschaft xyW Altlastenerkundung die Vorsteuer in Höhe von 14.896 €.

Die Betriebsliegenschaft in der BR in xyW, die im Besitz der Bfin ist, wird laut Vorbringen der Bf. nach wie vor steuerpflichtig vermietet. Die Bfin beauftragte die Firma GE Gesellschaft für Umwelttechnik GmbH mit Erkundungsarbeiten auf dem Betriebsgelände.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt übermittelten Akt, dem Vorhalteverfahren beim Bundesfinanzgericht (BFG) und aus den dem BFG und dem Finanzamt bzw. der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen:

Liegenschaft S:

- Intergeo- Gutachterlicher Bericht über Bodenuntersuchungen vom 7.9.2004
- E-Mail vom 15.3.2005 Umweltschutzamt/S
- Mietvertrag und Kaufoptionsvertrag vom 19.8.2005/2.9.2005
- Kaufvertrag vom 21.12.2005/22.12.2005
- Rechnung vom 22.10.2009
- Bedarfsmeldung vom 28.10.2009 Gesamtsumme 113.983,75 € excl MwSt.

Liegenschaft X:

- Pauschal Rahmenvereinbarung undatiert und nicht unterschrieben für das Jahr 2007
 - Buchungsanzeige /Rechnung vom 24.1.2008 für den Jänner 2008
 - Aufstellung über Mietverrechnungen im Konzern vom 21.1.2008
 - Gutachterlicher Bericht einer Umwelttechnischen Liegenschaftsbewertung Schwerpunkt Altlasten für das Areal der MNVS AG Gebrauchtwagenzentrale X in der Asch 1a vom 22.10.2007 der Intergeo Umwelttechnologie und Abfallwirtschaft GmbH (Auftraggeber I Immobilienverwertung GmbH, Projektbeschreibung Historische Recherche für das Areal.... In der Asch 1a xxW);
 - Kaufverträge vom 23.4.2008/ 23.4.2009 samt Zusatzvereinbarung vom 23.4.2009
 - Rechnung AG (Immobilienmakler) vom 20. Mai 2009 Vermittlung der Liegenschaft xxW, Asch Leistungszeitraum April 2007 bis April 2009;
 - Rechnung CI vom 25.5.2009 Vermittlung der Liegenschaft xxW, Asch vom April 2007 bis April 2009;
 - Gutachterlicher Bericht vom 16.7.2009 der Intergeo auf dem Areal der ehemaligen ... Liegenschaft AH, xxW Asch 1a Auftraggeber TFA GesmbH (Auftragsdatum vom 5.6.2009) mit der Projektbeschreibung Ergänzende Untersuchungen zur umwelttechnischen Bestandaufnahme des anthropogenen Anschüttungshorizonts auf dem Areal Asch 1a ,xxW „Im Juni 2009 wurde die Intergeo Umwelttechnologie und Abfallwirtschaft GmbH ... durch die TFA GesmbH aufgrund einer geplanten Übernahme... mit der Durchführung einer ergänzenden umwelttechnischen Untersuchung beauftragt“.
 - Rechnung vom 4.9.2009 mit dem Zweck „Sanierung und Entsorgung“
 - Endbericht der water und waste Abfallwirtschaft Chemie und Kulturtechnik bzgl Sanierung Standort ... xxW vom 23.11.2009:
- „Die Fa Water und waste... wurde seitens der MN GmbH auf Basis der vorangegangenen Liegenschaftsbewertung der Intergeo Umwelttechnologie und Abfallwirtschaft GmbH mit den Aufgaben der Sanierung der Liegenschaft xxW, Asch 1a beauftragt...“.*

- Rechnung vom 1.7.2010 Zweck „Entsorgung Baurestmassen“
- Begleitbrief vom 20.7.2010 von der water und waste
- Schreiben vom 9.11.2010
- Stellungnahme vom 23.12.2010
- E-Mail vom 7.11.2012
- E-Mail mit Schreiben vom 30.3.2020

Verkauf der Liegenschaft an die Dr. J und Partner Vermögensbeteiligungs- und Immobilienreuhand GmbH & Co KG

- Kaufvertrag vom 12.10.2011/21.10.2011;
- Rechnung der GE Gesellschaft für Umwelttechnik mbH vom 30.3.2011;
- Gutachten der GE Gesellschaft für Umwelttechnik mbH vom 30.3.2011

Angemerkt wird, dass das in der Zusatzvereinbarung vom 23.4.2009 erwähnte Gutachten der Intergeo vom 8.5.2008 nicht der Vereinbarung angeheftet war bzw. nicht vorgelegt wurde.

Festzuhalten ist, dass keine behördlichen Anordnungen anhand von Bescheiden zur Beseitigung der Altlasten bzw der Grundwasser- und Bodenkontaminationen für die streitgegenständlichen Liegenschaften von der Bfin vorgelegt wurden.

Wie bekannt und wie von der Bfin selbst vorgebracht im E-Mail vom 17.4.2020, gab es lediglich persönliche und telefonische Kontakte mit der Salzburger Behörde. Nachweise samt behördlicher Anordnung der zuständigen Behörde zur Beseitigung der Altlasten und Kontaminierungen fehlen.

Auch hinsichtlich der Liegenschaft in X – betreffend Verkauf an H KG und I Immobilienverwertung GmbH – wurde kein Schriftverkehr mit der Behörde vorgelegt. Laut E-Mail vom 17.4.2020, „...liegen leider keine Unterlagen mehr auf und die zuständigen Personen sind nicht mehr bei der Bfin beschäftigt...“.

Ein Zusammenhang mit den Vermietungsumsätzen der Bfin wurde weder bei der Liegenschaft in S noch bei der durch ein Teilungsverfahren geteilten Liegenschaften in X aufgezeigt bzw. nachgewiesen. Die in Anspruch genommenen Sanierungsleistungen lagen zeitlich nach der steuerfreien Veräußerung der Grundstücke (siehe Rechnungen, Kaufverträge vom 22.12.2005, 23.4.2008 / 23.4.2009 und der Zusatzvereinbarung vom 23.4.2009).

Die Umsatzstätigkeit (Vermietung) wurde von der Bfin auf der Liegenschaft in S mit 2005 eingestellt und in X mit Jänner 2008. Zur Vermietung in S ist noch anzumerken, dass die pauschale Miete von 20.000 € für den Zeitraum 1.8.2005 bis 31.12.2005 auf den Kaufpreis angerechnet wurde. Im Übrigen erfolgte auch eine Sonderregelung hinsichtlich der Zahlung (siehe Kaufvertrag vom 22.12.2005).

Auch wurde keinesfalls aufgezeigt, dass diese Sanierungs-/Kontaminierungskosten Eingang in die Ausgangsumsätze gefunden haben. Wie bekannt datieren die Rechnungen für den Vorsteuerabzug aus dem Jahr 2009, 2010 bzw. 2011. Dazu kommt noch, dass die Käufer für den Gebäudeabbruch auf den verkauften Liegenschaften zuständig sind.

Hinsichtlich des Verkaufes der Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 12.10.2011/21.10.2011 an die Fa Dr. J und Partner Vermögensbeteiligungs- und Immobilientreuhand GmbH & Co KG wurden dem BFG keine weiteren Unterlagen vorgelegt. Der Verkauf wurde laut Kaufvertrag abgewickelt.

Zwischen den Parteien, der Bfin und dem Finanzamt besteht Einigkeit, dass die strittigen Vorsteuern aus der Rechnung vom 11.3.2011 nichts mit den Verkauf der Liegenschaft an die Fa Dr. J und Partner Vermögensbeteiligungs- und Immobilientreuhand GmbH & Co KG zu tun haben.

Wie aus der beigelegten Rechnung der Fa GE Gesellschaft für Umwelttechnik mbH entnommen werden kann, bezieht sich diese Rechnung auf die Liegenschaft der Bfin in der BR in xyW, die im Besitz der Bf ist. Dabei handelt es sich um eine Betriebsliegenschaft der Bfin, die laut Bfin nach wie vor steuerpflichtig vermietet wird. Dies wurde vom Finanzamt und der Großbetriebsprüfung nicht bestritten. Das Finanzamt bzw. die Großbetriebsprüfung haben dazu nichts mehr vorgebracht. Die Abweisung der Beschwerde für 2009 und 2010 wurde nunmehr beantragt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

A) Rechtsgrundlagen und rechtliche Ausführungen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1994 sind die Lieferungen von Grundstücken unecht steuerfrei.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit a UStG 1994 kann der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Vom Vorsteuerabzug sind gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 unter anderem ausgeschlossen die Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer die Gegenstände oder sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet bzw. in Anspruch nimmt.

§ 12 Abs. 4 UStG 1994 lautet: Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und Abs. 3 in abziehbare und nichtabziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

Ob nun und in welchem Ausmaß solche „nachträglichen“ Vorsteuern als Folge von bereits ausgeführten Umsätzen abzugsfähig sind ergibt sich nicht nur aus dem EuGH vom 8. 6. 2000, C-98/98 , Midland Bank plc sondern auch aus EuGH vom 22.2.2001, c-408/98 Abbey National, in welchem der Gerichtshof Hinweise für die Abzugsfähigkeit gegeben hat.

Nach der Rsp des EuGH (8. 6. 2000, C-98/98, Midland Bank; 22. 2. 2001, C-408/98, Abbey National; 27. 9. 2001, C-16/00, Cibo Participations SA; ähnlich schon 6. 4. 1995, C-4/94, BLP Group) muss zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln, grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen, damit das in Art 167 ff MwSt-SystRL vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug entsteht. Ein solcher ist gegeben, wenn die für den Bezug dieser Leistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören.

Andererseits ist der Zusammenhang mit den besteuerten Umsätzen nach der MwSt-SystRL entsprechend dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer weit zu interpretieren (Ruppe/Achatz, UStG5 § 12 Rz 240). Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht daher auch dann, wenn die Kosten für die bezogenen Leistungen zu den allgemeinen Aufwendungen gehören und als solche Bestandteile des Preises der vom Unternehmer (steuerpflichtig) gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind (EuGH 8. 6. 2000, C-98/98, Midland Bank; 8. 2. 2007, C-435/05, Investrand).

Allgemeine Kosten des Steuerpflichtigen gehören zu den Preiselementen aller Produkte eines Unternehmens und hängen nach Ansicht des EuGHs direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (s auch BFH 24. 4.2013, XI R 25/10). Sind die Kernumsätze des Unternehmens steuerpflichtig, so soll der Ausschluss nur dann zum Tragen kommen, wenn die Vorausleistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den unecht befreiten Umsätzen stehen. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist im Einzelfall zu entscheiden (Ruppe/Achatz, aaO, § 12 Rz 245).

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 31.5.2017 Ro 2016/13/0017 ergibt sich in Zusammenhang mit dem EuGH Urteil vom 29.10.2009, C-29/08 SKF folgendes:

Nach stRsp des EuGH zum Vorsteuerabzug nach Art 17 der Sechsten RL des Rates vom 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) bzw Art 168 der RL 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das

gemeinsame Mehrwertsteuersystem (vgl hiezu auch zusammenfassend die Schlussanträge der Generalanwältin vom 6. 4. 2017, C-132/16 , Iberdrola, RN 32 ff) muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann (vgl EuGH 29. 10. 2009, C-29/08 , SKF, ÖStZB 2011/61, RN 57). Auch bei Fehlen eines derartigen Zusammenhangs wird ein Recht auf Vorsteuerabzug dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und - als solche - Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl neuerlich EuGH 29. 10. 2009, C-29/08 , SKF, ÖStZB 2011/61, RN 58).

Wenn hingegen von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen mit steuerbefreiten Umsätzen zusammenhängen oder nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (vgl neuerlich EuGH 29. 10. 2009, C-29/08 , SKF, ÖStZB 2011/61, RN 59; EuGH 16. 2. 2012, C-118/11 , Eon Aset Menidjmont OOD, ÖStZB 2013/231, RN 44).

Für die Feststellung eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs kommt es darauf an, ob die getätigten Ausgaben in den Preis des Ausgangsumsatzes Eingang finden oder ob sie zu den Kostenelementen der übrigen Produktpreise gehören (vgl neuerlich EuGH 29. 10. 2009, C-29/08 , SKF, ÖStZB 2011/61, RN 62).

In der Regel besteht kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Ausgangsumsatz und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als Folge und nach Abwicklung dieses Umsatzes verwendet hat. Die Ausgaben für diese Dienstleistungen sind zwar Folge des Ausgangsumsatzes, sie gehören aber idR nicht zu den Kostenelementen dieses Umsatzes (vgl EuGH vom 8. 6. 2000, C-98/98, Midland Bank plc, ÖStZB 2001/74, RN 31; BFH vom 25.6.1998 V R 25/97; 14.3.2012, XI R 23/10).

B. Erwägungen:

Strittig ist gegenständlich, ob die Leistungen bzgl. Beseitigung der Kontaminierungen mit den Regelungen in den Kaufverträgen und in der Zusatzvereinbarung vom 23.4.2009 – in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veräußerung oder, wie die Unternehmensvertreter argumentieren, in unmittelbaren und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der steuerpflichtigen Vermietung der Grundstücke stehen.

Dass die Kosten des Abbruches der Gebäude in den Veräußerungserlös der Grundstücke (als Kostenelement) eingegangen sind, ist unstrittig. Wie bekannt sind die Käufer für den Abbruch der Gebäude laut Kaufverträge zuständig.

Aufgrund der Kaufverträge mit der H KG und der I Immobilien Verwertung GmbH hat die Bfin sich verpflichtet die Sanierungskosten bzw. der Dekontaminierungskosten in nicht unbeträchtlicher Höhe zu übernehmen und aufgrund des Kaufvertrages mit der A S K GmbH hat die Bfin sich verpflichtet die Hälfte der Kontaminierungskosten, wenn ein behördlicher Auftrag innerhalb von 5 Jahren erfolgt, zu übernehmen, um diese Liegenschaften in X und S steuerfrei verkaufen zu können.

Dass die Sanierungskosten/Kontaminierungskosten in das Vermietungsentgelt einbezogen worden wären, ist nicht ersichtlich bzw. aufgrund des Entgelts nicht ableitbar. Diesbezüglich wurde von der Bfin. auch nichts entscheidungsrelevantes vorgebracht.

Aufgrund der vorgenannten Ausführungen und Judikatur wurde bereits im Rahmen der Sachverhaltsfeststellungen und der Beweiswürdigung dargelegt, dass die Sanierungskosten bzw. die Kosten für die Beseitigung der Kontaminierungen in den streitgegenständlichen Jahren 2009 und 2010 nicht durch die umsatzsteuerpflichtige Vermietung bzw. Tätigkeit veranlasst war.

Auch wenn es Kontakte mit den Behörden bzgl. der Kontaminierungen bzw der Altlasten gegeben hat, so hat die Bfin ohne behördliche und bescheidmäßige Anordnungen durch die Behörden, lediglich aufgrund der kaufvertraglichen Verpflichtungen sich an den Sanierungen bzw. an der Beseitigung der Kontaminierungen beteiligt. Vonseiten der Bfin wurde weder nachgewiesen, dass es diesbezüglich behördliche Auflagen bzw bescheidmäßige Anordnungen durch die Behörden gab noch, dass in den Kostenrechnungen der früheren Ausgangsleistungen bereits die Kosten der späteren Dekontaminierung eingeflossen sind.

Die Bfin widerspricht sich im übrigen selbst, wenn sie im E-Mail vom 30.3.2020 vorbringt, *Im Rahmen von Bauarbeiten durch die A S K Gesellschaft m.b.H, hat die Wasserrechtsbehörde die Bauarbeiten überwacht und den Auftrag zur Beseitigung der Altlasten gegeben und im gleichen Schriftstück vorbringt „Nur, weil noch kein konkreter behördlicher Auftrag zur Dekontaminierung vorliegt, kann daraus noch kein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf konstatiert werden“.*

Voraussetzungen für die Kaufpreiszahlungen waren der Gebäudeabbruch durch die Käufer und die umsatzsteuerfreie Veräußerung der streitgegenständlichen Liegenschaften sowie die Einigung über den Umfang der durchzuführenden Sanierungsmaßnahmen bzw. Kontaminierungsmaßnahmen mit dem Ausmaß und die Aufteilung der Kosten zwischen den Käufern und der Bfin. (siehe Kaufverträge datiert vom 21.12.2005/22.12.2005 bzw. 23.4.2008/ 23.4.2009 und die Zusatzvereinbarung vom 23.4.2009).

Die Kosten für die Beseitigung der Kontaminierung sind den Grundstücksumsätzen, also den unecht steuerbefreiten (§ 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1994; der Umsatz wurde von den Beteiligten nicht iSd § 6 Abs. 2 UStG 1994 als steuerpflichtig behandelt) Umsätzen zuzurechnen.

Damit können die aus den mit diesem Ausgangsumsätzen verbundenen Eingangsumsätzen resultierenden Vorsteuern nicht in Abzug gebracht werden.

Zur Zeit der Sanierungsmaßnahmen – die Rechnungen sind aus dem Jahr 2009 und 2010 - hat die Bfin keine (Vermietungs)Umsätze mehr ausgeführt. Die bezogenen Sanierungsleistungen sind wirtschaftlich der bereits 2005 (S) und 23.4.2008/23.4.2009 (Kaufverträgen) vorgenommenen steuerfreien Grundstücksveräußerungen zuzurechnen. Als letzter Umsatz des Unternehmens ist die steuerfreie Veräußerung des Grundstücks mit Kaufvertrag vom 21.12.2005/22.12.2005 bzw. 23.4.2008/ 23.4.2009 mit Zusatzvereinbarung. Die Sanierungsleistungen bzw Kontaminierungsleistungen lagen zeitlich lange nach diesen Umsätzen. Das heißt bei den festgestellten Umständen kommt als wirtschaftliche Zurechnung aber nur die Zurechnung der Kontaminierungsleistungen und der darauf beruhenden Vorsteuerbeträge zu dieser Grundstücksveräußerung in Betracht.

Dass es sich bei den Sanierungsaufwendungen um einen Teil des Kaufpreises handelt gibt die steuerliche Vertretung in ihrer Stellungnahme vom 30.3.2020 selbst zu, wenn sie vorbringt *"Es sollte grundsätzlich nicht strittig sein, dass ein Käufer für eine kontaminierte Liegenschaft einen geringeren Kaufpreis zu zahlen bereit ist, als für eine nicht kontaminierte Liegenschaft. Diese **Kaufpreisreduktion** sollte genau die Kosten einer Dekontaminierung betragen"*.

Die Bfin tätigte die Kosten zur Beseitigung der Kontaminierung um die Liegenschaften steuerfrei veräußern zu können. Die Grundstücke konnten nur verkauft werden, wenn die Bfin in der Folge sich an den Sanierungskosten bzw. bei der Beseitigung der Kontaminierungen beteiligt.

Dass die Sanierungskosten hinsichtlich Kontaminierung mit dem Verkauf in Zusammenhang stehen ergibt sich daraus, dass zB die Liegenschaft in X Asch lange nicht veräußert wurde bzw werden konnte. (siehe Rechnungen der Immobilienmaklerin AG bzw der CI vom 20.5.2009 bzw. 25.5.2009). Wurden doch seit 2007 Käufer gesucht, bis der Verkauf im Jahr 2008/2009 erfolgte. Erst mit der Zusatzvereinbarung vom 23.4.2009 - Regelung über die Kosten betreffend Kontaminierung und Sanierung - indem sich der Verkäufer (Bfin) bereit erklärte einen nicht unwesentlichen Teil der Sanierungskosten zu übernehmen, wurde die Liegenschaft in X endgültig verkauft.

Wenn die Bfin nun die behördliche Anordnung nicht abwartete mit dem Argument, dass *„eine Bescheidmäßige Vorschreibung durch die Behörde früher oder später erfolgt wäre“* (Schreiben

vom 30.3.2020), so lässt sich daraus nicht herleiten, dass die Bfin nicht, im Hinblick auf ihre in den Kaufverträgen grundsätzlich festgelegten Sanierungspflichten, tätig geworden ist.

Es mag zwar ein mittelbarer Zusammenhang zwischen den Sanierungsaufwendungen und den früheren steuerpflichtigen Umsätzen der Bfin gegeben sein. Gegenüber diesem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Grundstücksveräußerungen tritt der mittelbare Zusammenhang der Bodensanierung mit den früheren Umsätzen der Bfin zurück.

Aufgrund der obigen Ausführungen war daher die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 als unbegründet abzuweisen.

Vorsteuer 2011 in Höhe von 14.896 €:

Die Rechnung der GE Gesellschaft für Umwelttechnik vom 30.3.2011 für ein Gutachten zur Altlastenerkundung betrifft die Liegenschaft xyW BR.

Ein Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft an J + Partner Vermögensbeteiligung GmbH und Immobilien Treuhand GmbH & Co KG (siehe Kaufvertrag vom 12.10.2011/21.10.2011) liegt nicht vor. Da die Kosten aus der Rechnung nicht in Zusammenhang mit einem Verkauf der Liegenschaft stehen, sondern in Zusammenhang mit der noch immer im Betriebsvermögen der Bfin vorhandenen und steuerpflichtig vermieteten Liegenschaft in xyW, besteht hinsichtlich dieser Kosten ein unmittelbarer Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen (Vermietung).

Dagegen wurde vom Finanzamt bzw. der Großbetriebsprüfung nichts mehr vorgebracht, sodass eine Stattgabe in diesem Punkt erfolgt (siehe Schreiben vom 12.5.2016).

Berechnung der Vorsteuern für 2011:

Gesamtbetrag der Vorsteuern lt Bescheid vom 6.12.2012 (KZ 060)	– 231.822,50 €
laut BFG	– 14.896,00
laut BFG Gesamtbetrag der Vorsteuern (KZ 060)	– 246.718,50 €

Die Umsatzsteuer für 2011 wird wie folgt berechnet:

KZ 022 20% Normalsteuersatz 3.666.764,90 €

Summe der Umsatzsteuer lt Bescheid vom 6.12.2012	733.352,98 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (KZ 060)	-246.718,50 €

Zahllast laut BFG	486.634,48 €
-------------------	---------------------

Aufgrund der obigen Ausführungen, war daher die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 abzuweisen. Die Bescheide für 2009 und 2010 bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 wird stattgegeben.

Somit ist spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ließ sich im vorliegenden Erkenntnis von der - ohnedies zitierten - einheitlichen höchstgerichtlichen innerstaatlichen bzw. europarechtlichen Judikatur leiten, weshalb die Revision an den VwGH nicht zuzulassen war. Schließlich ist zur Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug allgemein darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist; ob sohin die Beweiswürdigung materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Linz, am 21. September 2021