

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***XY***, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 3. August 2017 betreffend Umsatzsteuer 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die beschwerdeführende Gesellschaft m.b.H. ist Gesamtrechtsnachfolgerin (§ 142 UGB) der ***A*** Gesellschaft m.b.H. & Co KG, die bis zum 30. November 2016 einen KFZ-Betrieb geführt hatte, und machte in der Umsatzsteuererklärung 2016 ua. im Zusammenhang mit der Beseitigung von zwei Erdtanks und des kontaminierten Erdreichs sowie Vermittlungsleistungen anlässlich des Verkaufes der Betriebsliegenschaft in Rechnung gestellte Umsatzsteuern in Höhe von 5.136,18 € als Vorsteuern geltend.
2. Das Finanzamt ließ die angeführten Vorsteuern im Umsatzsteuerbescheid 2016 mit der Begründung, die diesen zugrundeliegenden Leistungen stünden im Zusammenhang mit dem gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1994 unecht von der Umsatzsteuer befreiten Verkauf des gemischt genutzten Grundstückes, außer Ansatz.
3. In der gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 erhobenen Beschwerde beantragte der steuerliche Vertreter die Berücksichtigung der im Zusammenhang mit der Beseitigung der Erdtanks und des kontaminierten Erdreichs stehenden Vorsteuern in Höhe von 3.966,18 €. Nach den

auszugsweise wiedergegebenen Bestimmungen des Kaufvertrages verpflichtete sich der Verkäufer ***A.B.***, die zwei sich noch im Untergrund befindlichen Erdtanks zu entfernen und zu entsorgen sowie eine eventuelle Kontaminierung des Erdreichs bis 30. November 2016 auf eigene Kosten beseitigen zu lassen. Bei den wiedergegebenen Vertragsbestimmungen handle es sich um unerlässliche Absicherungen bei einem Liegenschaftserwerb von einem KFZ-Betrieb, da Zuwiderhandlungen zu diversen Gewährleistungsansprüchen geführt hätten und kein Käufer die risikoreiche und kostenintensive Beseitigung von Altlasten auf eigene Rechnung übernehmen würde. Zudem sei die Entfernung und Entsorgung der Erdtanks und des kontaminierten Erdreichs im Rahmen der Betriebsaufgabe durchzuführen gewesen, im öffentlichen Interesse gelegen und der Kontrolle durch die zuständige Abteilung der Bezirkshauptmannschaft unterlegen. Von einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG 1988 könne nicht die Rede sein, beziehe sich dieser doch auf die typischen Nebenkosten, wie etwa Vertragserrichtungskosten. Eine Ausweitung der Unmittelbarkeit auf alle Kosten, die mit der Betriebsaufgabe und der damit zeitnah verbundenen Verwertung des einzigen werthaltigen Wirtschaftsgutes, der Liegenschaft, einhergingen, könne aus § 20 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht abgeleitet werden.

4. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab. Der betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft habe sich im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters ***A.B.*** befunden. Gesellschaftern von Personenvereinigungen komme allein in dieser Eigenschaft keine Unternehmerstellung zu. Die nutzungsweise Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft gegen bloße Beteiligung am Erfolg begründe nach herrschender Ansicht keinen Leistungsaustausch. Der Gesellschaft wiederum stehe aus der bloßen Nutzung der Sacheinlage kein Vorsteuerabzug zu, weil die Leistungen nicht für die Gesellschaft ausgeführt worden seien. Die Fakturierung gegenüber der Gesellschaft sei im gegebenen Zusammenhang belanglos. Dem Gesellschafter wiederum stehe der Vorsteuerabzug nicht zu, weil dieser der bloßen Leistungsvereinigung wegen nicht unternehmerisch tätig werde. Dem Gesellschafter könne auch nicht die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft zugerechnet werden. Anders würde es sich dann verhalten, wenn der Gesellschafter das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft gegen ein besonderes Entgelt (Pacht) überlassen hätte und damit selbst unternehmerisch tätig geworden wäre.

5. Mit Schriftsatz vom 5. Oktober 2017 beantragte der steuerliche Vertreter die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Es lägen keine im Gesellschaftsverhältnis liegenden Leistungen vor. Die Gesellschaft, die die Kontaminierung im Rahmen ihres Betriebes verursacht habe, habe in Beachtung des Trennungsprinzips und der Fremdüblichkeit auch für die Dekontaminierung gesorgt. Inwieweit dabei eine nichtunternehmerische Tätigkeit unterstellt werden könne, sei nicht nachvollziehbar.

6. Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Ergänzend führte er aus, er bestreite die Annahmen, dass die Erdtanks Teil des Sonderbetriebsvermögens seien und die Entsorgung der "Altlasten" Sache des Grundstückseigentümers und nicht des Abfallverursachers sei. Melde-, aufzeichnungs- und entsorgungspflichtig sei nach dem Abfallwirtschaftsgesetz der Betrieb, Erzeuger, Verursacher oder Abfallbesitzer. Da die Leistungen ihre Grundlage in der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft hätten bzw. Ausfluss derselben seien, liege keine Leistungsvereinigung, sondern eben ein Leistungsaustausch vor.

II. Sachverhalt

Die ***A*** Gesellschaft m.b.H. & Co KG führte einen KFZ-Betrieb, den sie per 30. November 2016 aufgegeben hat. Im Streitjahr waren die ***A*** Gesellschaft m.b.H. als Komplementärin und ***A.B.*** als Kommanditist an der Gesellschaft beteiligt. Nachdem der einzige Kommanditist aus der Gesellschaft ausgeschieden ist, ist das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 142 UGB auf die ***A*** Gesellschaft m.b.H. übergegangen. Am 3. März 2017 wurde die Auflösung und Löschung der ***A*** Gesellschaft m.b.H. & Co KG im Firmenbuch eingetragen.

Das von der ***A*** Gesellschaft m.b.H. & Co KG betrieblich genutzte Grundstück samt darauf befindlichem Gebäude stand im Eigentum des Kommanditisten ***A.B.***. Die Nutzungsüberlassung an die ***A*** Gesellschaft m.b.H. & Co KG erfolgte unentgeltlich. Mit Kaufvertrag vom 27. Juli 2016 hat ***A.B.*** die Liegenschaft (umsatzsteuerfrei) veräußert. Unter Punkt IV. (Besitzübergang und Gewährleistung) des Vertrages wurde der Verkäufer verpflichtet, die (sich im Untergrund der Liegenschaft befindenden) Erdtanks zu entsorgen und eine eventuelle Kontaminierung des umliegenden Erdreichs bis 30. November 2016 auf eigene Kosten beseitigen zu lassen.

Die in den an die ***A*** Gesellschaft m.b.H. & Co KG gerichteten Rechnungen der damit beauftragten Firmen ausgewiesenen Umsatzsteuern in Höhe von insgesamt 3.966,18 € wurden von der beschwerdeführenden GmbH in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2016 als Vorsteuern in Abzug gebracht.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer 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.

Der Gesellschafter einer Personenvereinigung ist als solcher nicht Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994; er kann aber durch die Erbringung von Leistungen an die Gesellschaft Unternehmerstellung erlangen, wenn diese im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erfolgt (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2016/15/0036, mit Hinweis auf VwGH 29.6.2016, 2013/15/0308, und VwGH 28.11.2002, 2000/13/0097, sowie EuGH 27.1.2000, C-23/98, Heerma, Rz 17 ff). Erbringt der Gesellschafter seine Leistung als Gesellschafterbeitrag und erhält hierfür eine Abgeltung bloß durch Beteiligung am laufenden Gesellschaftserfolg, liegt demnach kein Leistungsaustausch, sondern eine nicht steuerbare Leistungsvereinigung vor (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2016/15/0036, mwN).

Werden Leistungen gegenüber dem Gesellschafter erbracht und stellt dieser die Wirtschaftsgüter oder sonstigen Leistungen der Gesellschaft im Rahmen einer solchen Leistungsvereinigung zur Verfügung, steht der Gesellschaft diesbezüglich kein Vorsteuerabzug zu (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Rz 85, mwN, sowie Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG³, § 12 Rz 137). Dem Gesellschafter wiederum steht der Vorsteuerabzug nicht zu, weil er mit der bloßen Leistungsvereinigung nicht unternehmerisch tätig wird. Auch kann dem Gesellschafter einer Personenvereinigung nicht die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft zugerechnet werden (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2016/15/0036, mwN).

Im Umsatzsteuerrecht ist die Sphäre der Gesellschaft somit von jener der Gesellschafter zu trennen. Damit kann aber auch eine gegenüber dem Gesellschafter erbrachte Leistung nicht der Gesellschaft zugerechnet werden. Daran vermag der Umstand, dass Wirtschaftsgüter die einem Gesellschafter gehören, aber dem gemeinsamen Betrieb dienen, ertragsteuerlich als Sonderbetriebsvermögen ebenfalls zum (notwendigen) Betriebsvermögen der Gesellschaft zählen, nichts zu ändern, ändert dies doch nichts daran, dass diese Wirtschaftsgüter nicht zum Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft als solcher gehören (vgl. VwGH 25.9.2001, 96/14/0109). Andernfalls müssten schließlich auch Erlöse aus der Veräußerung eines solchen Wirtschaftsgutes der Gesellschaft als Umsatz zugerechnet werden.

Das in Rede stehende Grundstück stand unbestritten im Eigentum des Gesellschafters ***A.B.*** und wurde im Rahmen des Betriebes der Gesellschaft genutzt. Eine entgeltliche Überlassung wurde ungeachtet auch des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes nicht behauptet. Die Verpflichtung, die auf dem Grundstück befindlichen Erdtanks und kontaminiertes Erdreich zu entfernen, traf dem Kaufvertrag vom 27. Juli 2016 zufolge unzweifelhaft den Grundstückseigentümer und damit den (ehemaligen) Kommanditisten ***A.B.***. Eine die Gesellschaft diesbezüglich treffende Verpflichtung wurde mit den bloß allgemeinen Hinweisen auf das Abfallwirtschaftsgesetz nicht aufgezeigt oder gar belegt. Damit steht der ***A*** Gesellschaft

m.b.H. & Co KG bzw. nunmehr der Beschwerdeführerin als deren Rechtsnachfolgerin hinsichtlich der in Rede stehenden Leistungen ein Vorsteuerabzug aber nicht zu.

Hinzu kommt, dass ein Vorsteuerabzug auch im Hinblick auf den vom Finanzamt im Erstbescheid ins Treffen geführten unmittelbaren Zusammenhang mit dem unecht steuerbefreiten Grundstücksumsatz nicht in Betracht käme.

Nach § 12 Abs. 3 UStG 1994, sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ua. die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet (Z 1) und die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt (Z 2). Steuerfrei sind nach § 6 Abs. 1 UStG 1994 ua. die Umsätze von Grundstücken (Z 9 lit. a).

Nach der unionsrechtlichen Regelung des Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist der Steuerpflichtige, soweit Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer ua. die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden (lit. a), abzuziehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zum Vorsteuerabzug nach Art. 17 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 168 der am 1. Jänner 2007 in Kraft getretenen Richtlinie 2006/112/EG wiederholt ausgeführt hat (vgl. ua. VwGH 28.6.2017, Ro 2015/15/0014, und VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0017, und die dort jeweils angeführten Nachweise), muss nach der unionsrechtlichen Regelung 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 sei und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden könne. Auch bei Fehlen eines derartigen Zusammenhangs würde ein Recht auf Vorsteuerabzug dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehörten und - als solche - Kostenelemente der von ihm steuerpflichtig gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen seien. Derartige Kosten hingen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen. Wenn hingegen von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen mit steuerbefreiten Umsätzen zusammenhingen oder nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst würden, könne es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen.

Grundsätzlich ist für den Vorsteuerabzug somit ein Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen erforderlich (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, 2017, § 12 Rz 240). Kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht in der Regel 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 in der Regel nicht zu den Kostenelementen dieses Umsatzes (vgl. VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0017, mit Hinweis auf EuGH 8.6.2000, Midland Bank plc, C-98/98, Rn 31).

Im Hinblick auf den solcherart maßgeblichen Zweckzusammenhang sind im Zusammenhang mit einer steuerbefreiten Grundstücksveräußerung damit entgegen der Auffassung des steuerlichen Vertreters nicht nur typische Nebenleistungen (Vertragserrichtung, Vermittlung udgl.) vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, sondern sämtliche Leistungen, die unmittelbar der Ausführung des steuerfreien Grundstücksumsatzes dienen (vgl. etwa VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0017, betreffend Abbruchkosten eines Krankenhauses).

Dass die gegenständlich bezogenen Leistungen nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen der (ehemaligen) ***A*** Gesellschaft m.b.H. & Co KG standen, sondern vordergründig der Ausführung einer steuerfreien Grundstücksveräußerung durch deren Gesellschafter dienten, liegt auf der Hand, war die Sanierung und Dekontaminierung doch vertragliche Voraussetzung für das Zustandekommen des Verkaufsgeschäftes und hat sich diese somit entsprechend werterhöhend auch im Verkaufspreis niedergeschlagen bzw. wäre für die kontaminierte Liegenschaft nur ein entsprechend niedrigerer Preis zu erzielen gewesen (vgl. auch BFG 21.9.2021, RV/5100366/2013). Die strittigen Kosten sind folglich dem steuerbefreiten Grundstücksumsatz zuzurechnen und besteht insoweit daher kein Recht auf einen Vorsteuerabzug.

Gesamthaft gesehen hat das Finanzamt den Vorsteuerabzug somit zu Recht versagt und war die Beschwerde sohin als unbegründet abzuweisen.

IV. 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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage des Vorsteuerabzuges wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 31. März 2022