



UMSATZSTEUER
NEWSLETTER

Recht auf Vorsteuerabzug durch „nachträgliche“ Zuordnungsentscheidung

33 | 2018

1 Hintergrund

§ 15a Abs. 1 UStG ermöglicht die Berichtigung des Vorsteuerabzugs, wenn sich die tatsächliche Verwendung eines Wirtschaftsguts, mit dem mehrfach Umsätze ausgeführt werden, ändert. Maßstab für die Feststellung, ob eine solche Änderung gegeben ist, sind die Verhältnisse, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug entscheidend waren. Nach Art. 184 MwStSystRL wird der Vorsteuerabzug dann berichtigt, wenn er höher oder niedriger liegt als der Vorsteuerabzug, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige ursprünglich berechtigt war. Beide Vorschriften setzen also dem Wortlaut nach voraus, dass bereits zuvor ein Abzugsrecht bestand. Dieses entsteht, wenn der Erwerber im Zeitpunkt der Anschaffung Steuerpflichtiger war und als solcher das Wirtschaftsgut erworben hat (vgl. Rs. C-97/90, *Lennartz*). Bei anfänglicher Zuordnung des gesamten Wirtschaftsguts zur nicht-wirtschaftlichen Sphäre wird danach eine Vorsteuerberichtigung ausgeschlossen. Dies ist insoweit misslich, als das geltende Mehrwertsteuerrecht auch keine Vorschrift zur sog. Einlagenentsteuerung kennt. Daher ist es grundsätzlich nicht möglich, bei Überführung eines Gegenstands aus dem nicht-wirtschaftlichen Bereich in den wirtschaftlichen Bereich die Vorsteuer nachträglich anteilig geltend zu machen.

2 Aktuelles Urteil des EuGH

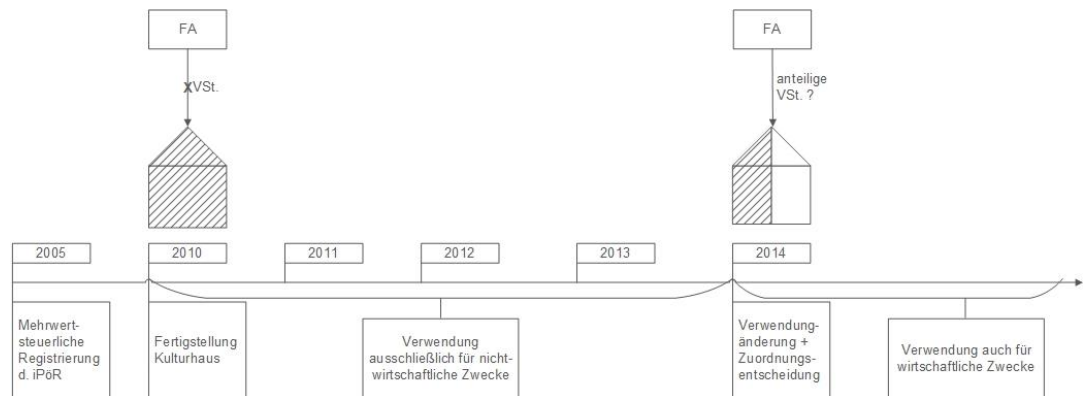
Der EuGH hat durch sein Urteil vom 25.07.2018 in der Rs. C-140/17 (*Gmina Ryjewo*) entschieden, dass eine Gemeinde eine nachträgliche Zuordnungsentscheidung für Eingangsleistungen (Errichtung eines Kulturhauses) treffen kann. Der EuGH billigte, dass die Gemeinde mit der Zuordnungsentscheidung zu einem der Anschaffung deutlich nachgelagerten Zeitpunkt in den Genuss des anteiligen Vorsteuerabzugs gelangen kann. Ausschlaggebend für den EuGH war dabei, dass die Gemeinde bereits lange Zeit vor dem Erwerbszeitpunkt mehrwertsteuerrechtlich registriert war. Zudem hatte die



Prof. Dr. Thomas Küffner
Rechtsanwalt, Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht,
Wirtschaftsprüfer

+49 (0) 89 217 50 12-30
thomas.kueffner@kmlz.de

Gemeinde bei Erwerb keine ausdrückliche Zuordnungsentscheidung getroffen. Ihre explizite Zuordnungsentscheidung traf die Gemeinde erst nach vierjähriger Nutzung des Kulturhauses. Ab diesem Zeitpunkt verwendete die Gemeinde es nicht mehr nur für nicht-wirtschaftliche Zwecke, sondern auch für eine kommerzielle Vermietung.



In seinem Urteil hob der EuGH hervor, dass die Art des Gegenstands (hier das errichtete Gebäude) eine zeitgleiche gemischte Nutzung ermöglicht. Deshalb kann, wie der EuGH in Rz. 48 zum Ausdruck bringt, aus der anfänglichen Nutzung des Gebäudes ausschließlich für nicht-wirtschaftliche Zwecke nicht geschlossen werden, dass dies dauerhaft den einzigen Nutzungszweck darstellt. Schon bisher wertete der EuGH die Art der Verwendung direkt im Anschluss an die Anschaffung nur als Indiz für die Zuordnung eines Wirtschaftsguts.

3 Auswirkungen auf die Praxis der Besteuerung der öffentlichen Hand

Das Urteil markiert eine Wende hin zur (faktischen) Einlagenentsteuerung. Zwar hält der EuGH weiterhin an seiner Auffassung fest, dass die Zuordnungsentscheidung im Zeitpunkt der Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts maßgeblich ist (vgl. Rz. 47). Jedoch stellt er fest, dass der nachträgliche Vorsteuerabzug nur dann ausgeschlossen werden muss, wenn bei Gegenständen, die einer gleichzeitigen Nutzung zu verschiedenen Zwecken zugänglich sind, eine klare anfängliche Zuordnungsentscheidung für den nicht-wirtschaftlichen Bereich getroffen wird. Mit anderen Worten: Wer sich anfangs nicht ausdrücklich gegen den künftigen Vorsteuerabzug entscheidet, kann später in den Genuss desselben kommen. Die Empfehlung lautet daher bei der Anschaffung von Gegenständen, die zunächst rein nicht-wirtschaftlich genutzt werden und bei denen anfangs daher kein Vorsteuerabzug vorgenommen wird: Bloß keine ausdrückliche Zuordnungsentscheidung gegenüber der Finanzverwaltung treffen!

4 Hoffnung für Einzelunternehmer

Die Finanzverwaltung fordert von Einzelunternehmern, dass sie bei Anschaffung von Gegenständen, die einer gleichzeitigen Nutzung zu verschiedenen Zwecken zugänglich sind, eine zeitnahe dokumentierte Zuordnungsentscheidung bis zum 31.5. des dem Bezug folgenden Jahres treffen (Abschn. 15.2. Abs. 16 UStAE). Ist diese starre Haltung, die zu viel Streit mit den Betroffenen führt, noch aufrecht zu erhalten? Macht es wirklich einen Unterschied, ob ein Einzelunternehmer oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts diesen Gegenstand anschafft? Die Antwort lautet: NEIN. Wenn bei der öffentlichen Hand nur eine negative Zuordnungsentscheidung schädlich ist, kann es beim Einzelunternehmer nicht auf eine zeitliche Frist ankommen. Dies fordert bereits das Gebot der Neutralität der Mehrwertsteuer.