

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***SV***, die Richterin***R1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***L1*** und ***L2*** in der Beschwerdesache ***Bf*** (vormals ***1***), ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, ***AdrStb***, über die Beschwerde vom 8. November 2012 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 3. Oktober 2012 und 19. Juli 2013 betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 (§ 253 BAO), Steuernummer ***StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. April 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist ein Verein.

Er betrieb seit Jahren ein Erholungsheim in X..

Am 21.3.2012 wurde die **Umsatzsteuererklärung 2011** mit folgendem Inhalt über Finanzonline eingereicht (Beträge in €):

Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch in € Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2011 für Lieferungen und sonstige Leistungen (ohne den nachstehend angeführten Eigenverbrauch) einschließlich Anzahlungen (jeweils ohne Umsatzsteuer) - (Kennzahl 000)	307.537,36
---	------------

Steuersätze Davon sind zu versteuern mit:	
20% Normalsteuersatz - (Kennzahl 022)	16.958,98
10% ermäßigter Steuersatz - (Kennzahl 029)	290.578,38
Vorsteuer: Gesamtbetrag der Vorsteuern [einschließlich der pauschal ermittelten Vorsteuern (Kennzahlen 084, 085, 086, 069, 078, 068, 079) aber ohne die übrigen gesondert anzuführenden Vorsteuerbeträge (Kennzahlen 061, 083, 065, 066, 082, 087, 089, 064, 062, 063, 067)] - (Kennzahl 060)	28.256,93
Vorsteuern betreffend KFZ nach EKR 063, 064, 732-733 und 744-747 - (Kennzahl 027)	192,56

Der **Umsatzsteuerbescheid 2011** wurde am 26.3.2012 wie folgt vom Finanzamt erlassen
(Beträge in €):

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		307.537,36
20% Normalsteuersatz	16.958,98	3.391,80
10% ermäßigter Steuersatz	290.578,38	29.057,84

Summe der Umsatzsteuer	32.449,64
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-28.256,93
Zahllast	4.192,71

In der Folge fand beim Bf. gemäß § 147 BAO eine **Außenprüfung** betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 10/2011 bis 07/2012 mit Beginn 6.6.2012 statt.

Aus der **Niederschrift vom 4.9.2012** über die Schlussbesprechung gem § 149 Abs. 1 BAO geht Folgendes hervor:

„TZ 1 Kontaminierung Boden in X.:

Sachverhalt:

Das Gebäude ... in X. wurde als Heimbetrieb geführt. Es wurden 10%ige Umsätze erwirtschaftet. Da der Heimbetrieb nicht mehr rentabel war, wurde versucht das Gebäude anders zu verwerten.

Mit der Option von 27.7.2011 wurde der RT R Immobilien GmbH das in X. betriebene Heim zum

Kauf angeboten.

Der Heimbetrieb wurde im Herbst 2011 endgültig eingestellt.

Im Punkt 5 der Option vom 27.7.2011 wurde der RT R Immobilien GmbH für Vermessungsarbeiten sowie allfällige Probeuntersuchungen die Betretung der Liegenschaft gestattet. Bei den daraufhin erfolgten Probebohrungen wurde die Kontaminierung des Bodens durch Öl festgestellt.

Die Aufträge und die Sanierungen der Kontaminierung wurden vom Bf erteilt.

In der Präsidiumssitzung vom 4.10.2011 des Bf wurden die Teilnehmer informiert, dass im Rahmen der Grundbesichtigung durch die RT die Kontaminierung durch Öl festgestellt wurde.

Die RT wolle das Haus erwerben und übernimmt kostenlos die technische Überwachung bzw die Organisation der Entfernung des unterirdischen Öltanks und den Abtransport der kontaminierten Erde.

Im Geotechnischen Zwischenbericht vom 25.4.2012 wird festgehalten, dass die Kontaminierung des Bodens im September 2011 im Zuge der Baugrunduntersuchungen entdeckt wurde.

Die RT hat im Schreiben vom 16.5.2012 auf die eingeräumte Kaufoption verzichtet.

Prüferfeststellung:

Die Probebohrungen wurden auf Grund der Kaufoption durch die RT vom Bf in Auftrag gegeben.

Die aufgrund der Sanierungen entstandenen Aufwendungen hängen daher direkt mit der Absicht des Verkaufs des Objektes in X. zusammen.

Die Umsätze von Grundstücken sind gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994 grundsätzlich unecht von der Umsatzsteuer befreit. Da derzeit nicht absehbar ist, ob bei einem zukünftigen Verkauf auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG verzichtet wird, können von den mit dem Verkauf zusammenhängenden Rechnungen die Vorsteuern derzeit nicht in Abzug gebracht werden.

Vom Vorsteuerabzug sind gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 UStG Steuern für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt, ausgeschlossen. Für die Beurteilung des Vorsteuerauschlusses gem. § 12 Abs. 3 ist nicht erforderlich, dass die Vorsteuern in dem Veranlagungszeitraum anfallen, in dem die steuerfreien Umsätze getätigt werden. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen ist auch gegeben, wenn diese in den vorangegangenen oder in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum ausgeführt werden.

Ob Gegenstände oder sonstige Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden, ist nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang eines Eingangsumsatzes mit einem bestimmten Ausgangsumsatz im Zeitpunkt der Lieferung bzw der Erbringung der Leistung an den Unternehmer zu beurteilen.

Im Zeitpunkt des Leistungsbezuges vor der Ausführung eines Umsatzes ist die Verwendungsabsicht für die Beurteilung des Vorsteuerabzuges aus den bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen maßgeblich, wenn diese nach außen hin eindeutig zum Ausdruck kommt. Der VwGH verlangt, dass die Absichtserklärung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag findet bzw., dass die beabsichtigte Verwendung aus über die Absichtserklärung

hinausgehenden Umständen zu erschließen ist.

Ist der Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen nicht entsprechend dokumentierbar, so sind die Vorsteuern aus Vorleistungen erst in dem Zeitpunkt abziehbar, in dem tatsächliche steuerpflichtige Umsätze ausgeführt werden.

	11/2011 in €	12/2011 in €	3/2012 in €
Vorsteuern bisher	2.342,76	1.351,98	19.757,08
Vorsteuerkürzung lt BP	950,68	300,00	18.604,33
Vorsteuern lt. BP	1.392,08	1.051,98	1.152,75

	05/2012 in €	06/2012 in €	7/2012 in €
Vorsteuern bisher	5.161,76	6.837,73	8.653,77
Vorsteuerkürzung lt BP	4.930,26	5.136,75	7.976,25
Vorsteuern lt. BP	231,50	1.700,98	677,52

TZ 2 Schlussbesprechung:

Die Feststellung wurde eingehend besprochen....

Einwände des Steuerberaters:

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters muss ein direkter Zusammenhang der Aufwendungen für einen Vorsteuerabzug vorliegen.

Ein zeitlicher Zusammenhang wird nicht in Abrede gestellt. Der sachliche Zusammenhang bestehe nicht mit dem Verkauf der Liegenschaft, sondern mit dem Betrieb des Heimes und des 1959 aufgetretenen Hochwassers, das den bisher nicht sanierten Schaden verursacht hat.

Die durchgeführten Probebohrungen stehen nach Ansicht des steuerlichen Vertreters in direktem Zusammenhang mit dem beabsichtigten Kauf. Eine Kürzung der Vorsteuern hinsichtlich der Probebohrungen wäre daher gerechtfertigt. Würde seitens des Bf. keine Sanierung durchgeführt, würde dies strafrechtlich verfolgt werden.

Das Gebäude muss für die Sanierung abgetragen werden. Wie das Grundstück dann verwertet wird, ist derzeit nicht absehbar.

Einwände der Finanzverwaltung:

Nach Ansicht der Finanzverwaltung muss zwischen einem Eingangsumsatz und einem Ausgangsumsatz oder einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln, grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen (Umsatzsteuerkommentar Kanduth Kristen, § 12 Rz 254).

Im gegenständlichen Fall fanden die Eingangsumsätze (ER Bodensanierung) in einem Zeitpunkt statt, in dem die unternehmerische Nutzung der Liegenschaft in X. bereits beendet war.

Da mit den Eingangsumsätzen daher derzeit keine Ausgangsumsätze zusammenhängen bzw keine steuerpflichtigen Umsätze (aus einer eventuellen Option im Verkaufsfall) zu erwarten sind, ist ein Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen über die Beseitigung der Kontaminierung derzeit nicht möglich.

Das ausschlaggebende Moment für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges muss in diesem Fall in der Zukunft, nämlich in der weiteren Verwertung der Liegenschaft, gesehen werden. Da derzeit die weitere Verwertung der Liegenschaft und damit bei einem eventuellen Verkauf die Option zum Verzicht auf die Steuerpflicht gem § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG nicht absehbar ist, wird der Vorsteuerabzug für sämtliche mit der Kontaminierung in Zusammenhang stehenden Eingangsumsätze verwehrt. Die Berechnung ist in TZ 1 dargestellt.

Eine spätere Option zum Verkauf der Liegenschaft mit Umsatzsteuer schließt eine Berichtigung der Vorsteuern nicht aus...“.

Mit Bescheid vom 3.10.2012 wurde der Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 26.3.2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Der **Umsatzsteuerbescheid 2011** sowie die **Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 03/2012, 05/2012, 06/2012 und 07/2012**, alle datiert vom **3.10.2012**, wurden vom Finanzamt unter Verweis auf die Niederschrift vom 04.09.2012 über die Umsatzsteuersonderprüfung und die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung laut Prüfbericht, wie folgt, erlassen:

Aus dem **Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 3.10.2012** geht Folgendes hervor (Beträge in €):

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		307.537,36
20% Normalsteuersatz	16.958,98	3.391,80
10% ermäßigter Steuersatz	290.578,38 €	29.057,84
Summe der Umsatzsteuer		32.449,64
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-27.006,26

Aus den **Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden 03, 05-07/2012 vom 3.10.2012** geht Folgendes hervor (Beträge in €):

Monat	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen	Gesamtbetrag der Vorsteuern
03/2012	0,00	-1.152,75

05/2012	0,00	-231,50
06/2012	2.515,36	-1.700,98
07/2012	945,00	-677,52

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 und die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer 3/2012, 5/2012, 6/2012 und 7/2012 brachte der Bf. das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr **Beschwerde**), datiert vom **8.11.2012**, mit folgender Begründung ein:
„... Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges aus den Kosten der Dekontaminierung und der sich daraus ergebenden Abgabennachforderung iHv 37.898,27 € sowie der Festsetzung eines Säumniszuschlages von 98,61 €.

Wir beantragen die Anerkennung des Vorsteuerabzuges aus den Dekontaminierungskosten, welche sich wie folgt zusammensetzen:

<i>Umsatzsteuerbescheid 2011</i>	<i>1.250,68</i>
<i>UVA 3/2012</i>	<i>18.604,33</i>
<i>UVA 5/2012</i>	<i>4.930,26</i>
<i>UVA 6/2012</i>	<i>5.136,75</i>
<i>UVA 7/2012</i>	<i>7.976,25</i>

Begründung:

Auf einem Grundstück, das im Eigentum des Verbands steht, wurde durch den Verband ein umsatzsteuerpflichtiger Heimbetrieb geführt, welcher per 31.10.2011 aufgrund dessen nachhaltiger Verlustsituation eingestellt wurde. Wie sich im Herbst 2011 herausstellte, ist das Grundstück stark durch Öl kontaminiert.

Die Kontaminierung wurde durch einen während eines Hochwassers im Jahre 1959 leck gewordenen Tank verursacht. Der Schaden wurde jedoch durch die damals Verantwortlichen nicht behoben, sondern der Tank wurde damals vergraben.

Festgestellt wurde der Schaden bei einer Bodenuntersuchung, welche im Zuge einer Verkaufsanbahnung des Grundstückes im September 2011 durchgeführt wurde. Die festgestellten Bodenverunreinigungen wurden der zuständigen Behörde gemeldet und in weiterer Folge wurde von dieser die Beseitigung der Kontaminierung vorgeschrieben.

Zu einem Verkauf des Grundstückes an den damaligen Verkaufsinteressenten oder einen sonstigen Käufer ist es bis dato nicht gekommen. Derzeit wird der Schaden (im Auftrag und auf Kosten des Verbandes) beseitigt. Dazu wird ein teilweiser Gebäudeabbruch notwendig sein. Ein Teil der Liegenschaft wurde zwischenzeitig unter Denkmalschutz gestellt und ein Abbruch ist daher insoweit nicht möglich.

Der Verband war als Betreiber eines Heimes unstrittig unternehmerisch tätig und iZm dem Heimbetrieb auch zum vollen Vorsteuerabzug aus Vorleistungen iSd § 12 UStG berechtigt. Der Verband (Bf) hat daher den Vorsteuerabzug aus den Kosten der Dekontaminierung des Grundstücks geltend gemacht. Dieser Vorsteuerabzug wurde dem Verband im Zuge einer Außenprüfung und in weiterer Folge mittels der angefochtenen Bescheide versagt.

Nach Art 168 MwStSyst-RI besteht das Recht auf Vorsteuerabzug nur insoweit, als die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke besteuelter Umsätze verwendet werden (Melhardt/Tumpel, UStG, § 12, Rz 326). Eine Verwendung oder Inanspruchnahme für diese Umsätze liegt vor, wenn die Gegenstände oder sonstigen Leistungen mittelbar oder unmittelbar der Ausführung dieser Umsätze dienen (Melhardt/Tumpel, UStG, § 12, Rz 334).

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen bestehen, damit dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug zukommt. Das Recht auf Vorsteuerabzug aus den Vorleistungen ist daher gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen gehören (EuGH 27.9.2001, Rs C-16/00, Cibo Participations, Rz 31; EuGH 26.5.2005, Rs C-465/03, Kretztechnik, Rz 35).

Das Recht auf Vorsteuerabzug geht nach der Rechtsprechung des EuGH auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den Eingangs- und Ausgangsumsätzen nicht verloren, wenn die Vorleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen gehören und als solche Kostenelemente der eigenen Lieferungen oder sonstigen Leistungen darstellen; es genügt wenn die Kosten Bestandteil der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens sind bzw. wenn die Leistungen mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammenhängen (Scheiner/Colacny/Caganeck, Kommentar zur MwSt, § 12 UStG Rz 178/1 mit Hinweis auf EuGH 22.2.2011, Rs C-408/98, Abbey National Rz 35). Der Vorsteuerabzug steht zB auch bei Reparaturen des Anlagevermögens zu, wenn der Unternehmer grundsätzlich steuerpflichtige Umsätze ausführt.

Der hier vorliegende Schaden ist während des Heimbetriebes bereits vor Jahren entstanden und dessen Beseitigung ist daher noch ein Ausfluss des Heimbetriebes.

Die mittlerweile erfolgte Einstellung des Heimbetriebes ist für die Vornahme des Vorsteuerabzuges nicht schädlich, da ein Zusammenhang mit ehemaligen Umsätzen genügt (Rz 1806 UStR). Außerdem ist die Dekontaminierung - aufgrund behördlichen Auftrags - unabhängig von der weiteren Nutzung des Grundstückes durchzuführen.

Der Vorsteuerabzug steht somit zu. Dem steht auch nicht entgegen, dass der Schaden im Zuge einer Bodenuntersuchung eines Kaufinteressenten entdeckt wurde. Auch wenn dieser zeitliche Zusammenhang mit einem möglichen, jedoch tatsächlich nicht zustande gekommenen Verkauf der Liegenschaft besteht, stehen die Dekontaminierungskosten nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit einem möglichen Grundstücksverkauf. Bei der Feststellung

eines direkten und unmittelbaren Zusammenhanges kommt es nach der Rechtsprechung des EuGH darauf an, ob die getätigten Ausgaben unmittelbar Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt (EuGH 29.10.2009, Rs C-29/08, AB SKF, Rz 60).

Der BFH hat, unter Berufung auf die Rechtssache AB SKF, Beratungsleistungen mit einer Anteilsveräußerung als im direkten und unmittelbaren Zusammenhang beurteilt, wenn der Steuerpflichtige die Leistungen nach objektiven Umständen speziell für die Veräußerung bezogen hat (BFH 27.1.2011, VR 38/09). Dieser Ansicht schloss sich auch das BMF bei der Beurteilung von Beratungsleistungen an iZm steuerfreien Beteiligungsveräußerungen (vgl. Erlass des BMF vom 28.9.2012, GZ BMF- 010219/0163-VI/4/2012,22).

Diese Fälle sind mit dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar. Der Verband bezieht die Dekontaminierungsleistungen nicht wegen des geplanten Verkaufes und die daraus entstehenden Kosten werden auch nicht unmittelbar in einen allfälligen Verkaufspreis eingehen. Vielmehr ist der Verband unabhängig von der zukünftigen unternehmerischen Nutzung des Grundstücks behördlich verpflichtet, die Sanierung durchzuführen. Im Gegensatz zur Beratungsleistungen für eine Anteilsveräußerung, welche ohne Anteilsveräußerung keinen eigenständigen Nutzen für das Unternehmen haben, tritt der Nutzen der Dekontaminierung des Grundstückes unabhängig davon ein, ob das Grundstück zukünftig veräußert wird oder einer anderweitigen Verwendung zugeführt wird. Dies zeigt sich schon alleine darin, dass die Dekontaminierung fortgesetzt wird, obwohl der Kaufinteressent mittlerweile mitgeteilt hat, am Grundstück kein Interesse mehr zu haben, und auch sonst keine Kaufinteressen bekannt sind Leistungen die im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dem möglichen Grundstücksverkauf stehen würden, wären wohl in diesem Zeitpunkt unverzüglich eingestellt worden.

Ein bloß zufälliger zeitlicher Zusammenhang mit den Verkaufsgesprächen begründet jedoch keinen unmittelbaren Zusammenhang und direkten Zusammenhang mit einem möglichen Grundstücksverkauf.

Anders sind hingegen im Zuge der Verkaufsverhandlungen durchgeführten Probebohrungen zur Feststellung etwaiger Kontaminierungen zu werten. Derartige Leistungen stehen im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem beabsichtigten Verkauf und daher wäre ein Vorsteuerabzug aus den Kosten der Probebohrungen nicht zulässig. Allerdings wurden im gegenständlichen Fall die im Zuge der Verkaufsanbahnungen durchgeführten Probebohrungen nicht vom Verband beauftragt bzw. getragen, weshalb diesbezüglich auch keine Vorsteuern geltend gemacht wurden.

Für den Fall der Berufungsentscheidung durch den UFS beantragen wir eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat“.

In der Folge wurde die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 15. Februar 2013 dem Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt. Beantragt wurde die Abweisung der Berufung. Grundsätzlich werde auf die Niederschrift verwiesen, in der auch bereits die Argumente der steuerlichen Vertretung eingegangen worden sei. Neue Argumente, die aus Sicht des Finanzamtes (FA) eine andere Beurteilung erlauben, seien in der Berufung nicht vorgebracht worden.

Am **15.5.2013** wurde die **Umsatzsteuererklärung 2012** mit folgendem Inhalt eingebracht:

Gesamtbetrag der Bemessungsrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2012 für Lieferungen und Leistungen (KZ 000)	4.510,35 €
Davon sind zu versteuern mit:	
20% Normalsteuersatz (KZ 022)	4.510,35 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (Kz 060)	63.152,03 €

Aus dem vom FA dem Bf. übermittelten **Ergänzungsersuchen vom 3. Juli 2013** geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

Die Umsätze lägen unter der Kleinunternehmergrenze und es wären Vorsteuern geltend gemacht worden. Es werde um Vorlage eines Regelbesteuerungsantrages gebeten.

Von den Vorsteuern iHv 63.152,03 € würden auf die im Berufungsverfahren strittige "Sanierung" 58.581,07 € entfallen und es sei eine Veranlagung entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung beabsichtigt.

Die laufenden Vorsteuern würden lt. Aufstellung 3.536,84 € betragen. Es werde um Klärung der rechnerischen Differenzen gebeten.

Mit **Schreiben vom 12.7.2013** (eingelangt am 16.7.2013) verzichtete der Bf. auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 und beantragte ab dem Kalenderjahr 2012 die Regelbesteuerung. Außerdem wurde die korrigierte Seite 3 der Umsatz-Vorsteueraufteilung für 2012 vorgelegt. Hier seien Fehler beim Übertrag von Seite 2 auf 3 passiert, was die festgestellten Differenzen aufkläre.

Die **Vorsteuerbeträge für 2012** setzen sich laut Aufstellung vom 12.7.2013 wie folgt zusammen (Verweis auf Aufstellungen im Akt, Seiten 32, 33 und 34 iVm Seite 40):

Beschreibung	Brutto	Ölsanierung X.	Betriebskosten X. ¹⁾	Sonstiges ²⁾	Gesamt
Endsummen 31.12.2012 (in €)	481.139,39	59.214,26	1.186,51	2.751,26	63.152,03

- 1) Es handelt sich dabei um Stromkosten, Erdgas, Stadtgemeinde, Wasser, Schneeräumung
- 2) Druck und Redaktionskosten für „SE“

Der **Umsatzsteuerbescheid 2012** wurde vom Finanzamt am **19.7.2013** wie folgt erlassen:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		4.510,35 €
20% Normalsteuersatz	4.510,35 €	902,07 €
Summe der Umsatzsteuer		902,07 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-3.937,77 €
Gutschrift		-3.035,70 €

Begründung:

„Es erfolgte eine Vorsteuerkürzung in Höhe von 59.214,26 €. Auf die Feststellungen sowie Ausführungen in der Niederschrift vom 4.9.2012 wird verwiesen“.

Mit **E-Mail vom 13.11.2013** teilte das Finanzamt (FA) mit, dass die Jahresveranlagung 2012 mit weiteren Änderungen iSd vorgelegten Monate durchgeführt worden sei. Die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen gilt **auch gegen den Jahresbescheid** gerichtet. Es wurde hinsichtlich der zusätzlichen Änderungen von der steuerlichen Vertretung keine Berufungsergänzung (bzw. neuerliche Berufung) eingebracht.

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 war daher als Beschwerde zu behandeln und oblag die Entscheidung darüber dem Bundesfinanzgericht.

Mit **Vorhalt vom 26.11.2021** wurde der Bf. ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

„1. Wann erfolgte der Entschluss zum Verkauf der gesamten Liegenschaft in X.. Nachweis durch Vorlage von Unterlagen (zB Präsidiumsprotokolle).

2. Die RT R Immobilien GmbH verzichtete auf die eingeräumte Kaufoption (Schreiben vom 16.5.2012): Was geschah nun mit der gesamten Liegenschaft?

a) Wurde diese verkauft? Wenn ja, wann und an wem? Vorlage aller vorhandenen Unterlagen (Kaufvertrag, Vereinbarungen etc.).

b) Wenn nein: Wie wird diese seit dem Verzicht der Kaufoption von Ihnen verwendet bzw. genutzt? (umsatzsteuerfrei, privat, Vermietung, gewerblich, etc.)?

Nachweis einer steuerpflichtigen (Vermietungs)tätigkeit und Vorlage der gesamten Unterlagen dazu (Verträge, Vereinbarungen etc.).

3. Vorlage des gesamten Schriftverkehrs mit der zuständigen Behörde in Zusammenhang mit der Kontaminierung (Anträge, E-Mails, Bescheide, samt Meldung an die Behörde bzw. Verpflichtung und behördlicher Auftrag zur Beseitigung der Kontaminierung etc.).

4. Nachweis, dass Sie im Zeitpunkt des Leistungsbezugs die betreffende Eingangsleistung für Zwecke Ihrer besteuerten wirtschaftlichen Tätigkeit zu verwenden beabsichtigen bzw.

Nachweis, dass in der Kostenrechnung der früheren Ausgangsleistungen bereits die Kosten der späteren Kontaminierung eingeflossen sind/die Kosten für die Eingangsleistung zu den allgemeinen Aufwendungen gehören und als solche Bestandteile des Preises der von Ihnen erbrachten Leistungen sind.

5. Sollte aufgrund des Sachverhalts (und der derzeitigen Corona-Situation) keine mündliche Verhandlung vor dem Senat benötigt werden, so wäre dies dem BFG schriftlich mitzuteilen...“.

In Beantwortung des Vorhalts vom 26. November 2021 gab die steuerliche Vertretung mit **Schreiben vom 12. Jänner 2022** Folgendes an:

„.... Der Verband (Bf.) betrieb beginnend ab 1950 bis Herbst 2011 ein Erholungsheim in der G 10 in X.. Der Betrieb des Erholungsheimes stellte einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs 2 BAO dar.

Aufgrund der wirtschaftlichen Situation des Heimbetriebes wurden im Frühjahr 2011 der Beschluss gefasst, das Erholungsheim zu schließen und das Grundstück zu veräußern (vgl Protokoll der Vorstandssitzung vom 14.4.2011...(Anlage 1) sowie Mitteilung der Hausverwaltung vom 11.8.2011 (Anlage 2).

Im September/Okttober 2011 sind die letzten Bewohner ausgezogen.

In Hinblick auf den beabsichtigten Verkauf wurde ein Bewertungsgutachten (März 2011) und ein Vermittlungsauftrag an einen Makler (19.4.2011) in Auftrag gegeben (vgl Anlage 3 und 4).

Im Juli 2011 wurde einem potentiellen Käufer (kurz RT) eine Kaufoption (Anlage 5) mit Frist 31.10.2011 eingeräumt, die Grundstücke samt dem daraufbefindlichen Gebäude um € 890.000 (entspricht dem Verkehrswert lt Bewertungsgutachten vom März 2011) zu erwerben (... Anlage 6).

In der Präsidiumssitzung am 4.10.2011 wurde darüber informiert, dass die RT im Rahmen der Grunduntersuchung eine Kontaminierung durch Öl festgestellt hat. Als Ursache hat sich herausgestellt, dass ein Öltank, in dem das Heizöl für die Heizung des Heimes gelagert wurde, bei einem Hochwasser im Jahr 1959 aus der Verankerung gerissen wurde und das umliegende Erdreich kontaminiert hatte. Aus heute nicht mehr nachvollziehbaren Gründen, wurde diese Kontaminierung damals nicht beseitigt (Anlage 7).

Mit der RT wurde eine Optionsverlängerung bis zum 31.3.2012 beschlossen (Anlage 8). Seitens des Verbands (Bf.) wurden umgehend Schritte zur Sanierung eingeleitet.

Schadensmeldungen an die Bezirkshauptmannschaft GU erfolgten durch einen Geologen (Dr ...). Es erfolgten laufend weitere Beauftragungen bzw Auftragserweiterungen sowie Sachverständigenberichte im Zuge der Arbeiten. Im Jänner 2012 wurde ein Zwischenbericht des Geologen über den aktuellen Stand an die BH GU erstattet (Anlage 9).

In der Präsidiumssitzung am 8.2.2012 wurde mit der RT eine weitere Optionsverlängerung auf den Zeitpunkt „Ausstellung Unbedenklichkeitsbescheinigung durch die BH GU plus 3 Monate, spätestens aber Ende Oktober 2012“ beschlossen (vgl Anlage 10). In der Sitzung am 22.3.2012 wurde berichtet, dass sich weiterhin massive Ölverschmutzungen zeigen (trotz bisher getätigter Sanierungen und Absaugungen vgl Anlage 11). Im Schreiben vom 13.4.2012 an LH Dr.... wurde dieser ua darüber informiert, dass die Kosten der laufenden Dekontaminierung nicht abgeschätzt werden können (Anlage 12).

Am 16.5.2012 verzichtete die RT auf die eingeräumte Option (vgl Anlage 13).

Über die Sanierungsarbeiten wurden laufend Berichte des Geologen an den Verband und die BH GU erstellt. In der Vorstandssitzung am 25.6.2012 wurde informiert, dass die RT nach wie vor am Erwerb interessiert ist, wenn die Sanierungsarbeiten abgeschlossen sind. In dieser Vorstandssitzung wurde auch über die am 21.6.2012 stattgefundene Umsatzsteuerprüfung durch das Finanzamt ... berichtet (Nichtanerkennung des Vorsteuerabzugs für Maßnahmen der Dekontaminierung wegen angeblichem Zusammenhang mit dem geplanten Verkauf der Liegenschaft (Anlage 14).

Im Brief vom 16.8.2012 an LR K berichtete der Verband über aktuell geschätzte Kosten der Dekontaminierung des Erdreichs und des Grundwassers iHv 1.000.000 €. Auch in der Präsidiumssitzung am 18.9.2012 wurde über Aktuelles iZm der Sanierung berichtet und im Herbst 2012 ein neuer Sachverständiger (DI ...) beigezogen. Mit Bescheid der BH GU vom 19.2.2013 wurde die Durchführung der Maßnahmen bis spätestens 30.6.2013 vorgeschrieben (Anlage 15-17).

Im Juni 2013 wurde durch den Verband die Gewerbeberechtigung zurückgelegt (Anlage 18). Aufgrund einer Hochwassersituation kam es zu einer weiteren Verzögerung bei der Dekontaminierung.

Am 29.8.2013 hat der Sachverständige die RT informiert, dass die Bodensanierung grundsätzlich abgeschlossen sei (die Nachfilterung aber noch läuft). In der Präsidiumssitzung am 4.9.2013 wurden Kaufanbote erörtert und in der Präsidiumssitzung am 19.9.2013 der Verkauf (G 10 und 10b) an die RT um € 1.100.000 beschlossen (vgl Anlage 19 und 20).

Am 10.1.2014 fand eine „Schlussbegehung Bodenaustausch“ mit Behördenvertretern statt. Die Nachfilterung soll noch bis Ende Frühjahr 2014 laufen und es wurde eine Beendigung der Kontrollen Mitte des Jahres 2014 in Aussicht gestellt. Im Schreiben der BH GU vom 11.2.2014 wurde festgehalten, dass die Bodensanierung als abgeschlossen zu betrachten ist (Anlage 21 und 22).

In der Vorstandssitzung vom 3.4.2014 ist hinsichtlich des Verkaufs des Erholungsheims eine Zeitverzögerung wegen Teiländerung des Bebauungsplanes der Stadtgemeinde X. erwähnt. Der Bebauungsplan für das Projekt der RT wurde dann in der Gemeinderatssitzung am 26.6.2014

der Stadtgemeinde X. beschlossen. Am 11.8.2014 wurde seitens des Amtes der LReg der BH GU mitgeteilt, dass die Sanierung als abgeschlossen betrachtet werden kann und keine weiteren Maßnahmen mehr erforderlich sind. Darüber wurde der Verband am 10.9.2014 von der BH GU informiert (Anlagen 23-25).

Am 1.10.2014 wurde sodann der Kaufvertrag mit der RT mit einem Kaufpreis von € 1.100.000 abgeschlossen. Für diesen Verkauf wurde die Steuerbefreiung für Grundstücksveräußerungen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes in Anspruch genommen (Anlage 26).

Zu den konkreten Fragestellungen des BFG laut Auskunftersuchen vom 26.11.2021 gab der Bf. Folgendes an:

1. Wann erfolgte der Entschluss zum Verkauf der gesamten Liegenschaft in X.. Nachweis durch Vorlage von Unterlagen.

„Der Entschluss zur Schließung und den Verkauf des Erholungshauses erfolgte im Frühjahr 2011 (siehe Anlage 1 und 2). Der operative Heimbetrieb wurde im Herbst 2011 eingestellt. Die Gewerbeberechtigung des Gastgewerbes wurde mit Juli 2013 beendet (Anlage 18)“.

2. Die RT R Immobilien GmbH verzichtete auf die eingeräumte Kaufoption (Schreiben vom 16.5.2012). Was geschah nun mit der gesamten Liegenschaft?

„Der Verband (Bf) betrieb weiterhin die Dekontaminierung der Liegenschaft, zu welcher der Verband gesetzlich verpflichtet ist. Und welche dann mit Bescheid der BH GU von 19.2.2013 (siehe Anlage 17) auch behördlich aufgetragen wurde. Aufgrund des gesetzlichen und behördlichen Auftrages war die Dekontaminierung unabhängig von der weiteren Verwendung des Grundstückes durchzuführen.

Wann die Dekontaminierung abgeschlossen werden kann und ob die Liegenschaft in einem vollständigen bereinigten Zustand auch tatsächlich veräußert werden kann, war für den Verband während des Prozesses der Dekontaminierung offen. Es wurden 2013 neue Kaufanbote eingeholt (Anlage 20). Die Liegenschaft wurde geteilt und 2014 umsatzsteuerfrei an die RT BuB GmbH (Kaufvertrag Anlage 26) sowie Teilflächen mit Vertrag vom 30.12.2013 und mit Vertrag vom 16.1.2014 an zwei weitere Käufer veräußert“.

3. Vorlage des gesamten Schriftverkehrs mit der zuständigen Behörde in Zusammenhang mit der Kontaminierung (Anträge, E-Mails, Bescheide, samt Meldung an die Behörde, bzw. Verpflichtung und behördlicher Auftrag zur Beseitigung der Kontaminierung etc.).
Die aufgezählten Anlagen liegen im Akt auf, auf diese wird verwiesen....

4. Nachweis, dass sie im Zeitpunkt des Leistungsbezugs die betreffende Eingangsleistung für Zwecke ihrer besteuerten wirtschaftlichen Tätigkeit zu verwenden beabsichtigen bzw. Nachweis, dass in der Kostenrechnung der früheren Ausgangsleistungen bereits die Kosten der späteren Kontaminierung eingeflossen sind/die Kosten für die Eingangsleistung zu den

allgemeinen Aufwendungen gehören und als solche Bestandteile des Preises der von Ihnen erbrachten Leistungen sind.

„Das betreffende Grundstück wurde über Jahrzehnte zur Ausführung einer steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt und es fand auch die Kontaminierung während dieser steuerpflichtigen Tätigkeit statt. Der Verband war aufgrund gesetzlichen bzw behördlichen Auftrags, nicht jedoch aufgrund einer kaufvertragsgegenständlichen Verpflichtung zur Sanierung der Betriebsliegenschaft verpflichtet. Da im konkreten Fall die Sanierungsmaßnahmen nicht Bedingung für das Zustandekommen des Kaufgeschäfts waren, sondern ausschließlich mit der Abwicklung des Unternehmens zusammenhängen, und weiters die Sanierungsleistungen zeitlich vor der steuerfreien Grundstücksveräußerung bezogen wurden, ist der gegenständliche Fall des Verbands nicht mit dem BFG-Erkenntnis vom 21.9.2021, RV/5100366/2013, vergleichbar.

Wie erwähnt, wurde das Heim als unentbehrlicher Hilfsbetrieb eines gemeinnützigen Rechtsträgers geführt. Aufgrund gemeinnützigkeitsrechtlicher Vorgaben ist in der Kostenrechnung eines solchen Betriebes grundsätzlich nur eine Kostendeckung sowie in einem eingeschränkten Umfang die Bildung von Reserven zulässig.

Wie beiliegender Kalkulation für das Kurheim X. für 2011 entnommen werden kann, wurde der Tagsatz auf Basis der Gesamtaufwendungen und der Verpflegstage kalkuliert. In die Kalkulation des betriebswirtschaftlich erforderlichen Tagsatzes sind somit sämtliche Kosten, die durch die Leistungserbringung entstanden sind, eingeflossen.

Wenn wie gegenständlich – im Zusammenhang mit der früheren Leistungserbringung durch den später aufgegebenen Heimbetrieb noch weitere Aufwendungen anfallen, so sind auch diese Aufwendungen Bestandteil der tatsächlichen Kosten (des Preises) der erbrachten Leistungen. Hinsichtlich der nichtgedeckten Kosten (laufende Verluste 2011 und Verluste der Grundstückssanierung) musste der Verband auf vorhandene Rücklagen zurückgreifen und konnte so die Verluste abdecken. Umgekehrt zeigt dies, dass die Sanierungskosten in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der – auch erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgten – Grundstücksveräußerung stehen.

Festzuhalten ist, dass nicht die Grundstücksveräußerung für die Sanierung des Grundstückes kausal war, sondern der Verband allein aufgrund der gesetzlichen bzw behördlichen Auftrags die notwendigen Arbeiten zur Dekontaminierung der Betriebsliegenschaft durchführen musste. Die Beseitigung der Kontaminierung hatte in jedem Fall – unabhängig von der Veräußerung – zu erfolgen und steht daher nicht mit der Veräußerung, sondern allein mit den Ausgangsleistungen des Heimbetriebes in wirtschaftlichen Zusammenhang“.

5. Sollte aufgrund des Sachverhalts (und der derzeitigen Corona- Situation) keine mündliche Verhandlung vorm Senat benötigt werden, so wäre dies dem BFG schriftlich mitzuteilen.

„Das weitere Vorgehen würden wir gerne telefonisch mit Ihnen abstimmen und Ihnen anschließend eine Mitteilung geben“.

Das Schreiben vom 14.1.2022 samt den Unterlagen wurden dem Finanzamt zur Kenntnis übermittelt. Aus der mit Schreiben vom **21.2.2022** übermittelten **Stellungnahme des Finanzamtes** geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

Der dargestellte Sachverhalt entspreche grundsätzlich dem von der BP dargestellten Sachverhalt.

Das Gebäude des Verbandes in X. sei als Heimbetrieb geführt und seien 10%ige Umsätze erwirtschaftet worden. Da der Heimbetrieb nicht mehr rentabel gewesen sei, sei versucht worden, das Gebäude anders zu verwerten.

Mit der Option vom 27.7.2011 sei der RT R Immobilien GmbH das in X. betriebene Heim zum Kauf angeboten worden. Der Heimbetrieb sei im Herbst 2011 endgültig eingestellt worden. Wann die Gewerbeberechtigung zurückgelegt worden sei, sei dafür nicht relevant.

In Punkt 5 der Option vom 27.7.2011 sei der RT R Immobilien GmbH für Vermessungsarbeiten sowie allfällige Probeuntersuchungen die Betretung der Liegenschaft gestattet worden. Bei den daraufhin erfolgten Probebohrungen sei die Kontaminierung des Bodens durch Öl festgestellt worden. Die Aufträge für die Probebohrungen und die Sanierung der Kontaminierung seien vom Verband erteilt worden. In einer Präsidiumssitzung vom 4.10.2011 des Verbands seien die Teilnehmer informiert worden, dass im Rahmen der Grundbesichtigung durch die RT die Kontaminierung durch Öl festgestellt worden sei. Die RT habe das Haus erwerben wollen und habe kostenlos die technische Überwachung bzw. die Organisation der Entfernung des unterirdischen Öltanks und den Abtransport der kontaminierten Erde übernehmen wollen. Im Geotechnischen Zwischenbericht vom 25.4.2012 werde festgehalten, dass die Kontaminierung des Bodens im September 2011 im Zuge von Baugrunduntersuchungen entdeckt worden sei.

Die RT habe mit Schreiben vom 16.5.2012 auf die eingeräumte Kaufoption verzichtet. Die Probebohrungen seien aufgrund der Kaufoption durch die RT vom Verband in Auftrag gegeben worden. Die auf Grund der Sanierung entstandenen Aufwendungen würden daher direkt mit der Absicht des Verkaufs des Objektes in X. zusammenhängen.

Auch wenn die RT 2012 auf die Kaufoption verzichtet habe, so sei das Grundstück nach der Dekontaminierung doch 2014 umsatzsteuerfrei an eine Gesellschaft der RT sowie Teilflächen an zwei weitere Käufer veräußert worden. Die erzielten Beträge für das dekontaminierte Grundstück seien um einiges höher gewesen.

Für das Recht auf Vorsteuerabzug müsse zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln, ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Allgemeine Kosten des Steuerpflichtigen, die mit der Gesamttätigkeit des Unternehmens zusammenhängen, würden zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn die Kerntätigkeit des Unternehmens umsatzsteuerpflichtig sei.

Der Verband habe die Sanierungs- bzw. Dekontaminierungskosten übernommen, ein direkter Zusammenhang mit der früheren Nutzung als Heim sei jedoch nicht nachweisbar, im Gegenteil die Leistungen bezüglich Beseitigung der Kontaminierung stünden in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veräußerung. Zur Zeit der Sanierungsmaßnahmen habe der Verband

keine Umsätze mehr aus dem Heim erzielt. Das Grundstück habe nach dem Rücktritt des ersten potentiellen Käufers nicht veräußert werden können, erst nachdem die Dekontaminierung durchgeführt worden sei und zu einem höheren Veräußerungspreis.

Es möge zwar einen mittelbaren Zusammenhang zw. den Sanierungsaufwendungen und den früheren steuerpflichtigen Umsätzen des Verbandes (Bf) gegeben sein, gegenüber dem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung trete der mittelbare Zusammenhang der Bodensanierung mit den früheren Umsätzen des Verbandes (Bf) jedoch nach Ansicht der Finanzverwaltung zurück. In einem ähnlichen Fall sei erst kürzlich eine BFG-Entscheidung (RV/5100366/2013 vom 21.9.2021) ergangen, in der ebenfalls in diesem Sinne entschieden worden sei.

In der Folge wurde der steuerlichen Vertretung des Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes zur Gegenäußerung übermittelt.

Aus der vom steuerlichen Vertreter übermittelten **Gegenäußerung vom 7.3.2022** geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

1. Vom Finanzamt werde ausgeführt, dass die beim Verkauf 2014 erzielten Beträge für das dekontaminierte Grundstück um einiges höher gewesen seien.

Dazu sei anzumerken, dass der Mehrerlös, der beim Verkauf 2014 gegenüber dem Kaufpreis lt. Kaufoption erzielt werden habe können, keinesfalls mit der Dekontaminierung zusammenhänge. Dies aus den folgenden Gründen:

*Auch beim Kaufpreis laut Kaufoption sei von einem nicht kontaminierten Grundstück ausgegangen worden, so dass in diesem Preis keine Kosten einer Dekontaminierung einkalkuliert worden seien. Der Mehrerlös habe daraus resultiert, dass im Auftrag des Verbandes eine neue Bauungsstudie ausgearbeitet worden sei, welche eine Sanierung des Gebäudebestands vorgesehen habe anstatt eines Neubaus, bei welchem die Stadtgemeinde X. weniger Geschosse genehmigt hätte und keinen Anbau an der südwestlichen Grundgrenze. Das Grundstück sei daher – aufgrund der besseren Rendite – zu einem höheren Preis auf den Markt gebracht worden (siehe beiliegendes Schreiben des Herrn DI ***Kl***, architekturbüro | ***Kl*** ZT GmbH). Ein Zusammenhang zwischen dem Mehrerlös und der erfolgten Dekontaminierung bestehe keinesfalls.*

2. Vom Finanzamt werde festgehalten, dass die Probebohrungen auf Grund der Kaufoption durch die RT vom Verband in Auftrag gegeben worden seien. Die auf Grund der Sanierung entstandenen Aufwendungen würden daher direkt mit der Absicht des Verkaufs des Objektes in X. zusammenhängen.

Dazu sei festzuhalten, dass lediglich die Entdeckung der Kontamination auf Bodenuntersuchungen durch einen potentiellen Käufer zurückzuführen sei. Die Aufwendungen zur Dekontaminierung seien jedoch allein aufgrund gesetzlicher Anordnung bzw im behördlichen Auftrag erfolgt.

Die Sanierung habe unabhängig vom Bestehen einer Kaufoption vorgenommen werden müssen. Ein direkter Zusammenhang mit der Verkaufsabsicht bestehe somit nicht. Die

Aufwendungen würden ausschließlich mit der gesetzlichen bzw. behördlichen Verpflichtung zur Sanierung eines kontaminierten Grundstücks zusammenhängen und seien wirtschaftlich der Abwicklung des Unternehmens zuzuordnen.

Dass der Sachverhalt, welcher der BFG-Entscheidung RV/5100366/2013 zugrunde liege, nicht mit dem gegenständlichen Sachverhalt vergleichbar sei, sei bereits im Schreiben vom 12.1.2022 erläutert worden.

3. Mit Verweis auf das Protokoll der Präsidiumssitzung vom 4.10.2011 werde vom Finanzamt erwähnt, die RT wolle das Haus erwerben und übernehme kostenlos die technische Überwachung bzw. die Organisation der Entfernung des unterirdischen Öltanks und den Abtransport der kontaminierten Erde.

Klarstellend werde dazu festgehalten, dass der Verband in der damaligen Situation natürlich jede Unterstützung angenommen habe, da sämtliche Maßnahmen zur Dekontaminierung vom Verband selbst zu tragen gewesen seien. Die RT habe ohne Verpflichtung Überwachungs- und Organisationsleistungen übernommen. Der Verband habe jedoch später einen anderen Sachverständigen beigezogen, da die RT (Herr ...) und Geologe Dr. ... zu wenig kompetent gewesen seien (vgl. Protokoll der Präsidiumssitzung vom 18. September 2012). Ein Einfluss der Leistungen der RT auf den (zeitlich davor bereits vereinbarten) Kaufoptionspreis bzw. den endgültigen Verkaufspreis im Jahr 2014 habe nicht bestanden.

Beigelegt war eine **E-Mail vom 2.3.2022** des Architekten *****Kl***** an den Präsidenten des *****Bf*****, aus der Folgendes hervorgeht:

Die RT habe im Jahre 2011 eine Kaufoption für das ehemalige Hausareal gelegt. Da jedoch Probebohrungen eine Kontaminierung durch Öl gezeigt hätten, sei von einem Kauf Abstand genommen worden.

Die Ursache für die Kontaminierung habe darin gelegen, dass ein Heizöl-Erdtank mit einem Volumen von 50.000 l durch ein Hochwasser ca. 1956 undicht geworden und das gesamte Öl ausgeronnen sei. Der Öltank sei, wie damals üblich, mit Sand gefüllt und ein neuer, hochwassersicherer ausgeführt worden.

Ein erster Sanierungsversuch im Jahre 2012, der Kosten von ca. € 500.000,00 verursacht habe, habe sich als nicht zielführend erwiesen, da er mehrere Jahre beansprucht hätte und nicht finanzierbar gewesen wäre.

Im Jahre 2013 sei er daher seitens des Verbandes mit der Organisation der Behebung des Ölschadens beauftragt worden. In enger Zusammenarbeit mit dem zuständigen Sachverständigen der OÖ Landesregierung und der Bezirkshauptmannschaft seien noch ca. 40.000 l Öl fachgerecht entsorgt und der Schaden zur Gänze behoben worden.

Um einen bestmöglichen Verkaufspreis zu erzielen, sei eine Bebauungsstudie erarbeitet worden, welche eine Sanierung des Bestandes vorgesehen habe, mit 26 Wohnungen und einem Carport für 44 PKW. Durch die Sanierung des 4-geschossigen Bestandes und Ausbau des Dachgeschoßes habe eine wesentlich größere Anzahl von Wohnungen errichtet werden können als bei einem Neubau, wie von der RT geplant, da die Stadt bei einem Neubau weniger

Geschoße genehmigt hätte und keinen Anbau an der Südwestlichen Grundgrenze, wie bestehend.

Das Grundstück sei daher auf Grund der besseren Rendite zu einem höheren Preis wieder auf den Markt gebracht, von der RT erworben und nach der Studie bebaut worden.

Mit **E-Mail vom 17.3.2022** ersuchte das BFG den Bf. um Stellungnahme zu folgenden Punkten:
„In der elektronisch übermittelten Umsatzsteuererklärung 2012 (und folgende) beantragt der Beschwerdeführer Umsätze/ steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen in Höhe von 4.510,35 € und Vorsteuern in Höhe von 63.152,03 €; davon wurden vom FA laut Umsatzsteuerbescheid vom 19.7.2013 Vorsteuern in Höhe von 3.937,77 € anerkannt. Der Heimbetrieb bzw. das Erholungsheim wurde im September /Oktober 2011 geschlossen (die steuerpflichtige Tätigkeit war beendet, Ihr Schreiben vom 12.1.2022):

1. Bitte um Klärung und Bekanntgabe, um welche Umsätze für 2012 in Höhe von 4.510,35 € handelt es sich dabei?

Auf welcher Grundlage erzielen sie diese Umsätze? Bitte Vorlage einer Aufgliederung samt Nachweisen (Verträge, Vereinbarungen, Rechnungen etc.) der einzelnen Umsätze.

2. Laut den vom Beschwerdeführer dem FA übermittelten Vorsteuer-Aufstellungen vom 15.5.2013 und 12.7.2013 gliedern sich die Vorsteuern ua in Vorsteuern aus „Betriebskosten X.“ iHv 1.186,51€ und Vorsteuern für Sonstiges iHv 2.751,26 €.

Bitte um Nachweis (Rechnungen, Vereinbarungen, Aufzeichnungen etc) und Bekanntgabe in welchem Zusammenhang stehen diese Vorsteuern im Jahr 2012 iHv 3.937,77. Auf welcher Grundlage werden die Vorsteuern beantragt? Der Heimbetrieb wurde mit September/Oktober 2011 beendet. (Die gleiche Problematik stellt sich auch für die nachfolgenden Jahre)...“.

Mit **E-Mail vom 23.3.2022** teilte der steuerliche Vertreter zu den einzelnen Punkten Folgendes mit:

Zu Frage 1: Bei den Umsätzen 2012 in Höhe von EUR 4.510,35 handle es sich um Inserateneinnahmen der Zeitung „SE“ (siehe beiliegende Rechnungen).

zu Frage 2: In der Anlage (separat per Mail) würden die vom Klienten zur angesprochenen „Vorsteuer-Aufstellung vom 15.5.2013 und 12.7.2013“ übermittelten Belege übersandt, die die entsprechende Lfd Nr. tragen.

Die Vorsteuern iHv EUR 1.186,51 stünden in Zusammenhang mit den Betriebskosten des Objekts, die Vorsteuern iHv EUR 2.751,26 stünden in Zusammenhang mit der Zeitung „SE“. Auf die beigelegten Rechnungen und Belege wurde verwiesen.

Mit **E-Mail 23.3.2022** übermittelte der steuerliche Vertreter eine Information der ehemaligen steuerlichen Vertretung, in der bestätigt wurde, *dass der Verband im Jahr 2020 keinerlei Aufwendungen für das ehemalige Grundstück in X. getätigt und somit auch keine Vorsteuerbeträge in diesem Zusammenhang geltend gemacht habe.*

Die im Jahr 2020 umsatzsteuerpflichtigen Umsätze hätten ausschließlich aus zwei Sachverhalten resultiert:

- Erträge/Aufwendungen iZm mit dem Hilfsbetrieb der Zeitung "SE"
- Erträge/Aufwendungen iZm mit den vermieteten Geschäftsräumlichkeiten im Objekt ...“.

Mit **E-Mail vom 24.3.2022** wurde vom steuerlichen Vertreter das angeforderte Bewertungsgutachten vom 10.3.2011 übermittelt.

Mit **E-Mail vom 6.4.2022** wurde von der steuerlichen Vertretung die detaillierten Vorsteuerbeträge für 11 und 12/2011 übermittelt. Die farblich hinterlegten Buchungen wurden wie folgt erläutert:

„Grün: Buchungen, die soweit ersichtlich die Zeitschrift „SE“ betreffen.

Orange: Zu diesen Buchungen erhalten sie in der Anlage Belege/Zahlungsanweisungen (betrifft X.)

Gelb: Betrifft Aufwendungen Dr. ... (Geologe). Hier ist davon auszugehen, dass diese Vorsteuern schon von der BP gekürzt wurden (so ist in der BP Niederschrift vom 4.9.2012 für 11/2011 eine Vorsteuerkürzung lt BP von 300 € dokumentiert)“.

Dagegen wurde vom Finanzamt nichts mehr Entscheidungsrelevantes vorgebracht.

Im Zuge der am **13.4.2022** stattgefundenen **mündlichen Senatsverhandlung** wurde von den Parteien im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Der steuerliche Vertreter des Bf. stellte zunächst die Besonderheiten des beschwerdegegenständlichen Sachverhaltes in zwei Aspekten dar: *Zum Ersten sei die Beseitigung der Kontaminierung nach Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit der steuerpflichtigen Tätigkeit vorgenommen worden. Zum Zweiten bestehe hier natürlich ein zeitlicher Zusammenhang mit einer unecht steuerbefreit durchgeführten Veräußerung des Grundstückes, für das die Kontaminierung dann beseitigt worden sei.*

Zum ersten Punkt: Der Aufwand sei nach Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit vorgenommen worden. Das Finanzamt habe in diesem Zusammenhang auf ein BFG-Erkenntnis vom 21.09.2021 verwiesen, in dem ausgeführt werde, dass eine Eingangsleistung, die nach einem Umsatz erst ausgeführt werde, im Wesentlichen nicht in einem Zusammenhang mit Umsätzen stehen könne, was nach der Rechtsprechung des EuGH als auch des VwGH eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei. Der steuerliche Vertreter verwies in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Fini, wonach selbstverständlich auch Aufwendungen nach Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen. Er habe das wie folgt geäußert: „Es wäre Willkür, wenn man zwischen Aufwendungen für vorbereitende Tätigkeiten differenzieren würde, Aufwendungen während einer Tätigkeit und Aufwendungen nach Beendigung einer Tätigkeit.“ Diese Situationen seien für den EuGH gleich zu behandeln und er habe in der Rechtssache Fini diesen Umstand beurteilt für Aufwendungen für ein Mietlokal, welches durch den Unternehmer nicht mehr nutzbar gewesen sei, aus dessen Vertrag er aber nicht aussteigen habe können, weil der andere Vertragspartner nicht zur Beendigung bereit gewesen sei. Er habe nach Beendigung der

Tätigkeit eben die Mieten weiterzahlen müssen. Man sei verpflichtet gewesen, diesen Aufwand zu tätigen.

Auf den hier beschwerdegegenständlichen Fall umgelegt, bedeute dies: Es bestehe wohl kein Zweifel, dass man zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre, wenn man die Beseitigung vorgenommen hätte zB vor Beginn der unternehmerischen Tätigkeit als vorbereitende Maßnahme, um ein dekontaminiertes Grundstück nutzen zu können. Der Vorsteuerabzug für die vorbereitende Tätigkeit wäre zweifelsfrei gegeben gewesen. Der Vorsteuerabzug stünde laut Rechtsprechung des EuGH selbst dann zu, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit nicht entfaltet worden wäre. Der Vorsteuerabzug wäre wohl auch während der wirtschaftlichen Tätigkeit gerechtfertigt gewesen. Insofern stelle es im Sinne der EuGH-Rechtsprechung Willkür dar, wenn man den Aufwand nur deswegen die Abzugsfähigkeit versage, weil er nach Beendigung der wirtschaftlichen Tätigkeit ausgeführt worden sei. Insofern könne man sich nicht der Rechtsprechung des BFG anschließen, dass gewissermaßen Aufwendungen nach den Umsätzen nicht mehr in einem Zusammenhang mit den Umsätzen stehen könnten. Der Zusammenhang sei vielmehr gegeben, weil der Schadensfall unstrittig ja während der unternehmerischen Tätigkeit eingetreten ist.

Zum zweiten Punkt: Das Finanzamt vertrete den Standpunkt, dass hier ein Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Umsätzen bestehe, also ein Zusammenhang mit der im Jahr 2014 erfolgten Grundstücksveräußerung, welche unecht steuerbefreit durchgeführt worden sei. Der zeitliche Zusammenhang – Aufwendungen in den Jahren 2011, 2012 und Veräußerung 2014 – sei unbestritten. Bestritten werde aber der unmittelbare direkte Zusammenhang der Aufwendungen mit der Grundstücksveräußerung; dies aus zwei Gründen:

Erstens, die Aufwendungen seien in jedem Fall vorzunehmen gewesen, ganz unabhängig davon, ob es zu einer Veräußerung komme oder nicht. Es sei auch im Kaufvertrag selbst überhaupt kein Hinweis oder keine Regelung enthalten, welche Bezug nehme auf die Kosten der Beseitigung der Kontaminierung. Insofern sei auch die Preisbildung für die Grundstücksveräußerung völlig unabhängig gewesen von der Beseitigung der Dekontaminierung. Geschuldet gewesen sei sowohl in der Optionsvereinbarung wie auch im Kaufvertrag der Preis für ein lastenfreies Grundstück. Die Kosten der Kontaminierung hätten für die Kaufpreisbildung hier überhaupt keine Rolle gespielt. Sie seien auch nicht in den Kaufpreis eingeflossen, sondern man habe ein lastenfreies Grundstück im Jahr 2011 für Zwecke der Kaufoption einmal mit 890.000,00 € bewertet und habe das Grundstück im Jahr 2014 um 1.100.000,00 € verkauft, wobei die Kaufpreissteigerung nicht auf die Beseitigung der Kontaminierung zurückzuführen sei. Das sei ein wichtiger Punkt: Es sei hier gewissermaßen ein neues Konzept für dieses Objekt vorgelegt worden – man habe umgeplant. Ursprünglich sei geplant gewesen, das Objekt abzureißen und neu zu bauen. Man habe dann einen Sanierungsplan entfaltet im Sinne einer Revitalisierung der Altsubstanz, was mit einer höheren Rendite verknüpft gewesen sei. Daher sei auch der Erwerber bereit gewesen, einen höheren Preis für das Grundstück zu zahlen als noch im Jahr 2011 ursprünglich in Aussicht genommen. Die Kaufpreissteigerung hänge somit nicht mit der Beseitigung der Kontamination zusammen. Hierin bestehe ein deutlicher Unterschied zu der

BFG-Entscheidung vom 21.09.2021. In dem dortigen Fall sei der Käufer verpflichtet gewesen, die Kontamination zu beseitigen, bzw. hätten die Kosten für die Dekontamination unmittelbaren Einfluss auf den Kaufpreis gehabt, indem der Kaufpreis reduziert worden sei, weil eben Dekontaminierungsaufwendungen notwendig gewesen seien. Dort habe der Verkäufer ein gewisses Interesse gehabt, es selbst vorzunehmen, damit er den Kaufpreis möglichst hochhalten könne. Das sei ein ganz anderer Fall. Im hier gegenständlichen Fall sei der Preis für das Grundstück völlig unabhängig vom Umstand der Kontaminierung. Die Kosten der Beseitigung seien nicht in den Kaufpreis eingeflossen, sondern sei er gewissermaßen aus öffentlichen Zuschüssen und aus Rücklagen finanziert worden. Insofern stünden die Aufwendungen der Beseitigung der Kontaminierung jedenfalls nicht in einem unmittelbaren oder direkten Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstückes. Sie seien nicht durch den Erwerb, sondern durch den Schadensfall bedingt und stünden daher in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens selbst. Daher handle es sich um Kosten, welche zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens gehören und zum Vorsteuerabzug berechtigen. Das sei der Standpunkt des Bf. - ein besonderer Sachverhalt, weil hier zwei Dinge zusammenkommen. Man müsse diese zwei Dinge – Aufwand nach Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit / Zusammenhang mit der Veräußerung – gewissermaßen getrennt beurteilen, um insgesamt den Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit auch ganz klar zu sehen.

Der Vertreter der belangten Behörde räumte zunächst ein, dass ein gewisser Zusammenhang mit der ursprünglichen steuerpflichtigen Tätigkeit durchaus bestehen möge. Das sei aber nur ein mittelbarer Zusammenhang, nämlich dahingehend, dass der Schaden während dieser steuerpflichtigen Tätigkeit entstanden sei. Es gebe aber einen viel näheren unmittelbaren Zusammenhang mit dem Verkauf des Grundstückes. Denn der Verkauf des Grundstückes sei der Auslöser gewesen, dass überhaupt nachgesehen worden sei. Vorher habe es 50 Jahre niemanden interessiert, was in dem Boden drinnen war. Erst der geplante Verkauf des Grundstückes habe dazu geführt, dass überhaupt Probebohrungen durchgeführt worden seien. Hierzu sagt auch der Bf., dass die Probebohrungen mit dem Grundstücksverkauf zusammenhängen würden und daher ein Vorsteuerabzug nicht zustehen würde. Das Gleiche müsse aber auch gelten aus diesen Gründen, warum der Schaden überhaupt gefunden worden sei. Ohne die Beseitigung der Kontamination wäre der Verkauf eigentlich gar nicht möglich gewesen. Das ergebe sich schon aus dem Sachverhalt. Es sei zwar nicht so wie in den anderen entschiedenen Fällen eine rechtliche Bedingung gewesen, dass das Grundstück dekontaminiert werde. Aber vom Sachverhalt her sei es eine faktische Voraussetzung für den Verkauf gewesen. Man habe die Option für den Verkauf zweimal verlängert, weil die Dekontaminierungsarbeiten sich in die Länge gezogen hätten, und man habe schließlich nur deswegen an die RT verkaufen können, weil die Sanierung abgeschlossen worden sei. Natürlich seien diese Verunreinigungen während der Zeit der steuerlichen Tätigkeit entstanden, aber wie gesagt, erst der Verkauf habe letztendlich dazu geführt, dass man diese Arbeiten habe durchführen müssen. Dieser sei

steuerfrei gewesen und man habe immer die Absicht gehabt, steuerfrei zu verkaufen. Das sei in diesem Fall der unmittelbare Zusammenhang, der mittelbare Zusammenhang sei aus der früheren Tätigkeit. Dass die Arbeiten von der Behörde direkt vorgeschrieben worden seien, mache nach Ansicht der belangten Behörde keinen Unterschied.

Von der Berichterstatterin wurde festgestellt, dass der Sachverhalt so weit klar sei und die Beträge für alle Beteiligten außer Streit stünden. Dagegen wurden von den Parteienvertretern keine Einwände erhoben.

Über Frage der Vorsitzenden, dass der Wert des Grundstückes ohne Dekontamination nach deren Bekanntwerden wohl nicht mehr 890.000,00 € gewesen wäre, führte der Vertreter des Bf. aus, dass die Bewertung von 890.000,00 € und natürlich dann auch der Kaufpreis der Preis für ein lastenfreies Grundstück gewesen sei im Sinne eines Grundstückes, welches nicht kontaminiert sei. Es sei auch klar, dass das quasi kausal gewesen und diese ganze Dekontamination durch den Verkaufsprozess ausgelöst worden sei. Das könne man nicht bestreiten. Es sei aber keine reine Kausalitätsfrage für die Frage des Vorsteuerabzugs, sondern es gehe darum, ob ein direkter unmittelbarer Zusammenhang mit dem unechten befreiten Umsatz bestehe. Die EuGH-Rechtsprechung sehe das im Prinzip dann als gegeben an, wenn die Kosten gewissermaßen Eingang finden in diesen Umsatz, also wie bei einer Anteilsveräußerung bei den Beratungsleistungen für Anteilsveräußerung. Dann würde man natürlich über den Verkauf an der Beteiligung versuchen, die Beratungskosten im Preis unterzubringen, und dann habe man keinen Vorsteuerabzug für die Beratungskosten. Genau die Konstellation liege hier gerade nicht vor. Der ganze Aufwand für die Beseitigung der Kontamination habe für den Kaufpreis keine Rolle gespielt – der Aufwand sei nicht in den unecht befreiten Kaufpreis eingeflossen, das sei nicht Kaufpreisbestandteil geworden. Es wäre etwas Anderes gewesen zu sagen, das Grundstück, weil es kontaminiert sei, werde um einen geringeren Preis angesetzt, und jetzt müssten die Arbeiten sozusagen so geregelt werden, dass sie zum Kaufpreisbestandteil würden. Aber genau dieser Zusammenhang sei hier eben nicht gegeben und auch deswegen nicht – es seien hier zwei Zusammenhänge – im Zusammenhang mit der Veräußerung kausal gegeben. Wenn man nicht beseitigt hätte, hätte man das Grundstück nicht verkaufen können. Genauso sei der Zusammenhang gegeben mit der wirtschaftlichen Tätigkeit an sich und jetzt gehe es darum zu sagen, was sei das Kriterium dafür, dass der Vorsteuerabzug zustehe oder nicht. Für den Ausschluss wäre es erforderlich, dass diese Kosten auch tatsächlich in den Kaufpreis eingeflossen sind. Das sei nicht der Fall. Der EuGH habe in der Rechtssache Fini ganz klar Position bezogen für solche Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit, dass man diesen nicht den Vorsteuerabzug versagen dürfe und dann - noch einmal - sei da eben ein behördlicher Auftrag zur Beseitigung der Kontaminierung gewesen. Wenn man keinen Kaufvorgang gefunden hätte am Ende des Tages, wenn beispielsweise die RT gesagt hätte, das interessiere sie nicht mehr, dann wäre dieser Aufwand trotzdem angefallen. Insofern sei das ein Aufwand, welcher definitiv mit der wirtschaftlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehe und nicht mit der Veräußerung – wirtschaftlich betrachtet. Es werde nicht der zeitliche kausale

Zusammenhang bestritten. Aber was für den Vorsteuerabzug zu entscheiden sei, sei der direkte unmittelbare Zusammenhang im Sinne eines wirtschaftlichen rechtlichen Zusammenhanges.

Über Frage der Vorsitzenden, dass schon immer die Absicht bestanden habe, das Grundstück nach Dekontaminierung zu verkaufen, hielt der zweite steuerliche Vertreter fest, es habe sich auch so aus den Akten ergeben, dass es, so wie im Sachverhalt festgehalten, einfach eine Beurteilung der wirtschaftlichen Situation gewesen sei, die am Ende stattgefunden habe und man sei zum Entschluss gekommen, den Betrieb einzustellen – dazu komme natürlich auch letztendlich die Verwertung des Vermögens.

Zur Aussage des steuerlichen Vertreters „es ist nicht in den Kaufpreis eingeflossen“ stellte der Vertreter der belangten Behörde fest, dass die Aufwendungen aber auch nicht in den Preis der Vorumsätze der steuerpflichtigen Umsätze einfließen hätten können, weil sie erst nachher entstanden seien. Laut steuerlichem Vertreter seien die Dekontaminierungskosten nicht in den Kaufpreis eingeflossen, hätten ihn sozusagen nicht erhöht. Sie hätten aber auch nicht in die steuerpflichtigen Umsätze einfließen können, weil es hier noch gar keine Kosten gegeben habe. Bei der Rechtssache Fini sei nachher nichts mehr passiert, man habe aufgehört.

Zum Einwurf des steuerlichen Vertreters, dass es sich um laufenden Mietaufwand gehandelt habe, führt der Behördenvertreter weiter aus, dass nicht gekündigt habe werden können. Das Unternehmen sei beendet worden. Im beschwerdegegenständlichen Fall liege ein weiterer Vorgang infolge des steuerfreien Grundstücksverkaufs vor. Bei Fini habe der Mietvertrag vorgelegen, der über 10 Jahre unkündbar gewesen sei und keine Kündigungsklausel enthalten habe, weshalb er weitergelaufen sei. Danach sei aber nichts mehr passiert. Das sei eine Beendigung mit weiteren laufenden Kosten gewesen, hier liege aber eine Beendigung des Heimbetriebes vor und in weiterer Folge ein steuerfreier Umsatz des für den Heimbetrieb verwendeten Grundstückes. Insofern bestehe ein Unterschied zwischen EuGH/Fini und dem Sachverhalt.

Die Berichterstatteerin weist zur Aussage des steuerlichen Vertreters „im Kaufvertrag nicht Eingang gefundene Dekontaminierungskosten“ darauf hin, dass in Punkt 5 des Kaufvertrages vom 01.10.2014 Folgendes festgehalten sei: „Die verkaufende Partei haftet dafür, dass die bestandene Boden- und Grundwasserkontamination mit Heizöl vollständig bereinigt wurde und die mit wasserpolizeilicher Anordnung der BH GU vom 19.2.2013 (das war der Bescheid) aufgetragenen Sanierungsmaßnahmen erfüllt wurden“. Das heiße ihrer Ansicht nach, dass, damit man überhaupt verkaufen habe können, die Kontamination beseitigt habe werden müssen. Das habe man sehr wohl auch bei den 1.100.000,00 € berücksichtigt, vor allem auch deswegen, wie vorgetragen, dass das Bewertungsgutachten drei Grundstücke betreffe und zwar: EZ1, EZ3 und EZ2. Dann habe man die Grundstücke geteilt; offensichtlich seien dann EZ1 und EZ3 weniger oder mehr kontaminiert, das wisse man nicht. Der Preis setze sich ja nur aus diesen zwei Grundstücken zusammen. Die anderen seien verkauft worden - einmal um 50.000,00 € und einmal um 150.000,00 € oder mehr, das wisse man nicht, gehe aus dem

Sachverhalt nicht hervor. Wenn man das jetzt zusammenrechne, hätte man auf der einen Seite mit den drei Grundstücken 890.000,00 € und mit allen drei verkauften Grundstücken einen Wert von insgesamt 1.300.000,00 € oder 1.400.000,00 €. Aufgrund des Vertragspunktes „Kontaminierung“ müsse schon davon ausgegangen werden, dass die Kontaminierung bei diesen Kaufpreisen mitberücksichtigt sei.

Der steuerliche Vertreter verweist hierzu auf die im Akt aufliegenden Stellungnahme des Architekten, der die Kaufpreisdifferenz entsprechend erläutert habe, welche letztlich, abgesehen vom Umstand, dass Grundstückspreise in der Phase auch schon gestiegen seien, darauf zurückzuführen sei, dass eine rentablere Verwertung für den Veräußerer einfach möglich war. Der entscheidende Punkt werde hier noch einmal herausgehört. Da gebe es eine Regel, die genau auf das Bezug nehme. Faktum sei, dass die Dekontaminierung in jedem Fall in den Jahren 2011 und 2012 vorzunehmen gewesen sei. Als es um den Vorsteuerabzug gegangen sei, habe man nicht gewusst, ob man im Jahr 2014, 2015, 2016 oder möglicherweise überhaupt nicht verkaufen werde können. Das sei völlig unklar gewesen. Jetzt nur aus dem Umstand, dass es wirklich einen Kauf gegeben habe, sozusagen den Spieß umzudrehen und zu sagen, „aber jetzt stellen wir einen Zusammenhang mit der Veräußerung her“ - das sei in dem Zusammenhang für die Beurteilung des Jahres 2011 und 2012 nicht möglich. Vielleicht habe eine Möglichkeit der Veräußerung im Zuge der Dekontaminierung bestanden. Im Jahr 2012 habe die RT aber die Option zurückgelegt, weil kein Interesse mehr bestanden habe. Trotzdem habe aber aufgrund der behördlichen Anordnung die Beseitigung vorgenommen werden müssen, ohne zu wissen, was hier wirklich einmal werden würde. Um diesen Punkt gehe es eigentlich. Man müsse sich ja die Jahre 2011, 2012 ansehen und könne nicht aus heutiger Sicht behaupten, ja aber 2014 sei dann verkauft worden. Man müsse die Beurteilung im Zeitpunkt des Leistungsbezuges vornehmen. Im Jahr 2011 und 2012 sei die Veräußerung des Grundstückes eine Möglichkeit, aber keine Sicherheit gewesen. Im Gegenteil, die Option sei im Jahr 2012 für die Verkaufsoption sogar widerrufen worden, aus Kapazitätsgründen habe es geheißen.

Die Berichterstatterin wies darauf hin, dass man sich hier insofern widerspreche: Wie im Sachverhalt vorgebracht, „aus Kapazitätsgründen“ sage die RT. Der Vorstand habe gesagt „...zeitverzögernd nur die Dekontaminierung...“ – das stehe im Protokoll vom 25.06.2012.

Laut Vertreter des Bf. ändere dies nichts daran, dass die Option nicht mehr verlängert worden sei, auch dieses Kaufanbot nicht mehr wahrgenommen habe werden können.

Laut Berichterstatterin werde es dann noch schwieriger, wenn man jetzt von der Kontamination wisse. Dann sei eigentlich für einen neuen Käufer das Grundstück gar nichts mehr wert, wenn die Kontaminierung nicht beseitigt werde.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass sie jedenfalls beseitigt habe werden müssen. Da sei man nicht ausgekommen.

Die Berichterstatterin bejahte dies. *Man müsse aber eben den Kaufpreis entsprechend gestalten.*

Die Vorsitzende ergänzte, *dass offenbar schon beabsichtigt gewesen sei, das Grundstück nach Dekontamination zu verkaufen, sozusagen, wenn es fertig hergerichtet sei.*

Der steuerliche Vertreter erwiderte, *dass dann 2014 oder 2015 wie auch immer ein steuerfreier Umsatz gewesen und dann die Vorsteuer zu berichtigen gewesen wäre. Dagegen spreche nichts.*

Von der Vorsitzenden wurde dazu festgehalten, *dass man auf den Zeitpunkt der Eingangsleistung abstellen müsse.* Die Berichterstatterin ergänzte, *dass man sich wohl darüber einig sei, dass ab 2011 die Absicht bestanden habe, das Grundstück zu verkaufen und nicht mehr steuerpflichtig zu verwenden.*

Der steuerliche Vertreter des Bf. gab dazu an, dass man sich aber auch einig darin sei, dass man den wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen beurteilen müsse. Hier gäbe es zwei Äste und es sei dargelegt worden, dass hier der wirtschaftliche Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit vorrangig bestehe, weil es letztlich auch darum gehe, ein willkürliches Ergebnis zu vermeiden. Wenn man im Jahr 2000 diesen Schaden entdeckt hätte und es wäre 2000 um dasselbe Geld oder ein bisschen weniger saniert worden, hätte man den Vorsteuerabzug noch gehabt. Um nichts Anderes gehe es in der Rechtssache Fini. Der EuGH sage, dass hier keine Differenzierung sein könne, ob man den Aufwand vorbereitend während der Tätigkeit oder erst am Ende des Tätigkeitszeitraumes tätige.

Nach Schluss des Beweisverfahrens stellten die Vertreter der belangten Behörde den Antrag auf Abweisung der Beschwerde. Die steuerlichen Vertreter des Bf. stellten den Antrag auf Stattgabe der Beschwerde und Zuerkennung der beantragten Vorsteuerbeträge.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf., ein Verein, betrieb seit Jahren auf der in seinem Eigentum befindlichen Liegenschaft in X. ein Erholungsheim (Beherbergung samt Verköstigung). Daraus wurden 10%ige Umsätze als unentbehrlicher Hilfsbetrieb (gemäß § 45 Abs. 2 BAO) erzielt.

Aufgrund der wirtschaftlichen Situation stand Anfang 2011 die Beendigung des Heimbetriebes mit Saisonende 2011 und der Verkauf der Liegenschaft fest.

Aus dem vorliegenden Bewertungsgutachten vom 10.3.2011 ergibt sich der Verkehrswert zum 2.2.2011 von insgesamt 890.000 €, der sich zusammensetzt aus der

EZ1 G 10 und 10b, S in Höhe von 500.000 €;

EZ2 S2, G 12 in Höhe von 90.000 € und

EZ3 in Höhe von 300.000 €.

Alle Preise sind angegeben in Euro und excl. USt.

Im Punkt 2.7 des Bewertungsgutachtens ist festgehalten, dass davon ausgegangen wird, dass *„die Liegenschaft kontaminationsfrei ist und sich auf darauf keine Materialien befinden, welche auf einer höherwertigen Deponie als einer Baurestmassendeponie entsorgt werden müssen. Alle Grundstücke scheinen nicht im Verdachtsflächenkataster oder Altlastenatlas des Umweltbundesamtes auf. Ob Bodenverunreinigungen vorliegen wurde nicht erhoben“*.

Aus dem Protokoll vom 14.4.2011 der Vorstandssitzung geht hervor, dass *„das Erholungshaus X. mit Ende der Saison 2011 geschlossen wird und der Antrag einstimmig durch den Vorstand angenommen wurde“*.

Der Bf. betraute die RT IV GmbH mit der Vermittlung des Verkaufes des Objektes *„Erholungsheim.... samt Nebengebäude X., laut Schätzgutachten.... vom 10.3.2011 mit Bezugstermin ab November 2011“*.

Der RT R Immobilien GmbH in Y wurde eine unentgeltliche Kaufoption, datiert mit 27.7.2011, vom Bf. eingeräumt, mit folgendem wesentlichen Inhalt:

„Wir stellen ihnen nachstehendes unwiderrufliches Angebot, an das wir uns bis einschließlich 31.10.2011 gebunden erachten.

- 1. Wir sind grundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaften EZ3, EZ2 & EZ1,...*
- 2. Die Grundstücksflächen haben gem. Grundbuchsauszug ein unverbürgtes Gesamtausmaß von 4.198 m².*
- 3. Wir verkaufen und RT R Immobilien GmbH kauft die Baufläche im Gesamtausmaß von 4.198 m² mit den darauf befindlichen Bestandsobjekten.*
- 4. Der einvernehmlich festgesetzte Kaufpreis beträgt in Summe 890.000 €.*
- 5. Wir gestatten dem Anbotnehmer zum Zweck der Prüfung des geplanten Bauprojekts die gesamte Liegenschaft zu betreten bzw. durch beauftragte Personen betreten zu lassen, insbesondere für Vermessungsarbeiten sowie allfällige Probeuntersuchungen.*
- 6. Nach Annahme dieses Anbots ist unverzüglich ein grundbuchsfähiger Kaufvertrag zu errichten....*

...

- 8. Die tatsächliche Übergabe des Kaufobjektes erfolgt am Tag der Kaufvertragsunterzeichnung. Die Einräumung dieses Optionsrechtes erfolgt unentgeltlich...“*.

Im Protokoll der Präsidiumssitzung vom 25.8.2011 wurde ua festgehalten, dass *„mit der ‚RR‘ (= RT R Immobilien GmbH) ein Vertrag geschlossen wurde, welcher ‚RR‘ ein Vorkaufsrecht bis Ende Oktober 2011 einräumt. RR‘ will das Haus erwerben und Wohnungen und Geschäfte zu errichten. Der vereinbarte Kaufpreis entspricht dem Schätzgutachten von 890.000 €. Das*

Präsidium akzeptierte den geschlossenen Vertrag einstimmig und hofft auf eine Finalisierung des Vertrages mit der „RR“. Die Verwertung des Inventars muss überlegt werden. Eventuell Hausflohmarkt, Räumung durch Volkshilfe oder Katastrophendienst der österreichischen Feuerwehren.“

Laut Protokoll der Präsidiumssitzung am 4.10.2011 wurde im Rahmen der Grundbesichtigung durch die „RR“ eine Kontaminierung durch Öl festgestellt. Der Tank soll nach Schließung des Heimes entfernt werden um das Ausmaß der Schädigung festzustellen.

Der Optionsverlängerung auf 31.3.2012 wurde vom Bf. zugestimmt.

Im Punkt 6 des Protokolls wurde hinsichtlich Verwertung des Inventars festgehalten, dass nach Schließung des Heimes und Inventur über die Verwertung des Inventars entschieden werde.

Im Anschluss an die Präsidiumssitzung vom 4.10.2011 informierte die „RT“ (Anm. RT R Immobilien GmbH) über die Situation in X. anhand von Skizzen über die Planung von Geschäftslokalen und Wohnungen.

Im Protokoll ist festgehalten:

„Die weitere Vorgangsweise betreffend Sanierung der ölverseuchten Erde wurde dem Präsidium vorgetragen: die RT übernimmt kostenlos für den Bf. die technische Überwachung und Organisation der Entfernung des unterirdischen Öltanks und Abtransport der kontaminierten Erde. Die Firmenrechnungen und Gebühren für Gutachter usw. sind vom Verband (dem Bf.) zu bezahlen. Die Arbeiten sollen noch 2011 vorgenommen werden.“

Laut Vorbringen des Bf. wurde *„die Kontaminierung durch einen während eines Hochwassers im Jahre 1959 leck gewordenen Tank verursacht, der Schaden wurde durch die Verantwortlichen nicht behoben, sondern der Tank wurde damals begraben. Der Tank wurde bei einem Hochwasser im Jahr 1959 aus der Verankerung gerissen und das umliegende Erdreich wurde kontaminiert“.*

Laut Aktenvermerk vom 17. und 18. November 2011 wurde vom Geologen die Ölverunreinigung nach Herausheben des Öltanks bestätigt, der die Vorkommnisse der BH GU meldete. Der Geologe, beauftragt durch den Bf., betreut und bewacht sämtliche Bergungs- und Reinigungsarbeiten im Untergrund, die durch befugte und erfahrene Firmen durchgeführt werden.

Ein Zwischenbericht (der im Akt aufliegt) zur Entsorgung des Öls außerhalb des ehemaligen Heizöltanks zum Stand der Entsorgung von Bodenmaterial wurde vom Geologen, u.a. an den Bf. und an die BH GU im Jänner 2012 übermittelt. Ein weiterer Geologe zur begleitenden Tätigkeit wurde beauftragt.

Laut Protokoll der Präsidiumssitzung vom 8.2.2012 wurde die Entfernung des Tanks erledigt, die Abtragung des verschmutzten Bodens begonnen. RR will das Haus für Wohnungen und Geschäfte mit dem Kaufpreis von 890.000 € erwerben. Der Optionsverlängerung auf

„Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung“ durch BH GU plus 3 Monate spätestens aber Ende Oktober 2012 wurde zugestimmt.

In der Optionsverlängerung vom 9.2.2012 wurde festgehalten: *„Wir stellen Ihnen nachstehendes unwiderrufliches Angebot, an das wir uns bis zur behördlichen Kontaminierungsfreigabe und die darauffolgenden Monate längstens jedoch bis einschließlich 31.10.2012 gebunden erachten“*. Die übrigen Vertragspunkte sind die gleichen wie in der Kaufoptionsvereinbarung vom 27.7.2011.

Bis zum 22.3.2012 wurde noch „kein offizielles“ Wasserrechtsverfahren eingeleitet.

Mit Schreiben vom 16.5.2012 verzichtete die RT Immobilien GmbH auf die eingeräumte Kaufoption *„aus Kapazitätsgründen“*.

Laut Protokoll vom 25.6.2012 des Bf. erfolgte der Verzicht der RT Immobilien GmbH auf das Optionsangebot aufgrund der *„Zeitverzögerung durch die Dekontaminierung“*. Die RT sei aber nach wie vor am Erwerb interessiert, wenn die Sanierungsarbeiten abgeschlossen sind. Der Bf. beschloss einstimmig den Totalabriss der Gebäude.

Aus der Niederschrift vom 21.8.2012 der BH GU ergibt sich, dass die genaue Abgrenzung des Schadensausmaßes noch nicht erfolgt sei. Der Bf. wurde aus hydrologischer Sicht mit der Ermittlung des genauen Schadensausmaßes sowohl im Boden als auch im Grundwasser und der Erstellung eines Sanierungskonzeptes beauftragt.

Laut Anmerkungen im Protokoll der Präsidiumssitzung vom 18.9.2012 sollte die Vorfinanzierung des Ölschadens in X. von geschätzten Gesamtkosten iHv 1.500.000 € mit Rücklagen von 600.000 € und mit Bankkredit von 900.000 € finanziert werden (Plan A mit Förderung durch Altlastensanierungsgesetz bzw. Plan B Förderung durch andere öffentliche Stellen).

Der Bf. einigte sich aufgrund des Bescheides vom 19.2.2013 (der im Akt aufliegt) mit der zuständigen BH GU über den Umfang der durchzuführenden Sanierungsmaßnahmen, nachdem der Bf. ein Sanierungskonzept anhand des Gutachtens vom 6.11.2012 durch den von ihm beauftragten Geologen erstellen hatte lassen. Dem Bf. wurde aufgrund des § 31 Abs. 3 iVm §§ 30 und 98 Wasserrechtsgesetz 1959 idgF aufgetragen, das Sanierungskonzept bis zum 30.6.2013 umzusetzen bzw. abzuschließen. Die Vorschreibung der Umsetzung des Sanierungskonzeptes sei zur Sanierung des Schadens unerlässlich. Für die Verwirklichung des Tatbildes genüge der Eintritt einer Gewässergefährdung.

Dass mit Kaufinteressenten laufend Verhandlungen zum Verkauf der Liegenschaft geführt wurden, steht fest und ergibt sich aus dem Protokoll vom 19.9.2013 sowie aus dem Vorbringen des Bf. im Schreiben vom 12.1.2022. Bekannt sind u.a. Verhandlungen mit der „RT Bauträger“ GmbH bzw. einem Interessenten der IR.

Mit Schreiben vom 3.9.2014 wurde von der BH GU mitgeteilt, dass das Sanierungsverfahren abgeschlossen ist.

Der Verkauf der Liegenschaft EZ1 und EZ3 an die RT BuB GmbH um € 1.100.000 erfolgte laut Kaufvertrag vom 1.10.2014. Im Punkt Fünftens des Vertrages ist festgehalten: *„Die verkaufende Partei haftet dafür, dass die bestandene Boden- und Grundwasserkontamination mit Heizöl vollständig bereinigt wurde und die mit wasserpolizeilicher Anordnung der BH GU vom 19.2.2013 ... aufgetragenen Sanierungsmaßnahmen erfüllt wurden...“*.

Der Verkauf erfolgte umsatzsteuerfrei.

Die übrigen Teilflächen wurden an zwei weitere Käufer mit Kaufvertrag vom 30.12.2013 und 16.1.2014 veräußert. Dass die Veräußerungen steuerpflichtig erfolgten, wurde nicht behauptet.

Der operative Heimbetrieb wurde im Herbst (Ende Oktober) 2011 eingestellt und beendet. Die letzten Bewohner waren ausgezogen. Das Inventar wurde verkauft.

Mit der beim Finanzamt für das Jahr 2011 eingereichten Umsatzsteuererklärung erklärte der Bf. neben 10%igen Umsätzen aus dem Heimbetrieb 20%ige Umsätze aus Inserateneinnahmen der Zeitung „SE“.

Für 2012 wurden 20%ige Umsätze iHv 4.510,35 € aus Inserateneinnahmen der Zeitung „SE“ erklärt.

Aufgrund der Umsatzsteuersonderüberprüfung und der vorliegenden Niederschrift vom 4.9.2012 wurden für 2011 Vorsteuerbeträge in Höhe von 1.250 € und für die Zeiträume 3/2012, 5/2012 6/2012 und 7/2012 Vorsteuerbeträge in Höhe von 36.647,59 € nicht anerkannt, weil das Finanzamt der Ansicht war, dass die Dekontaminierungskosten mit der Veräußerung der Liegenschaft X. in Zusammenhang stehen würden. Die Eingangsumsätze (ER Bodensanierung) hätten zu einem Zeitpunkt stattgefunden, in dem die unternehmerische Nutzung der Liegenschaft in X. bereits beendet gewesen sei. Da mit den Eingangsumsätzen daher derzeit keine Ausgangsumsätze zusammenhängen würden bzw. keine steuerpflichtigen Umsätze (aus einer eventuellen Option in Verkaufsfall) zu erwarten seien, sei ein Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen über die Beseitigung der Kontaminierung derzeit nicht möglich. Das ausschlaggebende Moment für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges müsse in diesem Fall in der Zukunft, nämlich in der weiteren Verwertung der Liegenschaft, gesehen werden. Da derzeit die weitere Verwertung der Liegenschaft und damit bei einem eventuellen Verkauf die Option zum Verzicht auf die Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG nicht absehbar sei, sei der Vorsteuerabzug für sämtliche mit der Kontaminierung in Zusammenhang stehenden Eingangsumsätze verwehrt. Eine spätere Option zum Verkauf der Liegenschaft schließe eine Berichtigung der Vorsteuern nicht aus.

Dementsprechend erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2011 und die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für den Zeitraum 3/2012, 5/2012 6/2012 und 7/2012, alle vom 3.10.2012.

In der Folge erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 19.7.2013 unter Berücksichtigung des Gesamtbetrages der Vorsteuern in Höhe von 3.937,77 € (anstatt wie vom Bf. erklärt in Höhe von 63.152,03 €), mit der Begründung, dass die Vorsteuerkürzung in Höhe von 59.214,24 € erfolgt sei. Auf die Feststellungen in der Niederschrift vom 4.9.2012 wurde verwiesen.

Die Beschwerde (bisher Berufung) gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 3/2012, 5/2012 6/2012 und 7/2012 gilt auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 19.7.2013 gerichtet. Im Wesentlichen brachte die steuerliche Vertretung vor, dass der vorliegende Schaden während des Heimbetriebes bereits vor Jahren entstanden sei und dessen Beseitigung sei daher noch ein Ausfluss des Heimbetriebes.

Die mittlerweile erfolgte Einstellung des Heimbetriebes sei für die Vornahme des Vorsteuerabzuges nicht schädlich, da ein Zusammenhang mit ehemaligen Umsätzen genügen würde (Rz 1806 UStR). Außerdem sei die Dekontaminierung - aufgrund behördlichen Auftrags - unabhängig von der weiteren Nutzung des Grundstückes durchzuführen. Der Vorsteuerabzug stehe somit zu. Der Verband beziehe die Dekontaminierungsleistungen nicht wegen des geplanten Verkaufes und die daraus entstehenden Kosten seien auch nicht unmittelbar in einen allfälligen Verkaufspreis eingegangen. Vielmehr sei der Verband unabhängig von der zukünftigen unternehmerischen Nutzung des Grundstückes behördlich verpflichtet, die Sanierung durchzuführen. Im Gegensatz zu Beratungsleistungen für eine Anteilsveräußerung, welche ohne Anteilsveräußerung keinen eigenständigen Nutzen für das Unternehmen haben, trete der Nutzen der Dekontaminierung des Grundstückes unabhängig davon ein, ob das Grundstück zukünftig veräußert oder einer anderweitigen Verwendung zugeführt werde. Dies zeige sich schon alleine darin, dass die Dekontaminierung fortgesetzt werde, obwohl der Kaufinteressent mittlerweile mitgeteilt habe, am Grundstück kein Interesse mehr zu haben und auch sonst keine Kaufinteressenten bekannt seien. Leistungen, die im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dem möglichen Grundstücksverkauf stehen würden, wären wohl in diesem Zeitpunkt unverzüglich eingestellt worden. Ein bloß zufälliger zeitlicher Zusammenhang mit den Verkaufsgesprächen begründe jedoch keinen unmittelbaren und direkten Zusammenhang mit einem möglichen Grundstücksverkauf. Anders seien hingegen im Zuge der Verkaufsverhandlungen durchgeführte Probebohrungen zur Feststellung etwaiger Kontaminierungen zu werten. Derartige Leistungen stünden im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem beabsichtigten Verkauf und daher wäre ein Vorsteuerabzug aus den Kosten der Probebohrungen nicht zulässig.

Allerdings seien die im Zuge der Verkaufsanbahnungen durchgeführten Probebohrungen nicht vom Verband beauftragt bzw. getragen worden, weshalb diesbezüglich auch keine Vorsteuern geltend gemacht worden seien.

Eine (zukünftige) steuerpflichtige Tätigkeit (Vermietung etc.) wurde vom Bf. nicht behauptet und diesbezüglich wurden auch keine Unterlagen und Hinweise vorgelegt bzw. getätigt.

Strittig ist nun die Anerkennung der Vorsteuerbeträge in Zusammenhang mit der Dekontaminierung im Jahr 2011 in Höhe von 1.250,68 € und 2012 in Höhe von 59.214,26 € und die Frage, ob die Dekontaminierungs- bzw. Sanierungsleistungen der Liegenschaft X. in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veräußerung, wie vom Finanzamt dargelegt oder, wie der Bf. und sein steuerlicher Vertreter argumentieren, in unmittelbarem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der beendeten steuerpflichtigen (Gesamt)Tätigkeit stehen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt übermittelten Akt, aus den der belangten Behörde bzw. der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen, und dem Vorhalteverfahren beim Bundesfinanzgericht (BFG), insbesondere auch den vom Bf vorgelegten Unterlagen mit der Vorhaltsbeantwortung vom 12.1.2022 samt Anlagen 1-26 (ua Protokolle der Vorstandssitzungen, Kaufvertrag vom 1.10.2014, Kaufoptionsvereinbarungen bzw Verlängerungen, Unterlagen der Behörden, Behördenkorrespondenzen wie ua Aktenvermerke, E-Mails, Niederschrift vom 13.3.2012 und vom 21.8.2012, Förderungszusage, Tagesabrechnung 2011), der Stellungnahme des FA vom 21.2.2022, der Gegenäußerung des Bf. vom 7.3.2022 samt E-Mail vom 2.3.2022 und den weiteren E-Mails vom 17.3.2022, 23.3.2022, 24.3.2022 samt dem gesamten Bewertungsgutachten vom 10.3.2011 sowie den E-Mails vom 6.4.2022, 7.4.2022, 11.4.2022 und den beigelegten Belegen und Rechnungen.

Im Jahr 2012 sind laut Aufstellung Vorsteuerbeträge ua aufgrund der Dekontaminierungs- bzw. Entsorgungskosten für das Grundstück in X. in Höhe von 59.214,26 € und für das Jahr 2011 in Höhe von 1.250,68 € ua für den beauftragten Geologen angefallen.

Die Höhe dieser Beträge ist, wie auch im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung am 13.04.2022 übereinstimmend festgestellt, unstrittig.

Unstrittig ist auch, dass ab Einstellung bzw. Beendigung der operativen Tätigkeit im Oktober 2011 keine steuerpflichtigen Umsätze aus dem Heimbetrieb mehr getätigt wurden.

Der Verkauf der Liegenschaft samt den darauf befindlichen Gebäuden stand Anfang 2011 fest. Die RT plante laut Optionsvereinbarung vom 27.7.2011 die Liegenschaft samt Gebäuden aufgrund des Bewertungsgutachtens um einen Kaufpreis von 890.000 € nach Prüfung des geplanten Bauprojekts und nach Durchführung von Vermessungsarbeiten bzw. allfälliger Probeuntersuchungen für den Bau von Wohnungen und Geschäftslokalen zu erwerben.

Während des laufenden Verkaufsprozesses wurde die Ölkontamination der Liegenschaft durch die RT festgestellt.

Laut Vorbringen des Bf. wurde „die Kontaminierung durch einen während eines Hochwassers

im Jahre 1959 leck gewordenen Tank verursacht, der Schaden wurde durch die Verantwortlichen nicht behoben, sondern der Tank wurde damals begraben. Der Tank wurde bei einem Hochwasser im Jahr 1959 aus der Verankerung gerissen und das umliegende Erdreich wurde kontaminiert“.

Nachweise, dass Entsorgungs-/Dekontaminierungskosten in die Kostenrechnung der früheren Ausgangsleistungen eingeflossen sind, liegen nicht vor. Auch aus der vorgelegten Tagsatzabrechnung 2011 ergeben sich keine Anhaltspunkte für die Einpreisung von Kontaminierungskosten. Rückstellungen bzw. Kosten für Schadensfälle sind darin nicht genannt bzw. berücksichtigt.

Die steuerpflichtige Tätigkeit des Bf. wurde durchgehend und ohne Einschränkung (bzw. ohne Unterbrechung durch eine Kontaminierung) ausgeübt. Eine behördliche Anordnung zur Dekontaminierung (aufgrund eines Gutachtens vom 6.11.2012 und eines vorliegenden Sanierungsplanes) erfolgte erst mit Bescheid vom 19.2.2013, als die steuerpflichtige Tätigkeit längst beendet war bzw. längst keine Umsätze mehr erzielt wurden und nachdem die Liegenschaft an die RT verkauft werden sollte.

Dass die RT mit 16.5.2012 auf die Kaufoption verzichtet hat (obwohl für die Optionsannahme durch die RT eine Frist bis 31.10.2012 einstimmig beschlossen war) spielt gegenständlich keine Rolle, zumal der Verkauf der Liegenschaft (einstimmig) beschlossen war. Wesentlich erscheint in diesem Zusammenhang, dass die RT trotz Verzichts auf die Kaufoption ihr Interesse an einem Kauf nach Abschluss der Dekontamination bekundet hat (siehe ua im Protokoll vom 25.6.2012) und auch mit anderen Kaufinteressenten (zB IR) verhandelt wurde.

Dass eine behördliche Anordnung während der Ausübung der steuerpflichtigen Tätigkeit vorhanden gewesen wäre, die eine Dekontaminierung notwendig gemacht hätte, wurde nicht dargelegt. Weder im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2011 und 2012 noch für den Zeitraum davor lag eine behördliche Anordnung bzw. diesbezüglich Verpflichtung vor.

Es gibt auch keine Anhaltspunkte und Hinweise dafür, dass die Kontaminierung in Zusammenhang mit der steuerpflichtigen Tätigkeit des Bf. aufgetreten ist und die Sanierung zwecks Ausübung der steuerpflichtigen Tätigkeit zu erfolgen hatte.

Es spielt keine Rolle, dass für den Verkauf „mehrere Anläufe“ notwendig gewesen sind, zumal von Anfang 2011 feststand, die Liegenschaft in X. zu verkaufen und die Absicht zu verkaufen vom Bf. nicht mehr aufgegeben wurde.

Die ab Ende November 2011 und 2012 in Anspruch genommenen Dekontaminierungs- und Sanierungsleistungen lagen zeitlich nach Schließung des Heimbetriebes und nach Ende der operativen Tätigkeit. Die Rechnungen für die Dekontaminierung datieren nach Beendigung der steuerpflichtigen Tätigkeit bzw. Schließung (Rechnungen datieren ab Ende 11/2011 und danach)

Hinweise und Anhaltspunkte für eine neuerliche steuerpflichtige Tätigkeit des Heimbetriebs in X. ab November 2011 und 2012 auf der Liegenschaft des Bf gibt es nicht. Eine solche wurde vom Bf. - trotz Aufforderung mit Vorhalt vom 26. November 2021 - auch nicht mehr behauptet.

Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.1.B.b. dieses Erkenntnisses („Erwägungen“), die verständnishalber im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung zu tätigen waren, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A) Beschwerde gegen die Festsetzungsbescheide 03/2012, 05/2012, 06/2012 und 07/2012, alle vom 3.10.2012, bzw. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 19.7.2013

a) Gesetzliche Grundlagen:

§ 253 BAO regelt, dass eine Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

b) Erwägungen:

An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind u.a. auch Umsatzsteuerveranlagungsbescheide, die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden treten (Ritz, BAO⁶, § 253 Rz 2).

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Die Bekanntgabe des ersetzenden Bescheides löst das Recht aus, binnen eines Monats einen Antrag auf Entscheidung durch den Senat (§ 272 Abs 2 Z 1 lit 2 oder auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs 2 Z 1 lit 2) zu stellen (Ritz, BAO⁶ Kommentar, § 274, RZ 4a)

Im Übrigen stellt eine Beschwerde gegen einen ersetzenden Bescheid lediglich einen ergänzenden Schriftsatz zur ursprünglichen Beschwerde dar, sodass diese nicht die Inhaltserfordernisse des § 250 Abs. 1 zu erfüllen hat (Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabeverfahren Band 1 BAO, 3. Auflage, 2021 § 253, Rz 5).

Im vorliegenden Fall wurden die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 03/2012, 05/2012, 06/2012 und 07/2012, alle vom 3.10.2012, mit (Berufung) Bescheidbeschwerde vom 8.11.2012

bekämpft. Der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2012 wurde am 19.7.2013 vom Finanzamt erlassen.

Mit E-Mail vom 13.11.2013 teilte das Finanzamt mit, dass zu den zusätzlichen Änderungen von der steuerlichen Vertretung keine Berufungsergänzung (bzw. neuerliche Berufung) eingebracht worden sei, da die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen als gegen den Jahresbescheid gerichtet gilt.

Das Bundesfinanzgericht ist daher infolge Weitergeltung der ursprünglichen Beschwerde gemäß § 253 BAO zuständig, über die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2012 zu entscheiden.

B) Kontaminierung/Vorsteuer:

a) Rechtsgrundlagen und rechtliche Ausführungen:

Nach **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** ist Unternehmer, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausübt.

In richtlinienkonformer Auslegung ist dies so zu verstehen, dass nur insofern eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird, als diese in der Erzielung von Einnahmen besteht.

Gemäß **§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994** sind die Umsätze von Grundstücken unecht steuerfrei.

Nach **§ 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 ist gemäß **§ 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1994** ua ausgeschlossen die Steuer für sonstigen Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Nach **Art 168 RL 2006/112/EG** ist der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt „soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“.

Grundsätzlich ist somit ein Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen verlangt (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12, Tz 240).

Nach ständiger **Rechtsprechung des EuGH** zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) bzw. Artikel 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame

Mehrwertsteuersystem 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 (EuGH 29.10.2009, SKF, C-29/08, 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 SKF, 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 SKF, Rn 59; EuGH 16.02.2012, Eon Aset Menidjunt OOD, C-118/11, Rn 44; VwGH 31.05.2017, Ro 2016/13/0017).

Für die Feststellung eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs kommt es somit darauf an, ob die getätigten Ausgaben in den Preis des Ausgangsumsatzes Eingang finden oder ob sie zu den Kostenelementen der übrigen Produktpreise gehören (EuGH SKF, 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 in der Regel aber nicht zu den Kostenelementen dieses Umsatzes (vgl. EuGH 08.06.2000, Midland Bank plc, C-98/98, Rn 31; VwGH 31.05.2017, Ro 2016/13/0017).

Maßgebend für die Beantwortung der Frage, ob Leistungen für das Unternehmen ausgeführt worden sind, sind die Verhältnisse im **Zeitpunkt des Leistungsbezuges**.

Der Zusammenhang mit **künftigen Umsätzen** genügt und zwar auch dann, wenn es zur Ausführung der Umsätze in der Folge nicht kommt (vergebliche Vorbereitungshandlungen, erfolgloser Unternehmer) oder wenn der Unternehmer die Gegenstände aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen steuerbarer Umsätze verwenden konnte. Soll die Leistung für künftige Umsätze verwendet werden, steht es der MwStRL nicht entgegen, wenn die Abgabenbehörde objektive Nachweise für die erklärte Absicht verlangt (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12, Tz 102, EuGH 21.3.2000, C-110/98 bis C-147/98 „Gabalfrisa“, ebenso VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063).

Ist im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Leistung der Zusammenhang unklar oder nicht quantifizierbar, muss die Lösung gewählt werden, die den höchsten Grad der

Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063; 21.6.2007, 2005/15/0069; 19.9.2007, 2004/13/0096).

Ebenso genügt der Zusammenhang mit **ehemaligen Umsätzen**. Solange im Zusammenhang mit der früheren unternehmerischen Leistungserbringung noch Aufwendungen anfallen, ist die Unternehmereigenschaft noch gegeben (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 102, und § 2 Tz 142ff sowie UStR Rz 1806). Die Unternehmereigenschaft endet nicht mit der Beendigung der Leistungserstellung und auch nicht mit der Auflösung einer Gesellschaft oder deren Löschung im Firmenbuch, sondern erst dann, wenn die Tätigkeiten, die das wirtschaftliche Erscheinungsbild des Unternehmens ausgemacht haben, vollständig abgewickelt sind.

Zur Unternehmenssphäre gehören daher nicht nur die Veräußerung des Unternehmensvermögens, sondern auch nachträgliche Einnahmen und Ausgaben, die sich auf die unternehmerische Tätigkeit beziehen, sowie Änderungen der Bemessungsgrundlage, die nach der Einstellung der eigentlichen Tätigkeit auftreten. Auch **nach der Einstellung** der unternehmerischen Tätigkeit kann daher ein Leistungsbezug noch das Unternehmen betreffen und zum Vorsteuerabzug berechtigen. Nach der Rspr des EuGH besteht das Recht auf Vorsteuerabzug auch für Investitionen, die im Zuge der Liquidation (Beendigung) eines Rechtsträgers bezogen werden (EuGH 3.3.2005, C-32/03 „Fini H“, Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 2 Tz 142f).

Bei Betriebsaufgabe fällt die Unternehmereigenschaft in dem Zeitpunkt weg, in dem nach objektiver Beurteilung die Abwicklung als abgeschlossen anzusehen ist. Abwicklungsumsätze sind daher jedenfalls noch steueranhängig (VwGH 20.4.2006, 2006/15/0020).

Das Recht zum Vorsteuerabzug entsteht mit dem Bezug der Leistung für das Unternehmen, das Ausmaß wird durch die Verwendung der Leistung bestimmt. Systematisch ist nach dieser Rechtsprechung zwischen der vorgelagerten Frage der Zuordnung der bezogenen Leistung zum Unternehmen und der nachgelagerten Bestimmung des Ausmaßes des Vorsteuerabzuges zu unterscheiden.

Das Ausmaß ergibt sich nach der MwStRL aus dem Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen. Aufwendungen die in Zusammenhang mit unecht steuerfreien Umsätzen (vgl Tz 239ff) oder mit Tätigkeiten stehen, die aufgrund ihres nicht wirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der MwSt-RL fallen, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

Ob ein Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen besteht, ist eine Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhaltes, zu denen die Art der bezogenen Leistung und der Zusammenhang zwischen Leistungsbezug und ihrer Verwendung für besteuerte Umsätze gehören, zu beurteilen ist (EuGH 8.3.2001, C-415/98 „Bakcsi“; Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 103).

Aus dem Zweck des Vorsteuerabzuges folgt, dass nur entscheidend sein kann, ob die Leistung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten im konkreten Fall Zwecken des Unternehmens dient

oder dienen soll. Den Zwecken des Unternehmens dient die Leistung, wenn sie mit der Leistungserstellung im Unternehmen wirtschaftlich zusammenhängt. Eine subjektiv-finale Verknüpfung ist nicht notwendig, uU aber ausreichend (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 104).

Steht bereits bei Leistungsbezug fest, dass die bezogene Leistung nicht für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens bezogen wird, steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Die Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens löst demnach keine Steuerpflicht aus (BFH 9.12.2010, V R 17/10; Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 105/1).

Zusammenfassend ergibt sich zum wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen bezogener Leistung und unternehmerischer Tätigkeit (siehe Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 106):

1) Die Leistung muss nicht direkt für die Erstellung steuerbarer Leistungen verwendet werden. Entscheidend ist vielmehr, ob die verschiedenen Kosten, die den Prozess der unternehmerischen Leistungserstellung belastet haben und daher den Preis der Leistungen beeinflussen, mit Vorsteuern belastet sind. Durchgehend betont der EuGH, dass der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug **vollständig von der im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet** werden soll (EuGH 22.2.2001, C-408/98 Abbey National). Wenn Art 168 MwSt-RL demgegenüber die Befugnis des Stpfl zum Vorsteuerabzug nur dann bejaht, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, so ist dies unter Bedachtnahme auf die tragenden Prinzipien der MwSt auszulegen.

2) Die EuGH Judikatur hat für den Vorsteuerabzug zunächst einen **direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen** gefordert. Das wurde angenommen, wenn die mit vorsteuerbelasteten Gegenstände oder **Dienstleistungen als Kostenelement eines besteuerten Umsatzes** erscheinen (EuGH 8.6.2000, C-98/98 Midland Bank). In weiterer Folge hat der EuGH einen Vorsteuerabzug allerdings auch in Fällen für zulässig erachtet, in denen die Kosten der fraglichen Leistungen zu den allgemeinen Kosten (Gemeinkosten) des Stpfl gehören und als solche in den Preis des Produktes seines Unternehmens eingehen, wenn die Kosten **Bestandteil der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit** des Unternehmens sind bzw wenn die Leistungen mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen (EuGH 22.2.2001, C-408/98 Abbey National: Abzugsfähigkeit bei Zusammenhang mit einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung).

3) In der Rechtsprechung des EuGH wird ein Zusammenhang mit den besteuerten Umsätzen auch in Fällen angenommen, in denen **ein unmittelbarer Zusammenhang mit steuerfreien oder nicht steuerbaren Umsätzen** argumentiert werden könnte. Der Vorsteuerabzug muss ua auch bei Reparaturen des Anlagevermögens, Gemeinkosten und dgl zustehen. Aus dem Zusammenhang mit stpfl Umsätzen ergibt sich allerdings die Notwendigkeit einer Entscheidung, ob der Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen für Zwecke des

Vorsteuerabzugs ausreicht: Im Urteil v 29.10.2009, C-29/08 AB SKF bejaht der EuGH die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern im Zuge einer steuerbefreiten Beteiligungsveräußerung, wenn die Kosten nicht in den Preis der veräußerten Anteile eingehen. Der Vorsteuerabzug ist danach ausgeschlossen, wenn die getätigten Ausgaben in den Preis der veräußerten Beteiligung Eingang finden; ein mittelbarer Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen reicht in solchen Fällen nicht aus, um ein (anteiliges) Abzugsrecht zu begründen (Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 12 Tz 106, Tz 240).

4) Zur Beurteilung des Zusammenhangs ist nach der Rspr des EuGH auf den **objektiven Inhalt der Leistung** abzustellen, wobei auch der Entstehungsgrund des Umsatzes berücksichtigt werden kann. Leistungen zur Strafverteidigung von Organen einer Gesellschaft stehen dabei nach Auffassung des EuGH nicht in objektiven Zusammenhang mit der steuerpflichtigen Tätigkeit der Gesellschaft. Ein Kausalzusammenhang ist nicht ausreichend.

Ob die Leistung der Leistungserstellung des Unternehmers letztlich förderlich ist, ist nicht entscheidend. Auch Fehlinvestitionen, fehlgeschlagene Werbemaßnahmen und dgl sind Leistungen für das Unternehmen; die **beabsichtigte Verwendung** ist ausreichend, wenn nicht eine andere Verwendung dazwischentritt. Bei gemischter Veranlassung hat die Zuordnung anhand einer wertenden Gewichtung der Kausalfaktoren zu erfolgen. Strukturell liegt dasselbe Problem vor, wie bei der Abgrenzung der Betriebssphäre von der Privatsphäre (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 107).

Aufwendungen in **Zusammenhang mit unecht steuerfreien Umsätzen** oder mit Tätigkeiten, die aufgrund ihres nicht wirtschaftlichen Charakters **nicht in den Anwendungsbereich der MwSt-RL** fallen, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 103).

Vom Vorsteuerabzug ist gemäß **§ 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1994** ua ausgeschlossen die Steuer für sonstigen Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Die MwSt-RL verwendet eine andere Rechtstechnik. Nach **Art 168 RL 2006/112/ EG** ist der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt, „soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“.

Der EuGH betont in ständiger Rechtsprechung, 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 Vorsteuerabzuges soll daher soweit wie möglich dem Bereich der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen entsprechen.

Auf der gleichen Linie liegt es, wenn der EuGH den Vorsteuerabzug beim erfolglosen Unternehmer bejaht, bei dem ein Zusammenhang der Vorsteuern mit besteuerten Umsätzen jedenfalls nur abstrakt besteht, wenn er den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Gemeinkosten danach beurteilt, ob die Ausgangsumsätze besteuert werden (EuGH 6.4.1995, C-

4/94 „BLP“), bzw wenn ein Zusammenhang der Vorleistungen mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. den Ausgangsumsätzen des Unternehmens genügen lässt. (EuGH 22.2.2001, C-408/98 „Abbey National“, obwohl hier die Vorsteuern mit der Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit in Form einer nicht steuerbaren Teilgeschäftsveräußerung in Zusammenhang standen (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 240).

Vorsteuern für Dienstleistungen, die in Zusammenhang mit einer unecht befreiten Anteilsveräußerung erbracht werden, sind demgemäß nicht abzugsfähig, wenn diese Ausgaben in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dem befreiten Umsatz stehen. Fehlt es an einem solchen Zusammenhang und gehen die Kosten in die steuerpflichtigen Preise der Produkte des die Beteiligung veräußernden Unternehmens ein, steht der Vorsteuerabzug zu (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 106).

Hierbei obliegt es dem nationalen Gericht festzustellen, ob die Ausgaben Eingang in den Preis der verkauften Anteile finden können oder allein zu den Kostenelementen der auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen entfallenden Umsätzen gehören (EuGH 29.10.2009, C-29/08 AB SKF). Nach Auffassung des VwGH (28.6.2017, Ro 2015/15/0014) stehen Beratungsleistungen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer steuerbefreiten Beteiligungsveräußerung, wenn diese Beratungsleistungen unerlässlich sind, um Verkaufsvorbereitungen andeuten zu können. Die Verwendung des Verkaufserlöses zur Kapitalbeschaffung für steuerpflichtige Tätigkeiten hebt den unmittelbaren Zusammenhang mit der befreiten Tätigkeit nicht auf (BFH 27.1.2011, V R 28/09 und diesem Urteil folgend BMF im USt-Protokoll 2012, ebenso BFG 19.1.2017 RV/2101348/2015).

Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen stehen nach der Rechtsprechung des EuGH mit der wirtschaftlichen Tätigkeit in Zusammenhang, wenn die Beteiligung für die wirtschaftliche Tätigkeit eingesetzt wird.

Für den Fall der Veräußerung der Beteiligung bejaht der EuGH das Vorliegen eines Zusammenhangs mit der wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn gegenüber der Tochtergesellschaft entgeltliche Dienstleistungen im Rahmen der Eingriffe in deren Verwaltung ausgeführt werden. Abzustellen ist danach auf die Gesamttätigkeit, wobei sich das Ausmaß des Abzugs nach dem Umfang der ausgeführten steuerpflichtigen Umsätze richtet. Die unechte Steuerbefreiung für die Veräußerung von Anteilen führt nur dann zum (gänzlichen) Vorsteuerauschluss, wenn die Eingangsleistungen (ausschließlich) mit der unecht befreiten Veräußerung im Zusammenhang steht. Dies ist nicht nur dann der Fall, wenn die Ausgaben für diese Leistungen in den Preis der verkauften Anteile Eingang finden, sondern auch dann, wenn diese für den Verkaufsvorgang unerlässlich sind (VwGH 28.6.2017, Ro 2015/15/0014). Der BFH versagt demgegenüber unter Berufung auf EuGH „AB SKF“ den Vorsteuerabzug im Grund bereits dann, wenn die Aufwendungen durch die unecht befreite Veräußerung kausal verursacht sind (BFH 27.1.2011, V R 38/09).

Ob die Gegenstände oder sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet oder in Anspruch genommen werden, ist an Hand des **wirtschaftlichen Zusammenhangs im Zeitpunkt der Leistungserbringung** zu beurteilen (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 245).

Der Zusammenhang mit künftigen oder ehemaligen steuerfreien Umsätzen genügt. Daher steht der Vorsteuerabzug auch **nach Einstellung der Tätigkeit** zu, **wenn nach wie vor ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang** zwischen den Vorleistungen und der wirtschaftlichen Tätigkeit besteht (EuGH 3.3.2005, C-32/03 „I/S Fini H“: die Miete musste nach Betriebseinstellung aufgrund eines unkündbaren Mietvertrages weiterbezahlt werden (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 252).

b) Erwägungen:

Strittig ist gegenständlich, ob die Dekontaminierungs- bzw. Sanierungsleistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veräußerung wie laut Ansicht des Finanzamtes oder, wie die Vertreter des Bf. argumentieren, in unmittelbarem und direktem Zusammenhang mit der (ehemaligen) steuerpflichtigen Tätigkeit des Bf. stehen. Letztere verweisen in diesem Zusammenhang auf das Urteil EuGH 03.03.2005, C-32/03 „Fini“ und die behördliche Anordnung.

Hierzu war Folgendes zu erwägen:

Beim **Urteil „I/S Fini H“ (EuGH 3.3.2005, C-32/03)** war es so, dass ein Unternehmer nach Einstellung seiner unternehmerischen Tätigkeit noch weiter Miete zahlen musste, da eine Kündigung nicht möglich war (Mietvertrag ohne Kündigungsmöglichkeit für zehn Jahre). Die Räumlichkeiten blieben nach Betriebseinstellung ungenutzt. Fraglich war, ob auch nach Beendigung der wirtschaftlichen Tätigkeit noch Vorsteuern aus den Mietaufwendungen geltend gemacht werden können.

Wesentlich für die Beurteilung durch den EuGH war, dass der Mietvertrag **vor Einstellung der wirtschaftlichen Tätigkeit** abgeschlossen wurde.

Der EuGH (Rn 24) führt aus, dass *"Zahlungen, die Fini H während der Zeit der Liquidation ihres Restaurantbetriebs weiter leisten musste, als Bestandteil der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art 4 der Sechsten Richtlinie anzusehen sind"*.

Weiters stellt der EuGH fest (Rn 27), *"dass die Verpflichtung für Fini H, die Geschäftsraummiete und die Nebenkosten für Räume, die sie für die Ausübung eines Restaurantbetriebs gemietet hatte, angesichts einer Unkündbarkeitsklausel im Mietvertrag bis zu dessen normalem Ende weiterzuzahlen, grundsätzlich als direkt und unmittelbar mit dem Restaurantbetrieb zusammenhängend angesehen werden könnte"*.

Der EuGH (Rn 26) verlangt, *"dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum*

Vorsteuerabzug berechtigen, bestehen [muss], damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann (U Midland, Randnr. 24)".

Der Gerichtshof (Rn 28) begründet dies weiter damit, *"da Fini H den Mietvertrag geschlossen hatte, um über die für die Ausübung ihres Restaurantbetriebs erforderlichen Räume zu verfügen, und angesichts der Tatsache, dass die Räume für diese Tätigkeit verwendet wurden, festzustellen ist, dass die Verpflichtung dieser Gesellschaft zur Fortführung der Miete und der Nebenkosten nach der Einstellung der Tätigkeit direkt auf die Ausübung zurückgeht".*

Laut EuGH (Rn 30) *"bestand somit während der gesamten Mietdauer ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Räumen und der wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen".*

Kein Vorsteuerabzug würde zustehen, wenn die Räume nach Betriebseinstellung für rein private Zwecke genutzt würden (Rn 32).

Für eine unbeschränkte (dh in voller Höhe) Abzugsfähigkeit von Vorsteuern nach Einstellung der unternehmerischen (wirtschaftlichen) Tätigkeit ist somit unbedingte Voraussetzung, dass ein **direkter und unmittelbarer Zusammenhang** mit der vor der Einstellung ausgeübten, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit bestehen muss.

Die Mietzahlungen im Fall Fini H waren unbestritten Kostenelemente der wirtschaftlichen Tätigkeit des Restaurantbetriebs.

Dieser direkte und unmittelbare Zusammenhang besteht nur, wenn die **Ursache, somit die Kausalität vor Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit begründet** worden ist und der **Nachweis** darüber erbracht wird. Der Nachweis im Fall Fini H war in der Weise erbracht, dass die Mietzahlungen unbestritten Kostenelemente der wirtschaftlichen Tätigkeit waren.

Kann dieser direkte und unmittelbare Zusammenhang nicht nachgewiesen werden, so besteht im Falle der Einstellung der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit kein Abzugsrecht aus Vorsteuern aus Aufwendungen, wenn der kausale Zusammenhang mit Tätigkeiten vor der Einstellung nicht bewiesen werden kann.

Wird eine unternehmerische Tätigkeit nicht mehr ausgeübt, so besteht in Auslegung des Urteils „Fini“ auch bei bspw. nachträglich entstandenen Kosten ohne Kausalzusammenhang mit bereits ausgeübten steuerpflichtigen Umsätzen kein Vorsteuerabzugsrecht.

Besteht weiter eine unternehmerische Tätigkeit, jedoch nicht mehr dieselbe, und kann der rückwirkende Zusammenhang nicht nachgewiesen werden, so gehören sie nicht mehr zu den Kostenelementen der ehemaligen Ausgangsumsätze.

Unterschiede Sachverhalt Urteil „FINI“/beschwerdegegenständlicher Sachverhalt:

1. Laut Sachverhalt/Urteil Fini war der Steuerpflichtige die Verpflichtung zur Leistung der Aufwendungen während aktiver unternehmerischer Tätigkeit eingegangen, um seine unternehmerische Tätigkeit überhaupt ausüben zu können. Diese Verpflichtung, der er sich

nicht auch nicht im Zuge der Beendigung seiner unternehmerischen Betätigung entziehen konnte, reichte über das Ende seiner gesamtwirtschaftlichen Tätigkeit hinaus.

Im **beschwerdegegenständlichen Fall** ist zwar unbestritten, dass die Kontamination während aufrechten Heimbetriebes Ende der Fünziger-Jahre des vorigen Jahrhunderts erfolgt ist. Laut Vorbringen des Bf. war die Kontaminierung während eines Hochwassers im Jahre 1959 leck gewordenen Tank verursacht bzw. wurde der Tank aus der Verankerung gerissen. Der Schaden wurde nicht behoben, sondern der Tank wurde begraben und kontaminierte in der Folge das umliegenden Erdreich.

Die Kontaminierung wurde während aufrechten Heimbetriebes über Jahrzehnte nicht entdeckt. Vom Bf. wurde auch nicht behauptet, dass aufgrund der Kontaminierung die wirtschaftliche Tätigkeit des Bf unterbrochen hätte werden müssen bzw. so eingeschränkt gewesen sei, dass Umsätze der steuerpflichtigen Tätigkeit nicht getätigt werden konnten. Auch dass die Heimtätigkeit durch eine verpflichtende behördliche Anordnung unterbrochen werden musste, sodass keine Umsätze während des Sanierungszeitraumes getätigt werden konnten, wurde nicht behauptet oder anhand von Unterlagen nachgewiesen. Der behördliche Auftrag (= Bescheid der BH GU) erging erst am 19.2.2013 nach Einstellung der Tätigkeit im Herbst 2011. Aus dem festgestellten Ablauf der Geschehnisse ergibt sich somit nicht, dass seitens des Bf. eine Verpflichtung zur Dekontamination bereits eingegangen oder aufgetragen worden wäre, um die unternehmerische Tätigkeit überhaupt ausüben zu können.

Die Kontamination stellte sich erst im Zuge des beabsichtigten Verkaufs der Liegenschaft heraus: Der Bf. hatte bereits vor Einstellung der operativen Tätigkeit mit Oktober 2011 mit der RT einen Vorvertrag vom 27.7.2011 über den Verkauf der Liegenschaft in X. geschlossen, wobei nach Begehung und Vermessung bzw. und Überprüfung der Abschluss des Kaufvertrages bis 31.10.2011 erfolgen sollte. Noch bevor die operative Tätigkeit des Heimbetriebes im Oktober 2011 eingestellt wurde, stand der beabsichtigte Verkauf der Liegenschaft aufgrund des Optionsvertrages vom 27.7.2011 (umsatzsteuerfrei) an die RT fest und war damit die Verkaufsabsicht gegeben.

Erst während des Verkaufsprocedures wurde die Ölkontaminierung festgestellt. Der Bf. begann während des laufenden Verkaufsprozesses (Vermessungsarbeiten, Probeuntersuchungen / Optionsverlängerung bis 31.10.2012) mit der Einleitung und der Dekontaminierung. Die RT verlängerte ihre Option auf den Kauf der Liegenschaft mit Schreiben vom 16.5.2012 nicht, bekräftigte aber weiterhin ihr Interesse an einem Kauf nach Dekontaminierung und es gab auch andere Kaufinteressenten. Die Liegenschaft wurde schließlich in 3 Teilen an verschiedene Käufer veräußert. Der Verkauf der Liegenschaft EZ1 und EZ3 erfolgte tatsächlich mit Kaufvertrag vom 1.10.2014.

Wie bekannt, erfolgte die behördliche Anordnung erst mit Bescheid vom 19.02.2013. Da war der Heimbetrieb längst beendet. Eine grundsätzliche allgemeine Gewässergefährdung (aufgrund des Wasserrechtsgesetzes) kann nicht als ausreichend angesehen werden, um einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der (bereits beendeten) steuerpflichtigen

Tätigkeit herstellen zu können.

Im Unterschied zum Sachverhalt laut EuGH-Urteil „Fini“ konnte im vorliegenden Beschwerdefall keine Verpflichtung rechtsgeschäftlicher oder behördlicher Art ersehen werden, die der Bf. für Zwecke seiner unternehmerischen Tätigkeit eingegangen wäre, sodass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit der (ehemaligen) gesamtwirtschaftlichen Tätigkeit hergestellt werden könnte.

2. Des Weiteren lag aufgrund des dargestellten Geschehensablaufes im gegenständlichen Fall – im Gegensatz zum Sachverhalt laut Urteil „Fini“, wo die Mietaufwendungen keinem anderen Umsatz zugeordnet werden konnten – ein **anderer Umsatz (= beabsichtigter Verkauf)** vor, bezüglich welcher eine Zuordnung der Dekontaminierungskosten zu prüfen war. Wie auch der steuerliche Vertreter des Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung dargelegt hat, hatte die Prüfung im vorliegenden Fall bezüglich zweier Äste (Zusammenhang mit der gesamtwirtschaftlichen Tätigkeit, zeitlicher Zusammenhang mit dem Verkauf) zu erfolgen. Der Bf. stand auf dem Standpunkt, dass die Dekontaminierungsaufwendungen vorrangig der wirtschaftlichen Tätigkeit zugeordnet werden mussten, um ein willkürliches Ergebnis zu vermeiden.

Dem sind aber die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis **VwGH 31.05.2017, Ro 2016/13/0017**, entgegenzuhalten, wonach für die Frage des Vorsteuerabzugs entscheidend sei, ob ein direkter oder unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz besteht, wobei es darauf ankommt, ob die getätigten Ausgaben in den Preis des Ausgangsumsatzes Eingang finden oder ob sie zu den Kostenelementen der übrigen Produktpreise gehören (Rz 56 unter Verweis auf Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 106). Im Folgenden hielt der Gerichtshof fest, dass zu prüfen sei, ob die Kosten (im do. Erkenntnis Abbruchkosten wegen Asbestbelastung) in das Entgelt für die laufenden Leistungen des Unternehmens einbezogen worden oder in den Veräußerungserlös des Grundstücks eingegangen sind. Er kam zum Ergebnis, dass für das Grundstück aufgrund der hohen Abbruchkosten erst durch den Abbruch ein positiver Wert erzielt habe werden können. Die Kosten des Abbruchs seien daher werterhöhend in den Veräußerungserlös der Liegenschaft eingegangen und somit direkt und unmittelbar dem steuerfreien Grundstücksumsatz zuzuordnen.

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies Folgendes:

Dass die Dekontaminierungsaufwendungen ausschließlich mit der gesetzlichen bzw. behördlichen Verpflichtung zur Sanierung eines kontaminierten Grundstücks zusammenhängen und wirtschaftlich der Abwicklung des Heimbetriebs zuzuordnen waren, ergab sich aus den festgestellten Umständen nicht.

Auch wenn die Ölverseuchung bereits Ende der Fünfziger-Jahre des letzten Jahrhunderts entstanden ist, wurde vom Bf nicht nachgewiesen, dass in der Kostenrechnung der früheren Ausgangsleistungen bereits die Kosten der späteren Dekontaminierung eingeflossen sind. Ein

Nachweis für 2011 und 2012 (siehe Beweismwürdigung) fehlt.

Es gibt auch keine Hinweise darauf, dass die Kosten der Dekontaminierung in der Tagsatzberechnung 2011, die vom Bf vorgelegt wurde, eingepreist waren. Für 2012 wurde diesbezüglich keine Berechnung bzw. Kostenrechnung mehr vorgelegt. Dass die Entsorgungskosten den Charakter von Gemeinkosten hatten, ergab sich aus den vorliegenden Feststellungen sohin nicht. Es bestand vor Einstellung der wirtschaftlichen Tätigkeit auch keine Verpflichtung, die Kontaminierung zu beseitigen.

Ein Nachweis im Sinne einer den direkten, unmittelbaren Zusammenhang begründenden Ursache für die Aufwendungen, die vor Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit begründet worden ist, konnte sohin nicht ersehen werden. Es konnte allenfalls ein mittelbarer Zusammenhang dadurch als gegeben erachtet werden, als – wie sich nach Beendigung des operativen Betriebes ergeben hatte – die Kontamination während der wirtschaftlichen Tätigkeit entstanden war, deren Ausübung jedoch in keiner Weise beeinflusst hatte.

Ein bloßer Kausalzusammenhang ist aber für die Begründung eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs nicht ausreichend (siehe Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 106 Pkt. 4).

Hingegen ergab sich nach Ansicht des entscheidenden Senates ein **unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem steuerfreien Grundstücksverkauf** dadurch, dass die vom Bf. bestrittenen Dekontaminierungskosten werterhöhend auf den Kaufpreis eingegangen sind; dies aus folgenden Gründen:

Der Bf. bestreitet nicht den zeitlichen Zusammenhang, wendet sich jedoch gegen die Annahme eines vorrangigen wirtschaftlichen Zusammenhangs mit dem steuerfreien Grundstücksverkauf. Hierzu war zunächst festzustellen, dass unbestritten feststeht, dass der Bf. schon Anfang 2011 seine Absicht kundgetan hat, die Liegenschaft verkaufen zu wollen. Aufgrund des Bewertungsgutachtens und der Optionsvereinbarung mit der RT wurde der Kaufpreis von 890.000,00 € für die Liegenschaft samt den darauf befindlichen Gebäuden lastenfrei – ohne Kontamination – festgesetzt.

Erst während des Verkaufsprozesses mit der RT wurde die Kontaminierung evident. Dass das zu verkaufende Grundstück bei Feststellung einer wesentlichen bzw. umfangreichen (Öl)Kontamination wesentlich an Wert verliert bzw. sogar wertlos sein kann, steht unzweifelhaft fest. Die Kontamination stellt eine Belastung für den Verkauf der Liegenschaft dar. Wird eine solche – wie im gegenständlichen Fall – während des Verkaufsprozesses festgestellt, dann liegt es auf der Hand, dass ein solcher Aspekt direkt und unmittelbar in den Kaufpreis eingeht bzw. darin Berücksichtigung findet.

Gegenständlich wurden die Kontaminationskosten (laut Protokoll vom 18.9.2012) vom Bf. mit 1,5 Mio Euro geschätzt. Diesen stand ein Wert der Liegenschaft bzw. ein vereinbarter Kaufpreis der RT von 890.000,00 € gegenüber, den diese bereit war zu zahlen, aber ohne Kontamination. Daraus ergibt sich, dass die zu verkaufende Liegenschaft vor der Beseitigung der Kontamination einen Negativwert aufgewiesen hat, für den der Bf. – laut Protokolle –

aufzukommen hatte. Erst durch die Dekontamination konnte ein positiver Wert erzielt werden. Die entsprechenden Kosten gingen somit werterhöhend in den Verkaufserlös der Liegenschaft ein (siehe hierzu auch VwGH 31.05.2017, Ro 2016/13/0017).

Auch wenn es mehrerer Anläufe für den Verkauf der Liegenschaft bedurfte (bis es letztendlich zum Verkauf - in drei Teilen - der Liegenschaft im Jahr 2013 und 2014 kam), ergibt sich aus dem dargestellten Geschehensablauf, dass die Sanierung bzw. Dekontaminierung mit der Absicht unternommen wurde, die Liegenschaft nach Abschluss der entsprechenden Arbeiten steuerfrei verkaufen zu können. Laut den vorgelegten Protokollen und Unterlagen sowie dem Vorbringen des Bf. war er in dieser Zeit darauf fokussiert, den Vertrag bzw die Vereinbarung mit der RT für den Verkauf der Liegenschaft zu erfüllen, sodass er ein behördliches Verfahren zur Beseitigung der Kontaminierung bzw Sanierung nicht abwartete. Laut Protokoll der Präsidiumssitzung vom 22.3.2012 wurde bis zu diesem Zeitpunkt „kein offizielles Wasserrechtsverfahren“ eingeleitet. Eine behördliche Anordnung zur Sanierung der Liegenschaft erfolgte erst mit Bescheid vom 19.2.2013, wobei die Sanierung erst mit September 2014 (siehe Schreiben vom 18.9.2014) abgeschlossen wurde und mit Kaufvertrag vom 1.10.2014 das Teilgrundstück (mit den EZ1 und EZ3) verkauft wurde.

Dass die Kosten für die Beseitigung der Kontaminierung in Zusammenhang mit dem beabsichtigten Verkauf an die RT gestanden sind bzw. eingepreist wurden, ergibt sich aus dem Protokoll vom 4.10.2011 wenn es da lautet: *„Die RT übernimmt kostenlos für den Bf. die technische Überwachung und Organisation der Entfernung des unterirdischen Öltanks und Abtransport der kontaminierten Erde. Die Firmenrechnungen und Gebühren für Gutachter usw. sind vom Verband (Bf). zu bezahlen. Die Arbeiten sollen noch 2011 vorgenommen werden.“*

Auch in der Optionsverlängerung vom 9.2.2012 ist ein weiterer Anhaltspunkt für den Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks zu ersehen, wenn es dort lautet: *„Wir stellen ihnen nachstehendes unwiderrufliches Angebot, an das wir uns bis zur behördlichen Kontaminierungsfreigabe und die darauffolgenden Monate... gebunden erachten“.*

Wenn die steuerliche Vertretung auf die **behördliche Anordnung** bzw. Verpflichtung hinweist, so verhilft ihr auch dieses Argument nicht zum Erfolg; dies aus folgenden Gründen: Der Bf. begann mit der Dekontaminierung, um aufgrund der vertraglichen Vereinbarung bzw. „Verpflichtung“ im Optionsvertrag der RT ein lastenfreies bzw. nicht kontaminiertes Grundstück zu liefern und nicht aufgrund einer behördlicher Anordnung. Eine behördliche Anordnung bzw. Verpflichtung erfolgte erst mit Bescheid vom 19.2.2013; die behördliche Sanierung wurde mit 14.9.2014 abgeschlossen und das Grundstück danach mit 1.10.2014 verkauft.

Aus dem Veräußerungsvertrag (Optionsvertrag) folgt, dass die RT grundsätzlich von Lasten und Kosten einer Sanierung bzw Dekontaminierung freigestellt sein sollte. Der Bf. ist nur seiner im Optionsvertrag/Kaufvertrag „festgelegten Sanierungspflicht“ nachgekommen. Eine behördliche Verpflichtung zur Sanierung war zu Beginn der Dekontaminierung nicht gegeben. Auch wenn

der Bf. die behördliche Anordnung nicht abwartete, so lässt sich daraus nicht herleiten, dass er nicht in Hinblick auf seine im Optionsvertrag grundsätzlich festgelegte Sanierungspflicht tätig geworden ist.

Mit der Einleitung der Dekontaminierung wurde noch im Jahr 2011 nach Beendigung der operativen Tätigkeit begonnen, dies auch im Hinblick darauf, dass der Bf. einen Käufer und Optionsberechtigten für den Kauf der Liegenschaft an der Hand hatte, der nicht nur ein unentgeltliches befristetes Kaufoptionsrecht für den Abschluss des Kaufvertrages (bis Oktober 2012) hatte, sondern der aufgrund der Vertragsgestaltung den Bf. auch zur Dekontaminierung „verpflichten“ konnte.

Für den Bf. bestand **aufgrund der Optionsvereinbarung eine Sanierungspflicht**, zumal mit der RT für eine nicht kontaminierte Liegenschaft ein Verkaufspreis von 890.000 € vertraglich vereinbart war, und sich die RT auf diesen bestehenden Vertrag berufen hat (siehe Protokolle), bis sie dann mit Schreiben vom 16.5.2012 auf die Option verzichtete, offensichtlich, weil die Dekontaminierung zu langsam voranschritt (Protokoll vom 25.6.2012).

Es lag bereits ein Vorvertrag vor. Das zentrale Abgrenzungsmerkmal des Vorvertrages gegenüber dem Hauptvertrag besteht darin, dass die Parteien den Abschluss der Vereinbarung (die eine Leistungspflicht begründet) noch zeitlich hinausschieben wollen, einerseits, weil noch Unklarheiten vorliegen, andererseits, weil noch der Eintritt gewisser Umstände abgewartet werden soll. Die bereits erzielte Einigung über die wesentlichen Vertragspunkte wird jedoch sogleich festgehalten. Somit ist der wesentliche Leistungsinhalt des Vorvertrages die Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages. Der Hauptvertrag ist binnen Jahresfrist abzuschließen.

Demgegenüber räumt durch die Option der Verpflichtete dem Optionsberechtigten einen unmittelbaren Erfüllungsanspruch ein, den der Optionsberechtigte mit der Annahme erwirbt. Es bedarf nicht mehr einer weiteren rechtsgeschäftlichen Erklärung des Verpflichteten. Es handelt sich bei der Option um einen bedingten Vertrag, dessen Bedingung mit der Erklärung des Optionsberechtigten zustande kommt. Somit muss die Option alle wesentlichen Vertragsbestimmungen enthalten. Im Gegensatz zum Vorvertrag muss die Option aber keine Ausübungsbefristung enthalten.

Aufgrund des vorliegenden Optionsvertrages vom 27.7.2011 und der damit verbundenen „*Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages*“ wurde während des Verkaufsprozesses mit der Dekontaminierung durch den Bf., nach Einstellung der operativen Tätigkeit, begonnen. Der Bf. ist somit im Hinblick auf seine grundsätzlich „festgelegte Sanierungspflicht“ tätig geworden und nicht aufgrund einer behördlichen Anordnung, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht absehbar war.

Bei unverändertem Kaufpreis sollte der bei Vertragsabschluss offenbar bereits feststehende – wenn auch noch nicht konkretisierte – Sanierungsbedarf/Dekontaminierungsbedarf zu Lasten des Verkäufers/Bf. gehen.

Gegenüber diesem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung (Übertragung des „entsorgten“ Grundstücks) tritt der mittelbare Zusammenhang der Bodenkontaminierung mit den früheren Heimumsätzen zurück (BFH 14.3.2012, XI R 23/10). Dies auch dann, wenn – offensichtlich deswegen, weil die Dekontaminierung zu langsam fortschritt (siehe Protokoll vom 25.6.2012) – mit Schreiben vom 16.5.2012 auf die Option von der RT verzichtet wurde, zumal der Verkauf der Liegenschaft ab Beginn 2011 feststand und der Bf. auch in (näherer Zukunft) vom Verkauf der Liegenschaft nicht abgewichen ist. Die Dekontaminierung durch den Bf. erfolgte, um mit der RT den Kaufvertrag doch noch zum Abschluss bringen zu können. Dieses Ziel bildete den für die Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhangs wesentlichen objektiven Inhalt der Dekontaminierungsleistungen (siehe Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 106 Pkt. 4). Zusammengefasst ergibt sich daraus, dass die Ausgaben für die Dekontaminierungsleistungen in den Preis der zu verkaufenden Liegenschaft nicht nur eingegangen sind bzw. eingehen hätten sollen, sondern auch, dass diese für den beabsichtigten Verkauf unerlässlich gewesen sind, auch wenn die RT letztendlich auf die Option verzichtet hat. Wurde doch laut Bf. im Protokoll vom 25.6.2012 angemerkt, dass die RT weiter am Erwerb interessiert sei, wenn die Sanierungsarbeiten abgeschlossen seien.

Dass nun die Kosten für eine auftretende Kontamination in den Kaufpreis eingegangen sind bzw. einzupreisen waren, ergibt sich aufgrund der vorliegenden Umstände von selbst und bedarf keiner weiteren Begründung mehr.

Das Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bf., *die Kosten der Kontaminierung hätten für die Kaufpreisbildung überhaupt keine Rolle gespielt und seien nicht in den Kaufpreis eingeflossen, sondern habe man ein lastenfreies Grundstück im Jahr 2011 für Zwecke der Kaufoption einmal mit 890.000,00 € bewertet und es im Jahr 2014 um 1.100.000,00 € verkauft*, ist nicht nachvollziehbar. Wenn auch der Preis der Liegenschaft durch eine geänderte Absicht der (rentableren) Bebauung erhöht wurde, so ist angesichts des Umstandes, dass das Grundstück überhaupt erst nach dessen Dekontamination verkauft werden konnte, jedenfalls davon auszugehen, dass die Dekontaminationskosten werterhöhend für das Grundstück waren und somit – wie dies in VwGH 31.05.2017, Ro 2016/13/0017, ausgeführt wurde – direkt und unmittelbar dem steuerbefreiten Grundstücksumsatz zuzurechnen waren. Ein Käufer wäre bei einem Wert des Grundstückes von 890.000,00 € bzw. später 1.100.000,00 € nicht bereit gewesen, Dekontaminationskosten von ca. 1,5 Mio Euro zu tragen. Diese Kosten mussten somit vom verkaufenden Bf. investiert werden, um einen entsprechenden Veräußerungserlös überhaupt erhalten zu können.

Ergebnis:

Wie festgestellt, wurden die Aufwendungen zur Boden und Grundwassersanierung aufgrund der Ölkontamination im Hinblick auf die beabsichtigte Veräußerung der Liegenschaft samt Gebäuden getätigt, die letztlich 2013 und 2014 in (drei) Kaufverträgen mündete.

Die Aufwendungen für die Sanierungsleistungen gehören im Streitfall nicht zu den Kostenelementen der früheren Ausgangsumsätze des Heimbetriebes. Denn eine solche Einordnung ließe unberücksichtigt, dass die Aufwendungen erst entstanden sind, nachdem der Betrieb eingestellt worden war, und dass der Bf. die Sanierungsleistungen von Beginn an im Hinblick auf die beabsichtigte Grundstücksveräußerung bezogen hat, weil grundsätzlich eine vertragliche Sanierungspflicht durch den Bf. bestanden hat (vereinbart war nämlich, der RT ein nicht kontaminiertes Grundstück mit einem Kaufpreis von 890.000 zu verkaufen). Dies ergibt sich ua aus den zuletzt getätigten Äußerungen des Bf in der mündlichen Verhandlung am 13.4.2022 sowie ua aus den vorliegenden Protokollen ua vom 4.10.2011 und dem Optionsvertrag vom 27.7.2011.

Aufgrund der obigen Ausführungen besteht der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen den im Streitfall durchgeführten Sanierungsleistungen (bzw. den dafür aufgewendeten Kosten) und dem beabsichtigten bzw. erfolgten steuerfreien Grundstücksverkauf an die RT.

Eine andere als die Absicht des Bf., das Grundstück steuerfrei zu veräußern wurde im Zeitraum 2011 und 2012 (bzw. in den Jahren danach) nicht festgestellt.

Dass eine Absicht zur steuerpflichtigen Veräußerung vorlag, wurde vom Bf im gesamten Verfahren nicht behauptet und auch nicht aufgezeigt.

Entgegen der Ansicht des Bf. musste der entscheidende Senat des Bundesfinanzgerichtes daher zum Ergebnis kommen, dass die hier strittigen Aufwendungen für Dekontamination nicht vorrangig und unmittelbar der wirtschaftlichen Tätigkeit des Bf. zuzurechnen waren, sondern dem steuerbefreiten Grundstücksumsatz.

Der Zusammenhang mit der gesamtwirtschaftlichen Tätigkeit des Bf. konnte lediglich als mittelbar in dem Sinne qualifiziert werden, als der Schaden während des Heimbetriebes entstanden war. Mangels irgendeiner Beeinträchtigung der Umsätze der unternehmerischen Tätigkeit des Bf. konnte ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang aber nicht vorrangig hergestellt werden. Liegt hingegen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit einem steuerfreien Umsatz vor, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug, auch wenn ein mittelbarer Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Gesamttätigkeit besteht (siehe BFH 27.01.2011, V R 38/09).

Die Dekontaminationskosten sind daher direkt und unmittelbar dem Grundstücksumsatz, also einem unechten steuerbefreiten (§ 6 Abs. 1 Z 9 a UStG 1994) Umsatz zuzurechnen (vgl auch BFH 14.3.2012, XI R 23/10). Damit können die aus den mit diesem Ausgangsumsatz verbundenen Eingangsumsätzen resultierenden Vorsteuern nicht in Abzug gebracht werden.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 daher abzuweisen.

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. Ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen besteht, ist eine jeweils bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen im Rahmen der Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhaltes, zu denen die Art der bezogenen Leistung und der Zusammenhang zwischen Leistungsbezug und ihrer Verwendung für besteuerte Umsätze gehören, zu beurteilen ist (siehe zB EuGH 8.3.2001, C-415/98 „Bakcsi“). Das gegenständliche Erkenntnis war daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 3. Mai 2022