

**BFH-Urteil vom 14. März 2012**

(XI R 23/10 - HFR 2012 S. 1094)

**„Vorsteuerabzug bei einer Grundstückssanierung und späterer Veräußerung“**

**Leitsätze:**

1. Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht nur, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit Ausgangsumsätzen zusammenhängen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen.
2. Bezieht ein Unternehmer nach Einstellung seines Betriebs Leistungen zur Sanierung des Betriebsgrundstücks von Beginn an im Hinblick auf die beabsichtigte steuerfreie Veräußerung des sanierten Grundstücks, tritt der lediglich mittelbare Zusammenhang der Sanierung mit den früheren Umsätzen des Betriebs gegenüber dem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang der bezogenen Sanierungsleistungen mit der beabsichtigten steuerfreien Grundstücksveräußerung zurück.
3. Die Aufgabe der Absicht, Eingangsleistungen für die Ausführung eines steuerfreien Umsatzes zu verwenden, und die neue Absicht, sie für besteuerte Umsätze zu verwenden, führt nicht zur rückwirkenden Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug.

**Rechtsgrundlagen:**

**UStG 1999:** § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 15 Abs. 2 S. 1 Nr 1, § 15a;

**EWGRL 388/77:** Artikel 20

► **Volltext der Entscheidung:**

<http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=5072>

**► Die spezielle BFH-Kommentierung:****A. Problemstellung**

Der BFH hatte zu klären, ob und ggf. in welchem Umfang ein Recht auf den Vorsteuerabzug für bezogene Sanierungsleistungen an einem Betriebsgrundstück besteht, wenn das Grundstück nach Einstellung des Betriebes entsprechend der ursprünglich erklärten Verwendungsabsicht steuerfrei nach § 4 Nr. 9 lit. a UStG und damit vorsteuerabzugsschädlich i. S. v. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG veräußert werden sollte, es tatsächlich aber nach mehreren Jahren unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG - und damit steuerpflichtig - verkauft wird.

**B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung**

Der Kläger ist Konkursverwalter über das Vermögen einer GmbH, die ein Unternehmen der Veredelung und Färberei von Rauchwaren betrieb. Infolge dieser Tätigkeit war das Betriebsgrundstück mit Schadstoffen belastet. Im Jahr 1992 erließ das zuständige Landratsamt aufgrund der von den Umweltbehörden getroffenen Feststellungen einen Bescheid zur Boden- und Grundwassersanierung, die den Abbruch der aufstehenden Gebäude erforderte. Da die GmbH zur Durchführung der Maßnahmen finanziell nicht in der Lage war, wurde das Konkursverfahren eröffnet und der Kläger im Jahr 1996 zum Konkursverwalter bestellt.

Im März 1997 wurde der Geschäftsbetrieb der GmbH eingestellt. Der Kläger einigte sich im Jahr 1999 mit der zuständigen Umweltbehörde über den Umfang der durchzuführenden Sanierungsmaßnahmen. Dem Konkursgericht stellte er im Juni 1999 das Sanierungskonzept vor, das eine darlehensfinanzierte Altlastenbeseitigung und eine anschließende Veräußerung des Grundstücks vorsah. Mit dem Abbruch der Gebäude wurde im März 2000 begonnen; gleichzeitig führte der Kläger Verhandlungen mit einer KG, die das Grundstück nur umsatzsteuerfrei erwerben wollte. Im Juni 2000 schlossen der Kläger und die KG einen Kaufvertrag über die umsatzsteuerfreie Veräußerung des Grundstücks. Voraussetzung für die Kaufpreiszahlung waren die erfolgreiche Durchführung der Grundwassersanierung und der Abbruch der Betriebsgebäude bis 31.12.2001. Da die Sanierung auch innerhalb der bis 31.12.2002 verlängerten Frist nicht abgeschlossen werden konnte, trat die KG am 20.12.2002 vom Kaufvertrag zurück. Schließlich veräußerte der Kläger nach Abschluss der Sanierungen und Aufhebung der Altlastenfeststellungen das Grundstück im Juni 2009 unter Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 9 i. V. m. § 4 Nr. 9 lit. a UStG.

Mit den beim Finanzamt für die Streitjahre 2000 bis 2004 eingereichten Umsatzsteuererklärungen machte der Kläger ausschließlich Vorsteuerbeträge geltend. Nachdem das Finanzamt die Umsatzsteuer 2000 bis 2003 unter Hinweis auf eine beabsichtigte steuerfreie Verwendung unter Versagung des begehrten Vorsteuerabzugs jeweils auf 0 Euro festgesetzt hatte, erkannte es im Rahmen der Einspruchsentscheidung Vorsteuerbeträge an,

- die mit der Abwicklung des Unternehmens, jedoch nicht mit der Veräußerung des Grundstücks zusammenhängen,
- die mit vor dem 01.04.2000 bezogenen Abbruch- und Sanierungsleistungen zusammenhängen und
- die vor dem 01.04.2000 bezogene sonstige gemischte Leistungen betrafen.

Im Übrigen lehnte es die Einsprüche ab. Die anschließende Klage hatte keinen Erfolg (Hessisches FG, Urteil vom 17.06.2010 - 1 K 3632/05 - EFG 2011, 84). Der BFH wies die Revision des Klägers als unbegründet zurück und führte aus:

Das in § 15 Abs. 1 UStG und der unionsrechtlichen Grundlage in Artikel 17 Abs. 1 und Artikel 17 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Artikel 167 ff. der MwStSystRL) verankerte Vorsteuerabzugsrecht gelte auch für den Abzug der geschuldeten oder entrichteten Steuer für Investitionen, die für die Zwecke der noch erst beabsichtigten, das Abzugsrecht eröffnenden Umsätze getätigt würden (EuGH-Urteil vom 08.06.2000 - C-400/98 - EuGHE 2000, I-4321 = BStBl. II 2003, 452 „Breitsohl“; BFH-Urteil vom 08.03.2001 - V R 24/98 – BStBl. II 2003, 430) unter der Voraussetzung, dass die Erklärung, zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeiten aufnehmen zu wollen, in gutem Glauben abgegeben worden sei und durch objektive Anhaltspunkte belegt werde.

Die Formulierung in Artikel 17 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG „für ... verwendet werden“ zeige, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur entstehe, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffneten, zusammenhängen, und dass der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich sei. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei es Sache des nationalen Gerichts, das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs auf den Sachverhalt des bei ihm anhängigen Rechtsstreits anzuwenden und dabei alle Umstände zu berücksichtigen, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt worden seien (EuGH-Urteil vom 08.06.2000 - C-98/98 - EuGHE 2000, I-4177 = UR 2000, 342 „Midland Bank“).

Das Recht auf Abzug der Steuer für die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen setze voraus, dass die für den Bezug dieser Leistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Umsätze gehörten. Die Auf-

wendungen müssten Teil der Kosten der Ausgangsumsätze sein, für die die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet worden seien. Daher müssten die Kostenelemente in der Regel entstanden sein, bevor der Steuerpflichtige die besteuerten Umsätze ausführe, denen sie zuzurechnen seien (vgl. Wagner in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rn. 582, m.w.N.).

Die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen bestimme den Umfang des Vorsteuerabzugs, zu dem der Steuerpflichtige nach Artikel 17 der Richtlinie 77/388/EWG befugt sei, und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauffolgenden Zeiträume, die unter den Voraussetzungen des Artikel 20 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Artikel 184 ff. der MwStSystRL) bzw. des § 15a UStG vorzunehmen seien (EuGH-Urteil vom 11.07.1991 - C-97/90 - EuGHE 1991, I-3795 „Lennartz“; EuGH-Urteil vom 8. Juni 2000 - EuGHE 2000, I-4279 = BStBl II 2003, 446 „Schloßstraße“; BFH-Urteil vom 25.04.2002 - V R 58/00 – BStBl. II 2003, 435, unter II.1., m. w. N.).

Nach diesen Grundsätzen könne der Kläger die Steuern für die bezogenen Sanierungsleistungen nicht als Vorsteuerbeträge abziehen. Da das Recht auf Vorsteuerabzug mit dem jeweiligen Leistungsbezug - hier in den Streitjahren 2000 bis 2004 - entstehe und da sich auch der Umfang des Rechts nur nach der im jeweiligen Besteuerungszeitraum des Leistungsbezugs beabsichtigten oder ggf. bereits erfolgten tatsächlichen Verwendung richte, komme es nicht auf die steuerpflichtige (§ 9 i.V.m. § 4 Nr. 9 lit. a UStG) Lieferung des sanierten Betriebsgrundstücks im Jahr 2009 an (BFH-Urteil vom 08.03.2001 - V R 24/98 – BStBl. II 2003, 430). Der Kläger habe nach den bindenden Feststellungen des Finanzgerichts die Aufwendungen zur Boden- und Grundwassersanierung im Hinblick auf eine beabsichtigte steuerfreie Veräußerung des Grundstücks an die KG getätigt.

Gegenüber diesem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang der vom Kläger bezogenen Sanierungsleistungen mit der beabsichtigten (steuerfreien) Grundstücksveräußerung trete der (lediglich mittelbare) Zusammenhang der Boden- und Grundwassersanierung mit den früheren Umsätzen der GmbH (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG; BFH-Urteil vom 02.09.2010 - V R 34/09 – BStBl. II 2011, 991) zurück (vgl. auch BFH-Beschluss vom 29.05.2008 - V B 224/07 - BFH/NV 2008, 1545). Die Aufwendungen für die Sanierungsleistungen gehörten jedenfalls im Streitfall nicht zu den Kostenelementen der früheren Ausgangsumsätze der ...verarbeitenden GmbH. Denn eine solche Einordnung ließe unberücksichtigt, dass die Aufwendungen erst entstanden seien, nachdem der Betrieb der GmbH eingestellt worden sei, und dass der Kläger die streitigen Sanierungsleistungen von Beginn an im Hinblick auf die beabsichtigte (steuerfreie) Grundstücksveräußerung bezogen und sich im Kaufvertrag vom 20.06.2000 gegenüber der KG zur Grundwassersanierung und zum Abbruch der Betriebsgebäude verpflichtet habe. Dieser unmittelbare Zusammenhang zwischen den im Streitfall durchgeführten Sanierungsleistungen (bzw. den dafür

aufgewendeten Kosten) und dem beabsichtigten (steuerfreien) Grundstücksverkauf an die KG ergebe sich mit aller Deutlichkeit aus dem Schreiben des Klägers vom 15.06.2000 an das Konkursgericht, in dem es u. a. heißt: „Da die Abbruch- und Sanierungskosten jedoch zum Zwecke der Veräußerung des Betriebsgrundstückes aufgewendet werden, lassen die steuerrechtlichen Vorschriften insoweit den Vorsteuerabzug nicht zu“.

Deshalb sei es entgegen der Ansicht des Klägers unerheblich, ob die GmbH für die Altlastenbeseitigung ggf. hätte Rückstellungen bilden müssen oder gar gebildet habe.

Eine andere als die Absicht des Klägers, das Grundstück steuerfrei zu liefern, habe das Finanzgericht den Streitzeitraum 2000 bis 2004 betreffend nicht festgestellt. Dies sei revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Feststellung, ob eine Absicht zur steuerpflichtigen Veräußerung vorgelegen habe oder nicht, sei Sache der Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das Finanzgericht. Das Revisionsgericht könne die Feststellungen der Tatsacheninstanz nur daraufhin überprüfen, ob sie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstießen. Die Schlussfolgerungen des Finanzgerichts hätten schon dann Bestand, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich seien (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 14.09.1994 - IX R 71/93 - BStBl. II 1995, 116, zu I. a. E.). Danach begegne die Würdigung der Umstände des Einzelfalles durch das Finanzgericht im Streitfall keinen Bedenken.

Eine vorhandene Absicht sei eine innere Tatsache, die nicht rückwirkend wegfallen, wenn sie später aufgegeben werde. Die Aufgabe der Absicht, mit den Eingangsleistungen besteuerte Umsätze auszuführen, und die neue Absicht, sie für steuerfreie Umsätze zu verwenden, führe nicht zum rückwirkenden Wegfall der Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug (BFH-Urteil vom 16.05.2002 - V R 56/00 - BStBl. II 2006, 725); entsprechendes gelte auch für den umgekehrten Fall, in dem die Eingangsleistungen zunächst für die Ausführung eines steuerfreien Umsatzes bestimmt seien, später jedoch für die Zwecke einer der Umsatzsteuer unterliegenden Tätigkeit verwendet worden seien.

Nach diesen Grundsätzen stelle eine in einem Folgezeitraum erfolgte Absichtsänderung keine Tatsache mit steuerlicher Rückwirkung dar, die nach den §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 oder 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zur Änderung der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum der Entstehung des Vorsteuerabzugs berechtigen könnte.

Die Frage einer etwaigen Vorsteuerberichtigung stelle sich für den Streitzeitraum, in dem der Kläger die Sanierungsleistungen in der Absicht bezogen hat, eine steuerfreie Grundstückslieferung auszuführen, nicht (EuGH-Urteil vom 11.07.1991 - C-97/90 - EuGHE 1991, I-3795 Rn. 15). Einer Vorlage an den EuGH bedürfe es nicht. An der Auslegung des Unionsrechts bestünden keine „vernünftigen Zweifel“. Durch

die EuGH-Rechtsprechung sei geklärt, dass für das Recht auf Vorsteuerabzug allein der Zeitpunkt des Leistungsbezugs maßgeblich ist und ein etwaiger Anspruch auf Berichtigung nur die nachfolgenden Besteuerungszeiträume betreffe (vgl. z. B. EuGH-Urteil vom 02.06.2005 - C-378/02 - EuGHE 2005, I-4685 = UR 2005, 437 „Waterschap Zeeuws Vlaanderen“).

### **C. Kontext der Entscheidung**

Der Sachverhalt des Besprechungsurteils ist insofern besonders gelagert, als die noch streitbefangenen Sanierungsleistungen hinsichtlich des verseuchten Grundstücks erst zu einem Zeitpunkt bezogen wurden, als der Betrieb schon lange eingestellt war. Das in der Literatur kritisch besprochene Problem, ob die Sanierungskosten noch dem bisherigen - fortbestehenden - Unternehmen oder der anschließenden steuerfreien Veräußerung des Betriebsgrundstücks zuzurechnen sind, stellte sich daher hier nicht (vgl. hierzu Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rn. 1273).

Mit dem Besprechungsurteil hält der BFH an seiner ständigen Rechtsprechung zum sog. „Sofortabzug“ fest, wonach es für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts auf die zum Zeitpunkt des Eingangsbezugs bestehende Verwendungsabsicht des Unternehmers ankommt. Der EuGH hat mit seiner jüngeren Rechtsprechung diese Rechtsauffassung dem Grunde nach erneut bestätigt, indem er entschieden hat, dass ein Steuerpflichtiger, der als solcher ein Investitionsgut erworben und es dem Unternehmensvermögen zugeordnet hat, berechtigt ist, die auf den Erwerb dieses Gegenstandes entrichtete Mehrwertsteuer in dem Besteuerungszeitraum abzuziehen, in dem der Steueranspruch entstanden ist, auch wenn der Gegenstand tatsächlich nicht sofort für unternehmerische Zwecke verwendet wird (EuGH-Urteil vom 22.03.2012 - C-153/11 - DStR 2012, 653 = UR 2012, 606 „Klub ODD“, jurisPR-SteuerR 30/2012 Anm. 6, Prätzler). Diese zugunsten des Steuerpflichtigen geltende Beurteilung des Vorsteuerabzugsrechts entsprechend der von ihm erklärten Verwendungsabsicht (vgl. auch BFH-Urteil vom 16.05.2002 - V R 56/00 – BStBl. II 2006, 725) gilt nach dem Besprechungsurteil auch für den umgekehrten Fall, wenn eine vorsteuerabzugsschädliche Verwendung der bezogenen Leistung beabsichtigt war. Dem unionsrechtlichen Neutralitätsprinzip wird dadurch Rechnung getragen, dass bei einer späteren entgegen der ursprünglichen Absicht erfolgten tatsächlichen Verwendung der bezogenen Leistung eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG stattfinden kann.

### **D. Auswirkungen für die Praxis**

Das Besprechungsurteil macht deutlich, welche Auswirkungen eine nach außen dokumentierte Verwendungsabsicht auf einen möglicherweise begehrten Vorsteuerabzug haben kann. Steuerpflichtige sollten daher bei längerfristigen Planungen bereits im Vorfeld die wirtschaftlichen Vor- und Nachteile von etwaigen steuerfreien Umsätzen mit Ausschluss des entsprechenden Vorsteuerabzugsrechts bzw. von steuerpflichtigen Umsätzen mit Vorsteuerabzugsrecht abwägen und dementsprechend verfahren. Spätere Korrekturen sind nur nach Maßgabe von § 15a UStG möglich. Insgesamt ist für zukünftige Planungen im Hinblick auf einen begehrten Vorsteuerabzug jedenfalls das ausführliche BMF-Schreiben vom 2. Januar 2012 (BStBl. I 2012, 60 - Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG) zu beachten, dass die neuere Rechtsprechung des BFH und des EuGH zum Vorsteuerabzug aus Sicht der Finanzverwaltung umgesetzt.

► **Autorin und Fundstelle:**

**Friederike Grube** (Richterin am Bundesfinanzhof) –  
**jurisPR-SteuerR** 44/2012 Anm. 6