

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden RichterA, den Richter B, sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1 und LR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SCHWARZ KALLINGER ZWETTLER Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH, Volksgartenstraße 32, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 3. Juli 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 25. Februar 2020 betreffend Umsatzsteuer 2018 und Umsatzsteuerfestsetzung 09.2019 (Umsatzsteuer 2019) Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid Umsatzsteuer 2018 bleibt unverändert.

Der angefochtene Bescheid Umsatzsteuer 2019 wird als **endgültig** erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2018 und Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 9/2019** vom 25. Februar 2020 wurden die Umsatzsteuern nach einer Betriebsprüfung festgesetzt. Dabei seien Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Kosten einer Dekontaminierung nicht berücksichtigt worden.

[Anm. Richter: am 6. Mai 2024 wurde ein Umsatzsteuerbescheid 2019 (Jahresbescheid) erlassen. Die Beschwerde hinsichtlich Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 9/2019 richtet sich nunmehr gegen den Umsatzsteuerbescheid 2019]

Im **Bericht über die durchgeführte Außenprüfung** (Nachschau) vom 14. Jänner 2020 wurden unter Tz. 4 die hier strittigen Feststellungen dargestellt.

Strittig sei die Vorsteuerabzugsberechtigung im Zusammenhang mit Dekontaminierungskosten.

Zum Sachverhalt wurde diesbezüglich ausgeführt, dass bis zum Jahr 1973 von den Firmen C ein Gaswerk im D betrieben worden sei.

Auszug aus dem Bericht des Umweltbundesamtes vom 5.11.2018 zum Altstandort „Gaswerk C“ Gefährdungseinschätzung und Prioritätenklassifizierung:

„Betriebliche Anlagen und Tätigkeiten:

Im Zeitraum von etwa 1867 bis 1973 wurde auf dem Standort ein Gaswerk betrieben. Bis 1962 diente Kohle als Rohstoff zur Gaserzeugung, danach wurde Butan in einer Flüssiggasspaltanlage verarbeitet. Die Kohlevergasung fand in Vertikalfilterkammeröfen statt, über die erzeugten Gasmengen sowie sonstigen Nebenprodukte liegen keine Aufzeichnungen vor. Insgesamt bestanden drei Gasbehälter, die vermutlich flüssigkeitsgedichtet ausgeführt waren. Es gab vermutlich keine Naphthalinwäsche und Benzolabscheidung, flüssige Rückstände wurden vermutlich in den Vorfluter entsorgt. Lage und Größe des Teerabscheiders und der Destillationsanlage sind nicht mehr zweifelsfrei nachvollziehbar. Der anfallende Teer wurde zur Verwertung vom Standort verbracht, verbrauchte Gasreinigermasse wurde an die Chemische Industrie abgegeben.

Ziele der Sanierung:

Im Bereich des Altstandortes ist der Untergrund auf einer Fläche von rund 2.200m² erheblich mit polyzyklischen aromatischen Kohlenwasserstoffen verunreinigt. Die Schadstoffemissionen in das Grundwasser sind groß, das Grundwasser exfiltriert unmittelbar in den Vorfluter. Aufgrund des Alters der Verunreinigungen ist mit keiner Zunahme der Schadstoffemissionen zu rechnen. Grundwassernutzungen sind von der Grundwasserverunreinigung nicht betroffen.“

Im Zeitraum 1973 bis 2001 sei dort das Personal für die Instandhaltung untergebracht gewesen – 2001/02 Entnahme der Grundstücke aus den Stadtbetrieben.

2002 bis 2006 sei die Nutzung nicht offengelegt worden.

Von 1.10.2006 bis 31.3.2016 sei das Grundstück als Parkplatz vermietet worden.

27.6.2017 bis 31.12.2070: Baurechtsvertrag mit GmbH um 54,00 € für die gesamte Laufzeit (ohne USt fakturiert).

Am 22.12.2017 hätte der Gemeinderat die Dekontaminierung beschlossen und von Februar bis Mai 2018 sei die Dekontaminierung durchgeführt worden.

Die Firmen C seien früher als Betrieb gewerblicher Art der Beschwerdeführerin geführt worden.

Unter anderem hätten die Firmen ein Gaswerk auf dem betreffenden Grundstück, welches dort seit 1973 nicht mehr betrieben werde, betrieben.

Im Jahr 2018 seien auf dieser Liegenschaft Kosten für Dekontaminierung angefallen, wobei anzumerken sei, dass die Kontaminierung gemäß den bereits beigebrachten Gutachten des

Umweltbundesamtes und des Landes OÖ eindeutig auf den seinerzeitigen Gaswerksbetrieb zurückzuführen sei.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin würde ein Recht auf Vorsteuerabzug bestehen, da diese Kosten mit dem damaligen Betrieb des Gaswerkes in unmittelbarem und direktem Zusammenhang stehen würden und damit im Unternehmensbereich der Stadt C angefallen seien.

Mit dem Betrieb eines Gaswerks sowie mit der anschließenden umsatzsteuerpflichtigen Vermietung als Parkplatz seien Erdreichkontaminierungen zu erwarten. Daher würden diese Kontaminierungen in Konnex zu umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen stehen. Somit sei auch (wie nach ständiger Rechtsprechung des EuGH gefordert) ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen bestimmten (umsatzsteuerpflichtigen) Eingangsumsätzen (Gaswerk, Parkplatzvermietung) und den Ausgangsumsätzen (Dekontaminierung), die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, gegeben.

Weiters könne festgehalten werden, dass die Kosten für die Dekontaminierung zu den allgemeinen Aufwendungen eines Gaswerks gehören würden, weil diese bei einem solchen Betrieb regelmäßig anfallen und solche Kosten stets vom Verursacher und nur subsidiär vom Grundstückseigentümer, wenn der Verursacher nicht mehr greifbar oder zahlungsunfähig sei, zu tragen seien, und daher auf jeden Fall Kostenelemente und damit auch Kalkulationsbestandteile der von einem Gaswerk erbrachten Leistungen darstellen würden.

Nach Ansicht der belangten Behörde seien die Kosten der Dekontaminierung gemäß den bereits beigebrachten Gutachten des Umweltbundesamtes und des Landes OÖ eindeutig auf den seinerzeitigen Gaswerksbetrieb zurückzuführen.

Folglich würde es an dem Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen fehlen, da der Produktionsbetrieb des Gaswerkes und somit der Erzeuger der Verunreinigung bereits im Jahr 1973 eingestellt worden sei. 2001 sei nur der Umzug des Personals für die Instandhaltung erfolgt.

Weiters würden die Kosten mangels unternehmerischer Tätigkeit (Ende der Vermietung an die E im Jahr 2016; diese sei aber ohnehin nicht Verursacher der Kontaminierung) auch nicht mehr in die Verrechnung von Lieferungen oder Leistungen einfließen.

Mit **Eingabe vom 2. Juli 2020** wurde innerhalb der verlängerte Beschwerdefrist **Beschwerde** gegen den Umsatzsteuerbescheid 2018 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 9/2019 eingebracht.

Die Beschwerdeführerin stellte hier klar, dass der Sachverhalt, wie er im Bericht der Außenprüfung vom 27.02.2020 dargestellt sei, unwidersprochen bleibe. Es würde sich jedoch die rechtliche Würdigung abweichend darstellen.

Festzuhalten sei, wie auch das Finanzamt ausführe, dass nach ständiger Rechtsprechung des EuGH für den Vorsteuerabzug grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang

zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen bestehen müsse, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. Allerdings sei über diese allgemeine Feststellung hinaus aus den Judikaten, welche das Finanzamt zitiere, für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen bzw. würden diese eher für die Sichtweise der Beschwerdeführerin sprechen:

< Bei EuGH 16.2.2012, Rs C-118/11, Eon Aset Menidjmont OOD sei es um den Vorsteuerabzug beim Erwerb bzw. Leasing von Kraftfahrzeugen gegangen. Dass hier ein Vorsteuerabzug nur bei aktueller bzw. zukünftiger umsatzsteuerpflichtiger Tätigkeit bestehen könne, würde sich aus der Natur der Sache ergeben, da eine frühere unternehmerische Tätigkeit nicht zur Notwendigkeit der späteren Neuanschaffung eines Kraftfahrzeugs führen könne.

< Bei EuGH 8.6.2000, Rs C-98/98, Midland Bank plc sei es um den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Rechtsstreitigkeiten im Rahmen eines Ankaufs und Verkaufs von Beteiligungen bzw. Unternehmensteilen gegangen. Hier würde der EuGH in Rn 31 feststellen: *"[...] in der Regel [besteht] kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang im Sinne des Urteils BLP Group zwischen einem Ausgangsumsatz und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als Folge und nach Abwicklung dieses Umsatzes verwendet hat. Zwar sind die Ausgaben für diese Dienstleistungen Folge des Ausgangsumsatzes. Sie gehören aber in der Regel nicht zu den Kostenelementen dieses Umsatzes, was nach Artikel 2 der Ersten Richtlinie jedoch erforderlich wäre."*

Diese Aussage sei im Hinblick auf den Ausgangssachverhalt verständlich, denn Kosten der rechtlichen Vertretung für Rechtsstreitigkeiten infolge eines Unternehmenserwerbs würden im Regelfall nicht Kostenelemente des Vorumsatzes gewesen sein. Dies sei jedoch beim Betrieb eines Gaswerks gänzlich anders, bei dem mit einer Bodenkontaminierung und dem Erfordernis einer späteren Dekontaminierung zu rechnen sei, weshalb diese eingepreist und somit sehr wohl Kostenelement der Vorumsätze werde, da deren Notwendigkeit unmittelbar durch diese Vorumsätze verursacht worden sei. Der Betrieb des Gaswerks sei stets durch verantwortungsbewusste beamtete Geschäftsführer erfolgt, welche im Rahmen ihrer dienstlichen Verpflichtungen angemessene Kalkulationen durchzuführen hätten. Abgesehen davon, dass man davon ausgehen könne, dass ein Beamter seine Verpflichtungen erfülle, seien auch keinerlei Kontrollamtsberichte bekannt, die anderweitige Schlüsse zuließen.

< Bei EuGH 29.10.2009, Rs C-29/08, SKF sei es um den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem (steuerbefreiten) Aktien- bzw. Beteiligungs-Verkauf gegangen und somit gerade nicht um Vorsteuern, die unmittelbar mit der früheren steuerpflichtigen Leistungserbringung des Unternehmers zusammenhängen würden. Sogar hier würde der EuGH in Rn 58 festhalten: *"Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen 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. u. a. Urteile Midland Bank, Randnrn. 23 und 31, Abbey National, Randnr. 35, Kretztechnik, Randnr. 36, und Investrand, Randnr. 24)."

Da aber die Dekontaminierung zweifelsfrei mit den allgemeinen Kosten eines Gaswerks zusammenhängen würden (siehe bereits oben), die Kostenelemente dieses Gaswerks seien, würde schon allein deshalb der Vorsteuerabzug zustehen.

< Im weiters zitierten Erkenntnis des VwGH vom 28.6.2017, Ro 2015/15/0014 sei es wiederum um Beratungsleistungen im Zusammenhang mit einem steuerfreien Beteiligungsverkauf gegangen.

Aus dieser Entscheidung sei nichts für die Frage zu gewinnen, ob ein Vorsteuerabzug zustehe, wenn Vorsteuerbeträge erst nach den steuerpflichtigen Umsätzen entstehen würden, durch welche sie zweifelsfrei verursacht worden seien.

< Im Vorfeld der Schlussbesprechung sei von der Betriebsprüfung schließlich die Entscheidung des VwGH vom 31.5.2017, Ro 2016/13/0017 per E-Mail übermittelt worden (diese hätte jedoch nicht Eingang in den Prüfbericht gefunden). In diesem Erkenntnis sei es um den Vorsteuerabzug für Abbruchkosten eines asbestbelasteten Krankenhausaltbaus in Zusammenhang mit einem nachfolgenden steuerfreien Verkauf des Grundstücks gegangen. Hier sei jedoch entscheidungsrelevant gewesen, dass der Abriss nicht behördlich angeordnet gewesen sei und außerdem die Asbestbelastung eine Gebäudeeigenschaft aufgrund der verwendeten Baumaterialien dargestellt hätte und somit gerade nicht durch den Betrieb verursacht worden sei. Genau das Gegenteil sei aber im vorliegenden Fall der Dekontaminierung des Gaswerkgeländes zu beobachten: Es würde behördliche Feststellungen geben und die Ursache sei gerade im Betrieb und in den früher getätigten steuerpflichtigen Umsätzen zu finden.

< Zusammengefasst sei also festzuhalten:

Die Kontamination, welche die nunmehrige Dekontaminierung erforderlich mache, würde auf das früher auf dieser Liegenschaft befindliche Gaswerk zurückgehen. Das Gaswerk hätte umsatzsteuerpflichtige Umsätze erzielt und es sei offenkundig, dass die nunmehrige Dekontaminierung mit diesen umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen in direktem und unmittelbarem Zusammenhang stehe. Dies werde vom Finanzamt im Wesentlichen auch nicht bestritten, doch würde es meinen, dass dieser Zusammenhang durch die längere Zeitdauer seit Einstellung des Gaswerks und durch die zwischenzeitliche anderweitige Nutzung (Vermietung als Parkplatz) irgendwie unterbrochen worden sei und deshalb der Vorsteuerabzug nicht zustehe.

Dem sei zu erwidern, dass der Bericht des Umweltbundesamtes vom 5.11.2018 genau diese

Kontaminierung wieder in den Fokus gerückt hätte und daher die Dekontaminierung erforderlich gewesen sei.

Weiters sei festzuhalten, dass stets der Verursacher einer Kontamination zu deren Beseitigung verpflichtet sei und diese Verpflichtung auch nicht durch längere anderweitige Nutzung erlöschen würde (§ 73 AWG). Weiters sei zu beachten, dass für den Fall, dass der Verursacher nicht mehr greifbar sei, subsidiär der Liegenschaftseigentümer zur Dekontaminierung verpflichtet sei (§ 74 AWG).

Damit könne festgehalten werden, dass trotz Einstellung der unternehmerischen Gaswerkstätigkeit, die Verpflichtung zur Dekontaminierung unabhängig davon fortbestehe, ob und wie die Liegenschaft weitergenutzt werde. Somit sei aber auch belegt, dass die Dekontaminierungsmaßnahmen ausschließlich mit der früheren unternehmerischen Tätigkeit als Gaswerksbetreiber und nicht mit allfälligen zukünftigen Tätigkeiten in direktem und unmittelbarem Zusammenhang stehen können. Da es sich bei der Dekontaminierung somit um einen Ausfluss aus der unternehmerischen Tätigkeit handle, würde der Vorsteuerabzug zustehen. Dabei könne es aus systematischen Überlegungen keinen Unterschied machen, ob die Dekontaminierung unmittelbar mit Beendigung des Gasverkaufs stattfindet oder erst Jahre später, sobald die Dekontaminierung amtlich festgehalten werde.

Weiters behaupte das Finanzamt ohne weiteren Nachweis, die Dekontaminierungsverpflichtung sei im Gasbetrieb nicht in die Ausgangsumsätze eingeflossen. Gemeint sei vom Finanzamt wohl die zeitliche Tatsache, dass der Aufwand der Jahre 2018 und 2019 nicht gleichzeitig mit den Ausgangsumsätzen angefallen seien. Zu prüfen wäre aber wohl, ob der Gasbetrieb derartige Verpflichtungen in der Preisfestsetzung mitberücksichtigt hätte. Da jeder Betrieb bei der Preiskalkulation seine Kosten und künftigen Verpflichtungen zu berücksichtigen hätte, sei im Zweifel wohl davon auszugehen, dass eine Berücksichtigung im Rahmen der Preisfestsetzung stattgefunden hätte. Zumindest werde man dies nicht mit einer bloßen Behauptung verneinen können. Im Übrigen sei auf die Verpflichtung der beamteten Geschäftsführer zur wirtschaftlichen Führung hinzuweisen. Anhaltspunkte, diese wären nicht ihren Verpflichtungen nachgekommen, würde es nicht geben.

Da somit ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang zwischen Dekontaminierung und unternehmerischer Tätigkeit als Gaswerk bestehe und davon auszugehen sei, dass diese Verpflichtung auch in die Ausgangsumsätze eingeflossen sei, würde der Vorsteuerabzug auch nachträglich noch zustehen, da eben die Verpflichtung dazu unmittelbar aus der ehemaligen Tätigkeit resultiere und nicht durch die zukünftige Verwendung verursacht werde.

Mit **Schreiben vom 2. November 2020** nahm der damalige Betriebsprüfer zu gegenständlicher Beschwerde wie folgt Stellung:

Unbestritten sei die Tatsache, dass die Kontamination eindeutig auf den Betrieb des seinerzeitigen Gaswerkes zurückzuführen sei.

Die Dekontaminierung sei als Vorbereitung für die Baurechtsnutzung des Grundstückes zur Errichtung eines Gebäudes der E durchgeführt worden; es würde also eine Vorleistung für das

tatsächliche Inkrafttreten des Baurechtes vorliegen.

Im Zuge der Schlussbesprechung sei explizit nachgefragt worden, ob sich die Einpreisung der Kosten für eine zukünftige Dekontaminierung durch Vorlage von Unterlagen belegen lassen würde. Diesbezüglich seien keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt worden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 24. Jänner 2023** wurde gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Zum Sachverhalt wurde unter anderem ausgeführt, dass die Dekontaminierung zwischen Februar und Mai 2018 von der Beschwerdeführerin (Grundstückseignerin) als Vorbereitung für die Baurechtsnutzung des Grundstückes zur Errichtung eines Gebäudes der E durchgeführt worden sei.

Wiederholend wurde darauf verwiesen, dass die Kontaminierung eindeutig auf den Betrieb des seinerzeitigen Gaswerkes zurückzuführen sei.

Bei Betriebsaufgabe würde die Unternehmereigenschaft ab dem Zeitpunkt wegfallen, in dem nach objektiver Beurteilung die Abwicklung als abgeschlossen anzusehen sei.

Abwicklungsumsätze seien noch steuerhängig (VwGH 20.4.2006, 2006/15/0020).

Die Aufgabe des Betriebes an diesem Standort sei jedoch bereits im Jahr 1973 vorgenommen worden, somit 35 Jahre vor den tatsächlich ausgeführten Dekontaminierungsmaßnahmen.

Dass Kosten für allfällige Dekontaminierungsmaßnahmen bereits damals in die Ausgangsumsätze eingepreist worden seien, hätte trotz Nachfrage nicht nachgewiesen werden können.

Die Dekontaminierung sei im Hinblick auf die Nachfolgenutzung durch die E durchgeführt worden und würde in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Einräumung des Baurechtes an die E stehen.

Mit **Eingabe vom 22. Februar 2022** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Im Wesentlichen sei auf die Beschwerde vom 2. Juli 2020 verwiesen worden.

Insbesondere seien aber folgende Punkte festzuhalten:

< Das Finanzamt hätte anerkannt und außer Streit gestellt, dass es einen kausalen Zusammenhang zwischen dem Betrieb des ehemaligen Gaswerks und der Bodenkontaminierung geben würde. Aufgrund dieses unbestrittenen kausalen Zusammenhangs sei - wie in der Beschwerde näher ausgeführt - die Berechtigung zum Vorsteuerabzug als gegeben anzusehen

< In der Beschwerdevorentscheidung werde wiederum auf die Frage eingegangen, ob die Kosten der später notwendigen Dekontaminierung seinerzeit in die Ausgangsumsätze eingepreist worden seien. Diese Notwendigkeit würde sich aus der Judikatur ergeben und sei schon im Rahmen der Außenprüfung von der Stadt C glaubhaft gemacht worden. Allerdings hätte das Finanzamt einen Nachweis in Form von Kalkulationsgrundlagen verlangt, welche freilich nach 35 Jahren nicht mehr beizubringen seien. Die Anforderung derartiger Unterlagen nach so langer Zeit (bei 7-jähriger Aufbewahrungspflicht) und das Abhängigmachen rechtlicher

Folgen von der Vorlage derartiger Unterlagen sei eine überschießende Beweisanforderung und somit nicht zulässig.

Mit **Vorlagebericht vom 30. Mai 2023** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach Darstellung der Sach- und Rechtslage beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde.

Mit **Eingabe vom 3. November 2023** wurde von der Beschwerdeführerin eine „ergänzte Replik“ auf den Vorlagebericht der belangten Behörde übermittelt.

Unstrittig sei, dass die Kontaminierung des Bodens durch den Betrieb verursacht worden sei. Aus den Ausführungen des Berichts des Umweltbundesamts vom 5.11.2018 würde sich zeigen, dass durch die Art der damaligen Gasproduktion eine Kontaminierung des Bodens eine logische Folge gewesen sei. Das Finanzamt würde daher - bezogen auf den vorliegenden Fall - falsch liegen, wenn es behaupte, dass derartige Kontaminierungen beim Betrieb eines Gaswerks entstehen können, aber nicht in jedem Fall zwangsläufig auftreten würden. Kontaminierungen seien stets vom Betreiber einer Anlage als Verursacher zu beseitigen. Schon allein deshalb sei klar, dass entsprechende Kosten im Rahmen einer ordentlichen Geschäftsführung bei der Preiskalkulation auch berücksichtigt worden seien. Dass von Seiten der Beschwerdeführerin dazu keine Unterlagen mehr vorgelegt werden hätten können, würde an der langen Zeitdauer liegen und sei in Hinblick auf eine 7-jährige Aufbewahrungspflicht auch ein überschießendes Begehren des Finanzamtes gewesen.

Weiters würde das Finanzamt argumentieren, dass Rückstellungen für künftige Dekontaminierungen ertragsteuerlich nicht abzugsfähig seien, was ein Indiz sei, dass es sich dabei um keine Gemeinkosten handle, weshalb nicht unterstellt werden könne, dass entsprechende Kosten in der Preiskalkulation eingeflossen seien.

Dem sei zu entgegnen, dass es keinen ersichtlichen Zusammenhang zwischen ertragsteuerlichen Regeln zur Rückstellungsbildung und der Preiskalkulation eines Unternehmens gebe. Warum unternehmensrechtlich rückstellungsfähige künftige Aufwendungen keinen Gemeinkostencharakter im Rahmen der Preiskalkulation haben sollen, nur weil sie steuerlich nicht abzugsfähig seien, würde sich der Beschwerdeführerin nicht erschließen.

Zum Argument des Finanzamtes, dass nur Abwicklungsumsätze eines Unternehmers noch zum Vorsteuerabzug berechtigen und mit Beendigung der Abwicklung die Unternehmereigenschaft erlösche, sei zu erwidern, dass das Gaswerk direkt von der Beschwerdeführerin betrieben worden sei. Es sei zwar der Betrieb des Gaswerks eingestellt worden, der umsatzsteuerliche Unternehmer Beschwerdeführerin und deren Unternehmereigenschaft hätten jedoch unverändert fortbestanden. Somit sei es weder zu einer Abwicklung des Unternehmens noch zu einer Beendigung der Unternehmereigenschaft gekommen.

Schließlich würde das Finanzamt mit Hinweis auf Ruppe/Achatz, UStG § 12 Tz 106 Pkt. 4 zum wiederholten Male darauf verweisen, dass ein kausaler Zusammenhang einer Ausgabe mit der unternehmerischen Tätigkeit für einen Vorsteuerabzug nicht ausreichen würde. Bei Durchsicht der zitierten Stelle, würde sich jedoch zeigen, dass diese Aussage aus dem Kontext gerissen worden sei und dort nur im Zusammenhang mit sehr spezifischen Fällen genannt werde.

Konkret heißt es in der vom Finanzamt zitierten Kommentarstelle:

"(4) Zur Beurteilung des Zusammenhangs ist nach der Rsp 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 objektivem Zusammenhang mit der stpfl. Tätigkeit der Gesellschaft (EuGH 21.2.2013, C-104/12 „Becker“). Ein Kausalzusammenhang ist nicht ausreichend.

Demgegenüber stehen Anwaltsdienstleistungen zur Verteidigung betreffend Geldbußen aus EU-Wettbewerbsverstößen im Zusammenhang mit Warenlieferungen und damit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers (BFG 19.9.2016, RV/5100764/2015 mHa EuGH „Becker“:

Die Anwaltsdienstleistungen dienen ausschließlich den Interessen des Unternehmers)."

Nach dieser Kommentarstelle könne zur Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen bezogener Leistung und unternehmerischer Tätigkeit "auch der Entstehungsgrund des Umsatzes berücksichtigt werden." Diese Aussage würde genau die Argumentation der Beschwerdeführerin bestätigen.

Andererseits heißt es weiter, dass ein kausaler Zusammenhang zwischen Leistungen zur Strafverteidigung von Organen einer Gesellschaft und der stpfl. Tätigkeit der Gesellschaft nach Auffassung des EuGH nicht ausreichen würde, um einen Vorsteuerabzug zu rechtfertigen. Das heißt, der Hinweis, dass ein kausaler Zusammenhang nicht ausreichend sei, stehe hier in einem sehr spezifischen Kontext und könne nicht ohne weiteres verallgemeinert werden. Es sei auch evident, dass in Hinblick auf den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen bezogener Leistung und unternehmerischer Tätigkeit ein großer Unterschied bestehe zwischen Kosten der Strafverteidigung von Gesellschaftsorganen und einer Bodenkontaminierung, welche unmittelbar und in diesem Fall zwingend Ausfluss der unternehmerischen Tätigkeit gewesen sei.

Mit **Eingabe vom 15. Jänner 2024** bezog die belangte Behörde zu dieser Eingabe wie folgt Stellung:

Richtig sei, dass die Beschwerdeführerin neben der hoheitlichen Tätigkeit auch fortwährend diverse unternehmerische Aktivitäten entfalten würde. Formal betrachtet hätte sie nie ihre Unternehmereigenschaft aufgegeben. Das würde jedoch nicht generell zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Nach Ansicht des FAG (Finanzamt für Großbetriebe) könne der kausale Entstehungsgrund nicht

entscheidend für einen Vorsteuerabzug sein, da sonst auch jeder nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Wirtschaftsteilnehmer einen Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen geltend machen könnte. Entscheidend sei vielmehr der konkrete wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Eingangsleistung und einer steuerbaren Ausgangsleistung.

Ein Kausalzusammenhang sei, wie der EUGH in seiner Rechtsprechung ausgeführt hätte, nicht ausreichend. Demgegenüber wäre ein Vorsteuerabzug nur möglich, wenn, wie vom EUGH bei Anwaltsdienstleistungen zur Verteidigung betreffend Geldbußen aus EU-Wettbewerbsverstößen iZm Warenlieferungen gefordert, die bezogenen Leistungen objektiv dem ausschließlichen Interesse der Beschwerdeführerin dienen und mit steuerpflichtigen Umsätzen im Zusammenhang stehen würden.

Die Dekontaminierung sei von der Beschwerdeführerin (Grundstückseignerin) als Vorbereitung für die Baurechtsnutzung des Grundstückes zur Errichtung eines Gebäudes der E durchgeführt worden (siehe Punkt XI - 2. des Baurechtsvertrages, demzufolge die Stadt C die Verpflichtung eingegangen sei, erforderlichenfalls eine Dekontaminierung zu beauftragen und auf ihre Kosten durchführen zu lassen).

Dass es sich bei der Überlassung des Grundstücks an die E nicht um eine unternehmerische Tätigkeit handle, sei unstrittig.

Die Vorsteuern aus der Dekontaminierung würden daher in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Überlassung des Grundstücks an die E stehen.

Für eine „Zuordnung“ der Dekontaminierungskosten an den vor über 30 Jahren eingestellten Betrieb des Gaswerks würde demzufolge kein Raum mehr bleiben.

< Baurechtsvertrag vom 27. Juni 2017:

„[...]

Die GmbH beabsichtigt auf obigen Grundstücken ein Bauwerk aus eigenen Mitteln zu errichten.

[...]

III. Bauzins:

Für die Benützung des Baurechtsgrundes ist ein einmaliger Betrag für die gesamte Laufzeit von 54,00 € zu entrichten (Anmerkung Richter: bis einschließlich 31.12.2070).

[...]

XI. Kostentragungsbestimmungen

2) Die Baurechtsgeberin verpflichtet sich im Gegenzug, bei Bedarf die kontaminative Bereinigung der gegenständlichen Baurechtsgrundstücke entsprechend den Vorgaben der Bundesumweltbehörde auf ihre Kosten zu beauftragen.

[...]

< Gemeinderatsbeschluss vom 22. Dezember 2017 (Amtsbericht):

*„Auf den städtischen Grundstücken ***1***, wurden im Zuge von Untersuchungen durch das Umweltbundesamt im Auftrag des Amtes der OÖ. Landesregierung, Kontaminationen aufgrund der seinerzeitigen Nutzung als Gaswerkareal festgestellt. Diesbezüglich waren von der Beschwerdeführerin eine geotechnische Beratung (Stadtsenatsbeschluss vom 14.4.2016 in Höhe von 22.952,56 €) und eine Grundwasseruntersuchung (Stadtsenatsbeschluss vom 14.7.2016) zu beauftragen. Um die genannten Grundstücke in Abstimmung mit den oben genannten Stellen entsprechend sanieren zu können, ist es notwendig, sämtliche Aushub- und Fundamentierungsarbeiten unter Aufsicht einer begleitenden, befugten Bauaufsicht durchzuführen.*

[...]

B: Vorschlag:

Da die Sanierung der oben genannten Grundstücke unbedingt notwendig ist, wird vorgeschlagen, die Bestbieter der Ausschreibung, welche von der GmbH durchgeführt wurde, mit den notwendigen Leistungen zu beauftragen.

[...]“

< Umweltbundesamt vom 5. November 2018

Im Bereich des Altstandortes Gaswerk C wurde von 1867 bis 1973 ein Gaswerk betrieben. Im zentralen Teil des Standorts wurden erhebliche Untergrundbelastungen mit polyzyklischen aromatischen Kohlenwasserstoffen und untergeordnet Mineralöl (MKW), aromatischen Kohlenwasserstoffen (BTEX), heterozyklischen aromatischen Kohlenwasserstoffen und phenolischen Verbindungen festgestellt. Im Grundwasser wurden vor allem polyzyklische aromatische Kohlenwasserstoffe und untergeordnet Cyanid nachgewiesen. Die Schadstofffrachten sind im erheblich verunreinigten Bereich sehr groß, das Grundwasser exfiltriert unmittelbar an der Standortgrenze in die C. Kurz- bis mittelfristig ist keine signifikante Änderung der Grundwasserbelastungen zu erwarten. Die Auswirkungen auf die C sind gering. Die Verunreinigungen des Untergrundes im Bereich des ehemaligen Gaswerks verursachen eine erhebliche Gefährdung des Grundwassers. Der Altstandort „Gaswerk C“ stellt eine erhebliche Gefahr für die Umwelt dar. Es wird eine Einstufung in die Prioritätenklasse 3 vorgeschlagen.

< Schreiben Amt der OÖ. Landesregierung an Beschwerdeführerin vom 20. Dezember 2018:

„[...]

Im Zuge der Untersuchungen (Umweltbundesamt) wurde festgestellt, dass der Untergrund am Altstandort „Gaswerk C“ auf einer Fläche von rund 2.200 m² erheblich mit polyzyklischen aromatischen Kohlenwasserstoffen verunreinigt ist.

[...]

Entsprechend dem Ergebnis der Gefährdungsabschätzung stellt dieser Teil des Altstandortes eine erhebliche Gefahr für die Umwelt dar.

[...]“

Mit **Eingabe vom 31. März 2025** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen (Senatszuständigkeit bleibt aufrecht).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist gegenständlich, ob die Leistungen (Kosten) im Zusammenhang mit der Beseitigung der Kontaminierungen mit der nunmehr getätigten Nutzung (Baurechtsvertrag an die E) in unmittelbarem Zusammenhang stehen, oder in unmittelbarem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der seinerzeitigen steuerpflichtigen Nutzung (Gaswerk).

Die Beschwerdeführerin hat auf dem hier streitgegenständlichen Areal von 1876 bis 1973 eine Gasproduktion betrieben.

Der Untergrund war auf einer Fläche von rund 2.200m² erheblich mit polyzyklischen aromatischen Kohlewasserstoffen verunreinigt.

In den Jahren nach Aufgabe der Gasproduktion wurde das Areal bis zum Jahr 2001 für die Unterbringung für das Personal (für Instandhaltung) genutzt.

Im Jahr 2002 hat die Beschwerdeführerin das Grundstück aus dem Gaswerk entnommen.

Im Zeitraum 2006 bis 2016 wurde das Grundstück an die E als Parkplatz vermietet.

Am 27. Juni 2017 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und der GmbH ein Baurechtsvertrag um 54,00 € für die Dauer bis 31.12.2070 abgeschlossen.

Es ist unstrittig, dass es sich bei der Einräumung des Baurechts um keine unternehmerische Tätigkeit der Beschwerdeführerin handelt.

Am 22. Dezember 2017 wurde an den Gemeinderat der Stadt C der Antrag gestellt (vom Stadtsenat der Stadt C), dass dieser die Sanierung beschließen möge.

Diesem Antrag wurde schlussendlich gefolgt (Zustimmung ist nicht aktenkundig – aufgrund der weiteren Vorgangsweise ist allerdings jedenfalls von einer Zustimmung auszugehen).

Die Dekontaminierung wurde von der Beschwerdeführerin als Grundstückseigentümerin als Vorbereitung für die Baurechtsnutzung des Grundstückes zur Errichtung eines Gebäudes der E durchgeführt.

Strittig ist nunmehr, ob der Beschwerdeführerin aus den dadurch entstandenen Kosten der Vorsteuerabzug zu gewähren ist.

Seitens der Parteien wurde unmissverständlich festgestellt, dass die Kontaminierung jedenfalls durch die **damalige Gasproduktion** verursacht wurde. Dieser Sachverhalt steht insoweit außer Streit.

Es liegt auch **kein Zusammenhang** mit der Nutzung als Parkfläche vor.

Das erkennende Gericht geht von dem unmissverständlichen Sachverhalt aus, dass die Kosten für die Beseitigung der Verunreinigungen (Kontaminationen) in den Jahren 2018 und 2019 angefallen sind.

Die möglichen Kosten für die Beseitigung der Verunreinigungen (Kontaminationen) wurden nicht in die Ausgangsumsätze des damaligen Produktionsbetriebes des Gaswerkes (Beendigung 1973) eingepreist.

Die Dekontaminierungskosten sind auch nicht in den Baurechtszins iHv 54,00 € für die GmbH eingepreist worden.

Mit Baurechtsvertrag vom 20.6.2017 wurde das Grundstück an die GmbH zur Benutzung übergeben.

In Punkt XI dieses Vertrages hat sich die Beschwerdeführerin verpflichtet, bei Bedarf die kontaminative Bereinigung der Baurechtsgegenstände auf ihre Kosten zu beauftragen.

Für tatsächlich vorgenommene Arbeiten wurden hier Vorsteuern in Höhe von 13.542,50 € (für 2018) und 2.889,00 € (für 2019) begehrt.

Die hier genannten Beträge sind unstrittig.

2. Beweiswürdigung

Die Nutzung der streitgegenständlichen Liegenschaft wurde im **Bericht der belangten Behörde** vom 14. Jänner 2020 chronologisch dargestellt – dem wurde seitens der Beschwerdeführerin nicht widersprochen. Die tatsächliche Nutzung des Areals steht nicht in Streit.

Somit ist klar davon auszugehen, dass das Areal zuerst als Gaswerk betrieben, dann für die Unterbringung des Personals weiters als Parkplatz vermietet worden ist.

Mit Baurechtsvertrag wurde das Areal schlussendlich der GmbH zur Verfügung gestellt.

Aus dem **Schreiben des Magistrats vom 13.12.2019** geht klar hervor, dass die Kontamination unbestritten im Zusammenhang mit der bereits beendeten betrieblichen Tätigkeit des ehemaligen Gaswerkes steht. Dies wurde auch von der Beschwerdeführerin in verschiedenen Eingaben (z. B. Beschwerdeschrift) so dargestellt.

Es besteht kein Zusammenhang der Kontaminierung mit der Nutzung als Parkfläche (Ende der Vermietung an die E im Jahr 2016).

Dass die Dekontaminierungskosten nicht in den Baurechtszins eingepreist wurden, wurde von der Beschwerdeführerin in der **Besprechung vom 19.12.2019** kundgetan.

Dass die Beschwerdeführerin allfällige Dekontaminierungskosten zu tragen hat, geht aus dem **Baurechtsvertrag vom 20. Juni 2017** (Punkt XI) hervor.

Aus dem **Amtsbericht vom 22. Dezember 2017** geht hervor, dass im Zuge von Untersuchungen durch das Umweltbundesamtes Kontaminationen aufgrund der seinerzeitigen Nutzung als Gaswerkareal festgestellt wurden.

In diesem Bericht wurde auch festgehalten, dass die Sanierung unbedingt notwendig ist. Mit der Sanierung würde am 19.1.2018 begonnen werden.

Zur „Einpreisung“ der Kosten für Dekontaminierung in die damaligen Verkaufspreise für Gas ist anzumerken, dass hierzu in der Besprechung am 19.12.2019 (im Zuge der Außenprüfung) seitens der Beschwerdeführerin dargestellt wurde, dass beim Gaswerk ordentliche Leute gearbeitet haben. Primär ist der Verursacher der Altlasten zur Dekontaminierung verpflichtet. Ordentliche Kaufleute preisen derartige Kosten bzw. zukünftige Kosten in die Preise ein. Diese Darstellung ist im **Bericht der Außenprüfung** vom 14.1.2020 Seite 3 festgehalten.

Unterlagen liegen aufgrund des lange zurückliegenden Zeitraumes nicht mehr vor (Belegaufbewahrungspflicht beträgt 7 Jahre).

Wenn die Beschwerdeführerin ausführt, dass die Kosten der Dekontamination allgemeine Kosten der Gasproduktion sind, so ist darauf hinzuweisen, dass die Sanierungsleistungen deshalb in Auftrag gegeben wurden, um gegenständlichen Vertrag (Baurechtsvertrag) mit der E abschließen bzw. das Grundstück weiterhin nutzen zu können. Die Kosten stehen also in Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag und stellen keine allgemeinen Kosten der Gasproduktion dar.

Wesentlich ist in diesem Zusammenhang auch der Zeitraum in dem die Kontaminierung entstanden ist (1867-1973).

In diesem Zeitraum war der Umweltschutzgedanke noch nicht so ausgeprägt wie in der Gegenwart – und auch nicht die entsprechenden gesetzlichen Regelungen. Die Kosten einer allfälligen Beseitigung der vorhandenen Kontaminationen haben also jedenfalls keine allgemeinen Kosten der Gasproduktion dargestellt – denen war man sich noch gar nicht bewusst.

Erste Umweltgesetze wurden in den USA Ende der 1960er Jahre erlassen; zum Beispiel der National Environmental Policy Act (NEPA) von 1969, der Umweltprüfungen für staatliche Projekte vorschreibt. Techniken zur Dekontaminierung wurden in dieser Zeit erst entwickelt.

Dass die – damaligen – Verkaufspreise auch Kosten einer allfälligen Dekontaminierung abgegolten hätten – also in die Preiskalkulation eingeflossen sind – konnte seitens der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen werden; auch eine Glaubhaftmachung kann in deren Argumentation nicht erkannt werden.

Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt das erkennende Gericht zum Ergebnis, dass eine solche „Einpreisung“ nicht zu erkennen, da zu diesen Zeiten (1867 bis 1973) der Umweltgedanke noch nicht so weit gegriffen hat. Kosten für allfällige Dekontaminierungsmaßnahmen waren zu jenen Zeiten mit an ziemlich Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht zu erwarten und wurden demnach auch nicht in der Preisgestaltung berücksichtigt.

Die genannten Beträge sind unstrittig den vorliegenden **Rechnungen** zu entnehmen. In der Höhe der begehrten Steuern besteht Einvernehmen der beiden Streitparteien.

Dass der Baurechtszins als steuerfrei behandelt wurde ist ebenfalls unstrittig und ist auch dem **Baurechtsvertrag** zu entnehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 253 BAO:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde ausdrücklich angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Die Beschwerde vom 3. Juli 2020 hat sich gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 9/2019 vom 25. Februar 2020 gerichtet.

Der Umsatzsteuerbescheid 2019 vom 6. Mai 2024 hat diesen Bescheid ersetzt. Gemäß der genannten gesetzlichen Bestimmung richtet sich somit gegenständliche Beschwerde (auch) gegen den (neuen) Umsatzsteuerbescheid, da dieser den Festsetzungsbescheid außer Kraft gesetzt hat.

Gemäß § 6 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätze steuerfrei:

[...]

Z 9 lit. a: die Lieferungen von Grundstücken

[...]

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

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

Diese Regelung beruht auf Art. 168ff der Richtlinie 2006/12/EG und ist nach ständiger Rechtsprechung richtlinienkonform auszulegen.

Danach entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug nur, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen **direkt und unmittelbar** mit Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, zusammenhängen. Es ist Sache des nationalen Gerichts, das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhanges auf den Sachverhalt des bei ihm anhängigen Rechtsstreits anzuwenden und dabei alle Umstände zu berücksichtigen, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt worden sind.

Das Recht auf Abzug der Steuer für die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen setzt voraus, dass die für den Bezug dieser Leistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Umsätze gehören.

Ob nun und in welchem Ausmaß solche "*nachträglichen*" Vorsteuern als Folge von bereits ausgeführten Umsätzen abzugsfähig sind, ergibt sich nicht nur aus dem EuGH vom 8.6.2000, C-98/98, Midland Bank plc sondern auch aus EuGH vom 22.2.2001, C-408/98 Abbey National, in welchem der Gerichtshof Hinweise für die Abzugsfähigkeit gegeben hat.

Nach der Rsp des EuGH (8.6.2000, C-98/98, Midland Bank; 22.2.2001, C-408/98, Abbey National; 27.9.2001, C-16/00, Cibo Participations SA; ähnlich schon 6.4.1995, C-4/94, BLP Group) muss zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln, grundsätzlich ein **direkter und unmittelbarer Zusammenhang** bestehen, damit das in Art 167 ff MwSt-SystRL vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug entsteht. Ein solcher ist gegeben, wenn die für den Bezug dieser Leistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören.

Die für den Bezug dieser Leistungen getätigten Aufwendungen müssen also zu den Kostenelementen der besteuerten Umsätze gehören – sie müssen Teil der Kosten der Ausgangsumsätze sein.

Andererseits ist der Zusammenhang mit den besteuerten Umsätzen nach der MwStSystRL entsprechend dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer weit zu interpretieren (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 12 Rz 240). Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht daher auch dann, wenn die Kosten für die bezogenen Leistungen zu den allgemeinen Aufwendungen gehören und als solche Bestandteile des Preises der vom Unternehmer (steuerpflichtig) gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind (vgl. EuGH 8.6.2000, C-98/98, Midland Bank; EuGH 8.2.2007, C-435/05, Investrand).

Allgemeine Kosten des Steuerpflichtigen gehören zu den Preiselementen aller Produkte eines Unternehmens und hängen nach Ansicht des EuGHs direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl. BFH 24.4.2013, XI R 25/10). Sind die Kernumsätze des Unternehmens steuerpflichtig, so soll der Ausschluss nur dann zum Tragen kommen, wenn die Vorausleistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den unecht befreiten Umsätzen stehen. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist im Einzelfall zu entscheiden (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Rz 245).

Wenn von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen mit steuerbefreiten Umsätzen zusammenhängen oder nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (vgl. neuerlich EuGH 29.10.2009, C-29/08, SKF; EuGH 16.2.2012, C-118/11, Eon Aset Menidjunt OOD).

Hierzu **Ausführungen zum Baurechtsvertrag**, welcher in unmittelbarem Zusammenhang mit den begehrten Vorsteuern zu sehen ist:

Das Baurecht ist das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf einem fremden Grundstück ein Bauwerk zu haben. Das auf Grund des Baurechts errichtete Bauwerk ist unselbständiger Bestandteil des Baurechts. Das Baurecht entsteht erst mit der bürgerlichen Eintragung.

Gegenständliches Baurecht ist also wie folgt zu würdigen:

Umsatzsteuerlich bewirkt der Grundeigentümer (Beschwerdeführerin) mit der Baurechtseinräumung eine sonstige Leistung (Duldung der Nutzung). Wenn man also die Anwendbarkeit des Baurechts bejaht, so ist § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 so zu verstehen, dass das für diese Leistung (die umsatzsteuerlich als Lieferung eines Grundstückes gilt) entrichtete Entgelt steuerfrei ist. Der vom Bauberechtigten entrichtete Bauzins ist daher nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wobei es gleichgültig ist, ob der Bauzins als Einmalzahlung oder in wiederkehrenden Beträgen entrichtet wird (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 6, Tz 217 und 218). Dass tatsächlich in gegenständlichem Fall ein sogenanntes Baurecht vorliegt, ist unstrittig.

Vollständigkeitshalber wird noch auf den weiteren Aspekt des direkten und unmittelbaren Zusammenhanges eingegangen:

Für die Feststellung eines direkten und unmittelbaren Zusammenhanges kommt es darauf an, ob die getätigten **Ausgaben in den Preis des Ausgangsumsatzes Eingang finden** oder ob sie zu den Kostenelementen der übrigen Produktpreise gehören (vgl. neuerlich EuGH 29.10.2009, C-29/08, SKF).

In der Regel besteht kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Ausgangsumsatz und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger **als Folge und nach Abwicklung** dieses Umsatzes verwendet hat. Die Ausgaben für diese Dienstleistungen sind zwar Folge des

Ausgangsumsatzes, sie gehören aber idR nicht zu den Kostenelementen dieses Umsatzes (vgl. EuGH 8.6.2000, C-98/98, Midland Bank plc, BFH 25.6.1998, V R 25/97; BFH 14.3.2012, XI R 23/10).

Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze hat beispielsweise der Bundesfinanzhof – bei vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen in Deutschland – entschieden, dass Aufwendungen zur Boden- und Grundwassersanierung nach Abschluss einer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit im Hinblick auf eine beabsichtigte Veräußerung des Grundstücks nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Denn gegenüber dem mit dem zukünftigen (steuerfreien) Umsatz bestehenden unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang tritt der lediglich mittelbare Zusammenhang mit den früheren (steuerpflichtigen) Umsätzen zurück. Dabei ist es unerheblich, ob der Steuerpflichtige die Altlastenbeseitigung zwingend durchgeführt hat. Unbeachtlich wäre es sogar, wenn die Kontaminierung unmittelbar aus den vorangegangenen (umsatzsteuerpflichtigen) Umsätzen resultiert und die Umweltbehörde einen Bescheid zur Boden- und Grundwassersanierung erlassen hätte. Anders wäre es, wenn im Zeitpunkt der Sanierung eine andere Absicht festgestellt hätte werden könne (vgl. BFH 14.3.2012, XI R 23/10; BFH 31.8.1990, V R 98/85 [kein Vorsteuerabzug beim Abriss von Betriebsgebäuden, welche zwar umsatzsteuerpflichtig genutzt wurden, jedoch umsatzsteuerfrei veräußert werden sollten]; BFH 29.5.2008, V B 224/07 [kein Vorsteuerabzug bei bezogenen Abbruchleistungen/Dekontaminierungsleistungen an einem Betriebsgrundstück, welches zwar umsatzsteuerpflichtig genutzt, dann aber umsatzsteuerfrei veräußert wurde]).

Im Baurechtsvertrag vom 27. Juni 2017 wurde klar festgehalten, dass *„sich die Baurechtsgeberin im Gegenzug verpflichtet, bei Bedarf die kontaminative Bereinigung der gegenständlichen Baurechtsgrundstücke entsprechend den Vorgaben der Bundesumweltbehörde auf ihre Kosten zu beauftragen“* (Punkt XI.2).

Es gibt also einen **unmittelbaren Veranlassungszusammenhang** der Dekontaminierung – nämlich der Abschluss des Baurechtsvertrages.

Vor allem lässt auch die lange Zeitspanne zwischen Beendigung der Gasproduktion und den Dekontaminierungsmaßnahmen auf **keinen** unmittelbaren Zusammenhang mit der Gasproduktion schließen. Es waren offensichtlich auch keine unmittelbaren gravierenden Umweltschäden zu erwarten, sonst hätte man schon viel früher diese Sanierung durchführen müssen.

Es muss grundsätzlich ein **direkter und unmittelbarer** Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, bestehen, damit ein Steuerpflichtiger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (vgl. EuGH 8.6.2000, C-98/98, „Midland Bank“; EuGH 22.2.2001, C-408/98, „Abbey National“).

In diesem Sinne hat auch das Bundesfinanzgericht (vgl. BFG 21.9.2021, RV/5100366/2013) bei einem ähnlichen Sachverhalt entschieden. Hier ist die Verunreinigung in Zeiten der steuerpflichtigen Vermietung passiert. Die Sanierung erfolgte allerdings im Zusammenhang mit einem unecht befreiten Verkauf des Grundstückes. Der vorliegende mittelbare Zusammenhang mit der steuerpflichtigen Vermietung hat keinen Vorsteuerabzug gerechtfertigt.

Erst mit der nunmehrigen Nutzung – Baurechtsvertrag – mussten vertragsgemäß Sanierungsmaßnahmen getätigt werden.

Der mittelbare Zusammenhang zwischen den Sanierungsaufwendungen und den früheren steuerpflichtigen Umsätzen (Gasverkauf) mag zwar gegeben sein, gegenüber dem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der nunmehrigen Nutzung (Baurechtsvertrag) tritt der mittelbare Zusammenhang aber zurück.

Da nunmehr der Grund für die vorläufige Veranlagung des Jahres 2019 nicht (mehr) vorliegt (offenes Beschwerdeverfahren), wird die Umsatzsteuer für das Jahr 2019 **endgültig** festgesetzt.

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.

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

Linz, am 9. April 2025