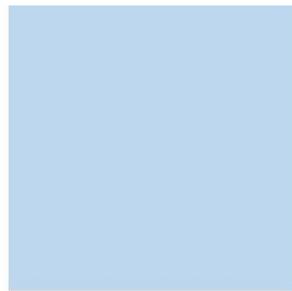


Ralf Meyer

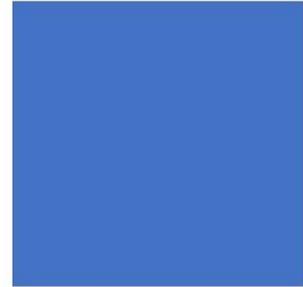
# **Reform der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand (§ 2b UStG) – Nachträglicher Vorsteuerabzug**



**Positionspapier**

**ifV** Akademie e.V.  
Gelsenkirchen

**ifV** Institut  
für Verwaltungs-  
wissenschaften gGmbH



## **ifV – Positionspapier P-2020/ 1**

## Inhalt

1	Einleitung.....	3
2	Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs.....	4
2.1	Systematik.....	4
2.2	Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug .....	5
2.3	Leistungsbezug eines Unternehmers .....	5
2.3.1	Unternehmereigenschaft.....	5
2.3.2	2-Sphärentheorie .....	6
2.3.3	3-Sphärentheorie .....	7
2.3.4	Mindestverwendungsgrenze bei Bezug von Gegenständen .....	8
2.3.5	Erstmalige nichtwirtschaftliche Verwendung.....	9
2.4	Verwendung für besteuerte Umsätze .....	10
3	Folgerungen .....	12
3.1	Nichtwirtschaftlich Verwendung nicht unternehmensfremd .....	12
3.2	Keine Ausschluss- oder Dokumentationsfristen .....	12
4	Fazit .....	13

## 1 Einleitung

Der Vorsteueranspruch ist grundsätzlich bereits bei Leistungsbezug geltend zu machen. In der Steueranmeldung wird dazu von der im Besteuerungszeitraum geschuldeten Umsatzsteuer die Steuer auf hierfür bezogene Eingangsleistungen in Abzug gebracht.

Gerade im kommunalen Bereich kommt es aber regelmäßig vor, dass der Vorsteuerabzug nicht bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs vorgenommen wurde:

- Erst im Rahmen einer Betriebsprüfung wird eine Tätigkeit als Betrieb gewerblicher Art eingestuft. Weder die hieraus resultierenden Umsätze noch die Vorsteuern wurden bisher deklariert.
- Im Zuge des Erhebungsprozesses zur Neuregelung der Unternehmereigenschaft (§ 2b UStG) werden Tätigkeiten identifiziert, die bereits nach bisheriger Rechtslage umsatzsteuerbar waren. Weder die Ausgangs- noch die Eingangsumsätze wurden aber bisher umsatzsteuerlich gewürdigt.
- Die Steuerabteilung der Gemeinde erfährt erst nach Fertigstellung eines Verwaltungsgebäu-

des, dass dieses auch für umsatzsteuerpflichtige Umsätze verwendet wird. Der Vorsteuerabzug bei Leistungsbezug unterblieb folglich.

- Ein Gebäude wird zunächst für hoheitliche Zwecke errichtet. Nach Fertigstellung wird das Verwaltungsgebäude aber tatsächlich steuerpflichtig vermietet. In der Investitionsphase erfolgte wegen der ursprünglich geplanten hoheitlichen Verwendung kein Vorsteuerabzug.

Es stellt sich die Frage, ob in den skizzierten Fällen der bisher unterlassene Vorsteuerabzug noch nachgeholt werden kann.

Die Problematik ist zwar nicht erst im Zuge der Reform der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand (§ 2b UStG) entstanden. Durch die Erweiterung der Unternehmereigenschaft erhöht sich aber regelmäßig das Vorsteuervolumen und damit auch das Potential bisher nicht vorgenommener Vorsteuerabzüge.

In diesem Positionspapier werden die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug untersucht und der Frage nachgegangen, inwieweit bisher unterlassene Vorsteuerabzüge noch nachgeholt werden können.

## 2 Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs

### 2.1 Systematik

Die Umsatzsteuer schuldet der Unternehmer. Wirtschaftlich belastet werden soll aber der Endverbraucher als Steuerträger. Dies gelingt dadurch, dass der Unternehmer als Schuldner die Umsatzsteuer über den Preis seiner Leistungen auf den Endverbraucher überwälzt.

Die Umsatzsteuer wird auf jeder Wertschöpfungsstufe erhoben, der Endverbraucher soll im Ergebnis aber unabhängig von der Zahl vorangegangener Produktions- und Vertriebsstufen gleich belastet werden.<sup>1</sup>

Dies gelingt dadurch, dass der Unternehmer vollständig von der Umsatzsteuer auf seine bezogenen Leistungen entlastet wird.<sup>2</sup> Hierzu darf er seine Umsatzsteuerlast um die Umsatzsteuer kürzen, die ihm andere Unternehmer für bezogene Leistungen in Rechnung gestellt haben (Vorsteuer). Durch den Abzug der Vorsteuer von seiner geschuldeten Umsatzsteuer wird so im Ergebnis nur der Mehrwert, den der Unternehmer selbst erzielt hat, besteuert. Hierdurch wird die Neutralität der Umsatzsteuer gewährleistet, nämlich die gleichmäßige Erhebung der Umsatzsteuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe unter gleichzeitiger Entlastung des Unternehmers.<sup>3</sup>

Würde der Unternehmer nicht durch den Vorsteuerabzug entlastet, wäre Neutralität der Umsatzsteuer nicht mehr gegeben, weil die Belastung des Verbrauchers davon abhinge, wie viele Produktions- und Vertriebsstufen eine Leistung durchlaufen hätte. Die Umsatzsteuer würde sich auf jeder Wertschöpfungsstufe kaskadenmäßig aufbauen. Durch den Vorsteuerabzug wird dieser Kaskadeneffekt beseitigt.

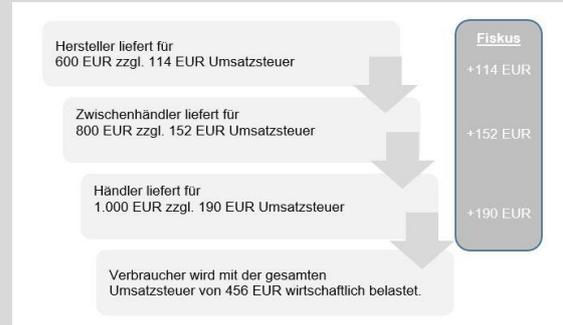
Der Vorsteuerabzug stellt also keine Subventionierung des Unternehmers sondern eine unverzichtbare Bedingung für die Funktionsweise des Umsatzsteuersystems dar und darf daher als integraler Bestandteil der Umsatzsteuer grds. nicht eingeschränkt oder besonders erschwert werden.<sup>4</sup>

Das folgende Beispiel soll die Funktionsweise und Bedeutung des Vorsteuerabzugs illustrieren.

#### Beispiel 1: Lieferung eines PC

Ein PC wird für 1.000 EUR zzgl. 190 EUR Umsatzsteuer an den Endverbraucher geliefert. Ohne Vorsteuerabzug würde sich die Gesamtbelastung des Verbrauchers mit Umsatzsteuer wie folgt entwickeln:

Abbildung 1: Lieferkette ohne Vorsteuerabzug



Quelle: eigene Darstellung

Ohne Vorsteuerabzug würde ein Hersteller, der sämtliche Wertschöpfungsstufen bis zum Vertrieb an den Endkunden vereinen könnte, umsatzsteuerlich bessergestellt. Er könnte seine Leistung wegen der geringeren Gesamtumsatzsteuerbelastung deutlich günstiger anbieten ohne auf entsprechenden Gewinn verzichten zu müssen:

Abbildung 2: Steuervorteil Konzern



Quelle: Eigene Darstellung

Insgesamt würde die Gesamtumsatzsteuerbelastung von 456 EUR (114 EUR + 152 EUR + 190 EUR) auf nur noch 190 EUR sinken.

Durch den Vorsteuerabzug wird hingegen die Neutralität der Umsatzsteuer hergestellt. Auf den vorgelegten Wertschöpfungsstufen entsteht zwar Umsatzsteuer. Der Unternehmer kann diese aber nun als Vorsteuer von seiner geschuldeten Umsatzsteuer abziehen. Dadurch baut sich die Umsatzsteuerbelastung nicht mehr kaskadenmäßig auf. Wirtschaftlich belastet wird der Verbraucher daher auch nur noch mit der Umsatzsteuer, die ihm auf der letzten Stufe in Rechnung gestellt wird. Ein Hersteller, der alle Wertschöpfungsstufen bis zum Endverbraucher vereinen könnte, wird dadurch auch nicht mehr bessergestellt.

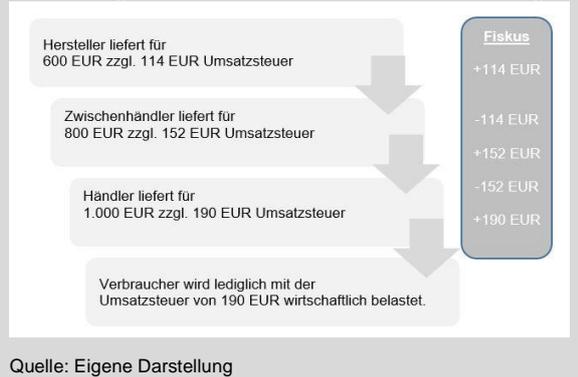
<sup>1</sup> Klenk 2019, Vorbemerkungen, Rn. 9.

<sup>2</sup> Küffner/Rust/Sterzinger 2017, §9, Rn. 391.

<sup>3</sup> Heidner 2019, § 15 UStG, Rn. 4ff, EuGH v. 16.2.2012 – C-118/11 – Eon Aset Menidjmont, UR 2012, 230.

<sup>4</sup> EuGH v. 14.6.2017 – C-38/16 – Compass Contract Services Limited, MwStR 2017, 663.

**Abbildung 3: Neutralität durch Vorsteuerabzug**



**2.2 Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug**

Der Vorsteueranspruch entsteht zeitgleich mit der betreffenden Umsatzsteuer (Art 167 MwStSystRL). Unerheblich ist, wann das Entgelt entrichtet oder wann die Umsatzsteuer tatsächlich an das Finanzamt abgeführt wird.<sup>5</sup>

**Beispiel 2: Lieferung eines PKW**

Autohändler A liefert im März 2018 einen PKW an Rechtsanwalt R, der diesen ausschließlich für seine Kanzlei nutzt. Die Rechnung über 40.000 Euro zzgl. 7.600 EUR Umsatzsteuer wird erst im Mai 2018 beglichen. Die Umsatzsteuer wird irrtümlich erst im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung 2018 im Juni 2019 erklärt und im Juli 2019 an das Finanzamt abgeführt.

Die Umsatzsteuer entsteht mit Ausführung der Lieferung im Besteuerungszeitraum März 2018. Im gleichen Besteuerungszeitraum entsteht grundsätzlich auch für R der Vorsteueranspruch. Der Zeitpunkt der tatsächlichen Abführung der Umsatzsteuer an das Finanzamt als auch der Zeitpunkt der Rechnungsbegleichung sind für die Entstehung des Vorsteueranspruchs irrelevant.

Maßstab für den Vorsteuerabzug sind die Ausgangsumsätze, für die die Leistung bezogen wird. Bezugszeitraum ist grundsätzlich das Kalenderjahr des Leistungsbezugs. Erfolgt im Kalenderjahr des Leistungsbezugs noch keine Verwendung, ist die geplante Verwendung maßgeblich.

Auch wenn die geplante, zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung später nicht oder nicht im geplanten Umfang erfolgt, bleibt der ursprüngliche Vorsteuerabzug unverändert bestehen. Die Korrektur erfolgt erst im Verwendungszeitraum im Wege der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG. Ausnahmen bestehen nur bei missbräuchlichem Vorsteuerabzug.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Janzen 2019, § 15 UStG, Rn. 191.

<sup>6</sup> Oelmaier 2019, § 15 UStG, Rn. 38ff.

**Beispiel 3: Erneuerung Küche**

Die Küche der Rathauskantine wird für 30.000 EUR zzgl. 5.700 EUR Umsatzsteuer in 2017 modernisiert. Zum Ende des Jahres 2018 wird die Kantine aus Gründen der Haushaltskonsolidierung geschlossen.

Für den Vorsteuerabzug aus der Erneuerung der Küche in 2017 sind die Verhältnisse des Jahres 2017 maßgeblich. Wird die Kantine ausschließlich zur Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Ausgangsumsätze verwendet, besteht ein vollständiger Vorsteuerabzug.

Die Schließung der Kantine zum Ende des Jahres 2018 wirkt sich nicht auf den ursprünglichen Vorsteuerabzug aus, sondern wird im Wege der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zu berücksichtigen sein.

**Beispiel 4: Rathausneubau**

Im Zuge des Rathausneubaus wird auch eine Kantine für die Mitarbeiter geplant. Im Zuge des Innenausbaus wird in den Räumlichkeiten, die für die Kantine vorgesehen sind, eine Küche für 100.000 EUR zzgl. 19.000 EUR Umsatzsteuer in 2017 eingebaut. Der Rathausneubau wird zum Ende des Jahres 2018 fertiggestellt. Ab 2019 wird die Kantine in Betrieb genommen und es werden planmäßig ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Umsätze erzielt.

Maßstab für den Vorsteuerabzug ist mangels tatsächlicher Ausgangsumsätze in 2017 die beabsichtigte Verwendung nach Fertigstellung. Da die Kantine ausschließlich zur Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze verwendet werden soll, besteht auch ein vollständiger Vorsteuerabzug bei Leistungsbezug in 2017.

**Abwandlung:**

Entgegen der ursprünglichen Planung wird der Kantinenbetrieb aus Haushaltskonsolidierungsgründen bis auf Weiteres nicht aufgenommen.

Der Vorsteuerabzug ist trotz Aufgabe der ursprünglichen Verwendungsabsicht nicht rückgängig zu machen. Die Korrektur erfolgt ausschließlich im Wege der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG.

**2.3 Leistungsbezug eines Unternehmers**

**2.3.1 Unternehmereigenschaft**

Zum Vorsteuerabzug ist nur der Unternehmer berechtigt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UStG). Unternehmer ist, wer eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die MwStSystRL verwendet abweichend den Begriff des „Steuerpflichtigen“. Als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit zur nachhaltigen

Erzielung von Einnahmen ausübt (Art 9 Abs. 1 MwStSystRL). Beide Begriffe entsprechen sich aber inhaltlich, weil die Regelungen des UStG europarechtskonform auszulegen sind.<sup>7</sup> Der Umfang wirtschaftlicher Tätigkeiten ist weit gefasst. Hierzu gehören im Zweifel alle Tätigkeiten, die nachhaltig gegen Entgelt ausgeübt werden.<sup>8</sup>

Die Unternehmereigenschaft muss bereits bei Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorliegen und kann nicht erst rückwirkend begründet werden.<sup>9</sup> Die Unternehmereigenschaft muss also bereits bei Bezug der Eingangsleistung bestehen, bei Anzahlungen bereits im Zeitpunkt, in dem die Abschlagsrechnung mit Steuerausweis vorliegt und die Zahlung geleistet wurde (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG).<sup>10</sup>

Im kommunalen Kontext sind die Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft stets erfüllt, sofern bereits irgendeine wirtschaftliche Tätigkeit (z.B. Betrieb eines Schwimmbads) ausgeübt wird. Jede weitere, auch nur gelegentlich ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit fällt dann ebenfalls in den Rahmen des Unternehmens.<sup>11</sup> Die Auffassung, wonach Leistungen, die sich als Nebenfolge einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit ergeben, nur dann steuerbar sind, wenn sie selbst einen geschäftlichen Rahmen erreichen, dürfte überholt sein.<sup>12</sup>

Eine Gemeinde bezieht grundsätzlich nur dann eine Leistung nicht als Unternehmer, wenn Sie beim Erwerb öffentliche Gewalt ausübt bzw. die Leistung nur für Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt verwenden kann.<sup>13</sup>

#### **Beispiel 5: Anschaffung von Büromöbeln**

Die Gemeinde G erwirbt Büromöbel von einem Händler für 100.000 EUR zzgl. 19.000 EUR Umsatzsteuer. Aufgrund des Betriebs ihres Schwimmbads ist sie beim örtlichen Finanzamt als Unternehmer registriert.

G ist Unternehmer. Der Erwerb der Büromöbel vollzieht sich auf privatrechtlicher Basis durch Kaufvertrag. G handelt auch erkennbar nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Zudem sind die Büromöbel nicht nur für Zwecke einer hoheitlichen Tätigkeit verwendbar. Damit ist die Voraussetzung „Leistungsbezug eines Unternehmers“ erfüllt. Die Frage,

ob G tatsächlich aus dem Erwerb der Büromöbel ein Vorsteuerabzug zusteht, entscheidet sich aber anhand der tatsächlichen bzw. geplanten Verwendung der Büromöbel.

#### **2.3.2 Die 2-Sphärentheorie**

Nach dem Gesetzeswortlaut muss der Unternehmer die Leistung zudem auch für sein Unternehmen bezogen haben (§ 15 Abs. 1 UStG). Dies setzt bei Erwerb eines Gegenstandes, der sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch verwendet wird, eine Zuordnungsentscheidung zum Unternehmen voraus.<sup>14</sup> Nach ständiger Rechtsprechung des BFH muss diese Entscheidung auf äußere Beweisanzeichen gestützt sein, wobei der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ein gewichtiges Indiz zukommt.

Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung ist der Voranmeldungszeitraum, in dem die Leistung bezogen wurde, spätestens aber die zeitnah zu erstellende Umsatzsteuerjahreserklärung für das betreffende Jahr.<sup>15</sup> Wird der Vorsteuerabzug also nicht spätestens bis zum 31. Mai des Folgejahres geltend gemacht, so ist der Vorsteuerabzug dauerhaft ausgeschlossen, auch wenn der Gegenstand tatsächlich für die besteuerten Umsätze verwendet wird.<sup>16</sup> Welche Folgerungen hieraus erwachsen können, soll das folgende Beispiel verdeutlichen.

#### **Beispiel 6: Bau einer Sporthalle**

Gemeinde G errichtet am Schulstandort G-Straße in den Jahren 2016 bis 2018 eine Sporthalle für 5 Mio. EUR zzgl. 950.000 EUR Umsatzsteuer. Die Sporthalle wird ab Fertigstellung wie geplant sowohl für den Schulsport als auch den Vereinssport genutzt. Die Nutzungsgebühren werden zutreffend der Umsatzsteuer unterworfen. Während der Bauphase ist der Vorsteuerabzug aber aus Unkenntnis unterblieben. Erst Ende 2019 erhält die Steuerabteilung der Gemeinde G Kenntnis von diesem Sachverhalt.

Der Vorsteuerabzug hätte bereits während der Bauphase im Voranmeldungsverfahren geltend gemacht werden müssen, spätestens und mit „endgültiger Wirkung“ aber bis zum 31.5. des Folgejahres in der Umsatzsteuerjahreserklärung. Weil dies im Beispielfall offensichtlich unterblieben ist, wird die Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich unterstellt. Der Vorsteuerabzug wäre damit endgültig ausgeschlossen und könnte auch nicht zu einem späteren Zeitpunkt nachgeholt werden, auch wenn die betreffende Umsatzsteuerfestsetzung formal noch änderbar wäre.

<sup>7</sup> Stadie 2019, § 2 UStG, Rn. 191.

<sup>8</sup> Treiber 2019, § 2 UStG, Rn. 63.

<sup>9</sup> BFH v. 1.12.2010 – XI R 28/08, BStBl II 2011, 994.

<sup>10</sup> Janzen 2019, § 15 UStG, Rn. 7.

<sup>11</sup> EuGH v. 13.6.2013 - C-62/12 – Kostov, DStR 2013, 1328.

<sup>12</sup> BFH v. 12.8.2015 – XI R 43/13, BStBl. II 2015, 919; a.A. BMF v. 16.12.2016, Rn. 19 (Hilfsgeschäfte zu hoheitlichen Tätigkeiten mangels Nachhaltigkeit nicht unternehmerisch).

<sup>13</sup> EuGH v. 25.7.2018 – C-140/17- Gmina Ryjewo, UR 2018, 687.

<sup>14</sup> EuGH v. 8.3.2001 – C-415/98420 - Laszlo Bakcsi/FA Fürstenfeldbruck, UR 2001, 149.

<sup>15</sup> BFH v. 26.6.2009 – V B 34/08, BFH/NV 2009, 2011.

<sup>16</sup> Sterzinger 2015, S. 113f.

Diese Rechtsauffassung basiert noch auf der früheren 2-Sphärentheorie, nach der hoheitliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand als nicht zum Unternehmen zugehörig qualifiziert wurden.<sup>17</sup> Dadurch hatten zwar auch jPöR die Möglichkeit, Gegenstände, die sowohl für wirtschaftliche als auch hoheitliche Zwecke bezogen wurden, vollständig dem Unternehmen zuzuordnen und den Vorsteuerabzug bei Leistungsbezug in voller Höhe in Anspruch zu nehmen und die Verwendung für hoheitliche Zwecke als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern. Voraussetzung war aber die zeitnahe Ausübung dieses Zuordnungswahlrechts bei Leistungsbezug. Wurde der Vorsteuerabzug nicht spätestens bis zum 31. Mai des Folgejahres in der Umsatzsteuerjahreserklärung für das betreffende geltend gemacht, wurde eine vollständige Zuordnung zur nichtunternehmerischen Sphäre unterstellt und damit der Vorsteuerabzug dauerhaft versagt.<sup>18</sup>

### 2.3.3 Die 3-Sphärentheorie

Durch die Rechtsprechung des EuGH<sup>19</sup> wurde die bisherige 2-Sphärentheorie durch eine 3-Sphärentheorie abgelöst. Hoheitliche Tätigkeiten werden danach nicht mehr der privaten Verwendung von Unternehmensgegenständen gleichgestellt, sondern als nichtwirtschaftliche Tätigkeiten grundsätzlich dem Unternehmen zugehörig qualifiziert. Demnach sind 3 Tätigkeitssphären eines Unternehmers zu unterscheiden:

1. wirtschaftliche Tätigkeiten
2. nichtwirtschaftliche Tätigkeiten
3. unternehmensfremde Tätigkeiten.<sup>20</sup>

Abbildung 4: Tätigkeitssphären

unternehmerisch	wirtschaftliche Tätigkeiten	steuerpflichtig -> Vorsteuerabzug
		steuerfrei -> kein Vorsteuerabzug
	nichtwirtschaftliche Tätigkeiten	nicht steuerbar -> kein Vorsteuerabzug
nicht unternehmerisch	unternehmensfremde Tätigkeiten	nicht steuerbar -> kein Vorsteuerabzug
		steuerpflichtige Verwendung Unternehmensgegenstände -> Vorsteuerabzug

Quelle: eigene Darstellung

Wirtschaftliche Tätigkeiten begründen die Unternehmereigenschaft und unterliegen im vollen Umfang der Umsatzsteuer. Die Umsätze können steuerpflichtig oder steuerbefreit sein. Eingangsleistungen im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen berechtigen zum Vorsteuerabzug, Eingangsleistungen im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen schließen hingegen den Vorsteuerabzug grundsätzlich aus (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten gehören ebenfalls zum Unternehmen und sind daher nicht unternehmensfremd. Bei jPöR fallen hierunter Tätigkeiten in Ausübung öffentlicher Gewalt außerhalb des Wettbewerbs (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG) sowie marktferne Tätigkeiten, die regelmäßig nahezu vollständig aus öffentlichen Mitteln finanziert und im Rahmen der Daseinsvorsorge den Bürgern deutlich verbilligt oder sogar unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden.<sup>21</sup> Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten unterliegen nicht der Umsatzsteuer und berechtigen folglich auch nicht zum Vorsteuerabzug. Für Gegenstände, die sowohl für eine wirtschaftliche als auch eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne erworben werden, besteht auch kein Zuordnungswahlrecht zum Unternehmen.<sup>22</sup> Die Finanzverwaltung lässt aus „Billigkeitsgründen“ zu, derartige Gegenstände vollständig dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.<sup>23</sup> Die Veräußerung dieser Gegenstände unterliegt dann nicht der Umsatzsteuer.

#### Beispiel 7: Erwerb eines Müllfahrzeugs

Die Gemeinde G erwirbt ein Müllfahrzeug, das zu 80% zur Entsorgung des Hausmülls (nichtwirtschaftliche Tätigkeit) und zu 20% zur Entsorgung des Gewerbemülls (wirtschaftliche Tätigkeit) verwendet wird.

G hat das Müllfahrzeug zu 20% seinem Unternehmen zuzuordnen und kann die Vorsteuer in diesem Umfang geltend machen. Die spätere Veräußerung unterläge dann zu 20% der Umsatzsteuer.

Aus „Billigkeitsgründen“ erlaubt die Finanzverwaltung eine 100% Zuordnung zum nichtwirtschaftlichen Bereich im engeren Sinne unter Verzicht auf den Vorsteuerabzug. Korrespondierend unterliegt dann auch ein späterer Verkauf des Müllfahrzeugs nicht der Umsatzsteuer.

Unternehmensfremde Tätigkeiten gehören nicht zum Unternehmen. Die private Verwendung von Unternehmensgegenständen wird aber als unentgeltliche Wertabgabe den Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellt und der Umsatzsteuer

<sup>17</sup> Janzen 2019, § 15 UStG, Rn. 93.

<sup>18</sup> BFH, Urteil vom 7.7.2011 - V R 42/09, BStBl. II 2014, 76.

<sup>19</sup> EuGH v. 12.2.2009 – C-515/07 – VNLTO, UR 2009, 199.

<sup>20</sup> Janzen 2019, § 15 UStG, Rn. 93ff.

<sup>21</sup> EuGH v. 12.5.2016 – C-520/14 - Gemeinde Borsele, MwStR 2016, 492.

<sup>22</sup> EuGH v. 13.3.2008 - C-437/06 - Securenta, BB 2008, 639.

<sup>23</sup> Abschn. 15.2c. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 UStAE.

unterworfen. Wird ein Gegenstand sowohl für wirtschaftliche als auch unternehmensfremde Zwecke erworben, so hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht und kann den Gegenstand vollständig, teilweise oder gar nicht seinem Unternehmen zuordnen.<sup>24</sup> Voraussetzung ist hier aber die zeitnahe Ausübung und Dokumentation der Zuordnungsentscheidung, spätestens im Rahmen der bis zum 31. Mai des Folgejahres zu erstellenden Umsatzsteuerjahreserklärung für das betreffende Jahr.<sup>25</sup> Unterlässt der Unternehmer den Vorsteuerabzug, kann nicht unterstellt werden, dass er den Gegenstand gleichwohl dem Unternehmen zuordnen wollte. Der unterlassene Vorsteuerabzug kann in diesem Fall später auch nicht mehr nachgeholt werden, weil der Gegenstand nicht Unternehmensvermögen geworden ist. Auch die Möglichkeit einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG scheidet dann aus.<sup>26</sup>

Da jPöR grds. keine unternehmensfremden Tätigkeiten ausüben, stellt sich die Problematik der zeitnahen Ausübung von Zuordnungswahlrechten beim Erwerb gemischt genutzter Gegenstände nicht.<sup>27</sup> Gleichwohl wird aber die Auffassung vertreten, dass trotz Zuordnungsgebots gleichwohl die Zuordnung zum Unternehmen weiter dokumentiert werden müsse. Andernfalls könne eine Zuordnung zum Unternehmen auch nicht unterstellt werden, selbst wenn tatsächlich die bezogene Leistung ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze verwendet würde.<sup>28</sup>

Diese Auffassung ist nach Ansicht des Autors abzulehnen, weil sie zu systemwidrigen Ergebnissen führen würde.

#### **Beispiel 8: Kantinenverpachtung**

Gemeinde G errichtet in den Jahren 2017/2018 ein neues Rathaus. Im Untergeschoss wird eine vollständig ausgestattete Kantine eingerichtet, die ab Fertigstellung an einen Kantinenpächter verpachtet wird. Aus den Errichtungskosten hat G keinen anteiligen Vorsteuerabzug vorgenommen, weil sie davon ausgegangen ist, dass die Überlassung im Rahmen der Vermögensverwaltung erfolgt und innerhalb des Optionszeitraums daher nicht umsatzsteuerbar sei.

Der Prüfer des Finanzamts beurteilt in 2021 die Überlassung ab 2019 allerdings als Verpachtungs-BgA und unterwirft die Pacht hinsichtlich der Überlassung von Betriebsvorrichtungen (Lastenaufzug, Kühlkammer) rückwirkend der Umsatzsteuer gemäß § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG.

Würde der Rechtsauffassung gefolgt, dass der Vorsteuerabzug nur zeitnah bis spätestens zum

31.5. des Folgejahres geltend gemacht werden könnte, würden Umsätze rückwirkend der Umsatzsteuer unterworfen ohne dass die Vorbezüge von der Umsatzsteuer entlastet würden. Dies widerspräche aber dem Prinzip der Neutralität der Umsatzsteuer.

#### **2.3.4 Mindestverwendungsgrenze bei Bezug von Gegenständen**

Gegenstände gelten als nicht für das Unternehmen bezogen, sofern sie zu weniger als 10% für wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Dies hat nach bisheriger Verwaltungspraxis zur Folge, dass auch eine spätere Verwendung von mehr als 10% für wirtschaftliche Zwecke einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG entgegen steht.<sup>29</sup>

#### **Beispiel 9: Änderung der Verwendung**

Die Gemeinde G erwirbt ein Müllfahrzeug, das zu 91% zur Entsorgung des Hausmülls (nichtwirtschaftliche Tätigkeit) und zu 9% zur Entsorgung des Gewerbemülls (wirtschaftliche Tätigkeit) verwendet wird. Im Folgejahr erhöht sich der Anteil der wirtschaftlichen Verwendung auf 50%.

Nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG gilt das Müllfahrzeugs nicht für das Unternehmen bezogen, weil die geplante wirtschaftliche Verwendung mit 9% nicht die Mindestverwendungsquote von 10% erreicht. Das Müllfahrzeug ist nicht Unternehmensvermögen geworden. In der Folge ist auch eine Vorsteuerberichtigung bei späterer Erhöhung des Anteils der wirtschaftlichen Verwendung nicht möglich.

Nach Ansicht des Autors wird durch das Zuordnungsverbot das Prinzip der umsatzsteuerlichen Neutralität verletzt, wenn dadurch eine Vorsteuerberichtigung auch bei deutlicher Erhöhung des Anteils der wirtschaftlichen Verwendung über die Bagatellgrenze hinaus ausgeschlossen wird.<sup>30</sup> Daher muss m.E. entgegen des Wortlauts die Mindestverwendungsgrenze als Vorsteuerabzugsverbot und nicht als Zuordnungsverbot ausgelegt werden. Alternativ sollte § 15a UStG dahingehend ausgelegt werden, dass ein Vorsteuerabzugsverbot einer Vorsteuerberichtigung nicht entgegensteht.<sup>31</sup> In Beispiel 9 könnte dann die spätere Erhöhung des Anteils der wirtschaftlichen Verwendung auf 50% einer Vorsteuerberichtigung auslösen.

<sup>24</sup> EuGH v. 16.2.2012 – C-118/11 – Eon Aset Menidjmont, DStRE 2012, 1077.

<sup>25</sup> Abschn. 15.2c. Abs. 16 UStAE.

<sup>26</sup> Janzen 2019, § 15 UStG, Rn. 156ff.

<sup>27</sup> Bahn 2018, S. 2808.

<sup>28</sup> Sterzinger 2017, § 9, Rn. 438.

<sup>29</sup> Oelmaier 2019, § 15 UStG, Rn. 533, Abschn. 15.2c Abs. 5 UStAE.

<sup>30</sup> Stadie 2019, § 15 UStG, Rn. 1276.

<sup>31</sup> Stadie 2019, § 15a UStG, Rn. 165ff.

### 2.3.5 **Erstmalige nichtwirtschaftliche Verwendung**

Beurteilungskriterium für die Zuordnung zum Unternehmen ist nach bisheriger Verwaltungspraxis die (erstmalige) Verwendung im Jahr des Leistungsbezugs bzw. die geplante Verwendung, sofern die tatsächliche Verwendung erst in einem späteren Kalenderjahr erfolgt.<sup>32</sup> Dies hat aber zur Folge, dass selbst bei einer bereits bei Erwerb feststehenden wirtschaftlichen Verwendung im Anschluss an eine zunächst nichtwirtschaftliche Verwendung der Vorsteuerabzug dauerhaft ausgeschlossen wäre.

#### **Beispiel 10: Bau eines Bürgerhauses**

Gemeinde G errichtet in 2019 ein Bürgerhaus, das für Veranstaltungen gemietet werden kann. Zunächst soll die Überlassung unentgeltlich erfolgen. Ab 2022 sollen Nutzungsentgelte erhoben werden und soweit möglich zur Umsatzsteuer optiert werden.

Die erstmalige Nutzung ist nichtwirtschaftlich. Damit gilt die Errichtung des Bürgerhauses nach bisheriger Verwaltungsauffassung fälschlicherweise nicht als für das Unternehmen der Gemeinde bezogen. Der Vorsteuerabzug wäre damit dauerhaft ausgeschlossen. Selbst die ab 2022 beabsichtigte teilweise steuerpflichtige Verwendung würde hieran nichts ändern.

Diese Lösung überzeugt nach Ansicht des Autors nicht, da eine Verwendung für nichtwirtschaftliche Zwecke gleichwohl einen Leistungsbezug für das Unternehmen darstellt. Eine systemgerechte Lösung kann daher m.E. nur darin bestehen, ab 2022 eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zuzulassen.

Bezieht eine jPöR Leistungen, die erstmalig im Optionszeitraum (§ 27 Abs. 22 UStG) nichtwirtschaftlich und nach Ablauf des Optionseitraums bei unveränderter Nutzung wirtschaftlich verwendet werden, so steht ihr nach Auffassung der Finanzverwaltung kein Vorsteuerabzug zu. Gleichwohl soll aber die wirtschaftliche Verwendung außerhalb des Optionszeitraums die Voraussetzung für eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG erfüllen.<sup>33</sup>

#### **Beispiel 11: Bau einer Schulturnhalle**

Gemeinde G errichtet in den Jahren 2018 und 2019 eine Schulturnhalle für 6 Mio. EUR zzgl. 1,14 Mio. EUR, die ab dem 1.1.2020 außerhalb der Unterrichtszeiten an verschiedene Vereine gegen Nutzungsgebühren überlassen wird. G hat wirksam die Option nach § 27 Abs. 22 UStG ausgeübt. Dementsprechend beabsichtigt sie, erst ab 2021 die Nut-

zungsgebühren der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Der Anteil der wirtschaftlichen Verwendung beträgt ab 2021 50%.

Wegen der zunächst nichtwirtschaftlichen Verwendung in 2020 steht der Gemeinde G kein Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten zu. Allerdings führt die hälftige wirtschaftliche Verwendung ab 2021 zur Möglichkeit der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG.

Der Berichtigungszeitraum umfasst 10 Jahre ab der erstmaligen Verwendung (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG), also der Zeitraum 2020 bis 2029. Die Berichtigung ist für jedes Kalenderjahr von einem Zehntel des gesamten Vorsteuerbetrages vorzunehmen (§ 15a Abs. 5 Satz 1 UStG). Der Umfang der vorsteuerunschädlichen Verwendung erhöht sich ab 2021 auf 50%, der Korrekturbetrag beläuft sich somit auf 57.000 EUR pro Kalenderjahr (1.140.000 EUR \* 1/10 \* 50%).

#### **Abwandlung**

Gemeinde G widerruft die Optionserklärung mit Wirkung ab dem 1.1.2020 und unterwirft die Nutzungsgebühren bereits ab der erstmaligen Verwendung in 2020 der Umsatzsteuer.

Die erstmalige Verwendung ist nunmehr zu 50% wirtschaftlich. In diesem Umfang ist G daher bereits bei Leistungsbezug zum Vorsteuerabzug berechtigt, also in Höhe von 570.000 EUR (50% \* 1.140.000 EUR).

Fraglich ist, ob die Finanzverwaltung einen Vorsteuerabzug zulässt, wenn die jPöR rückwirkend auf den Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die Optionserklärung widerruft und damit die bezogene Leistung rückwirkend wirtschaftlich verwendet.

#### **Beispiel 12: Vermietung von Büroräumen**

Gemeinde G errichtet in den Jahren 2018 und 2019 ein Verwaltungsgebäude und vermietet ab Fertigstellung zum 1.1.2020 eine Etage an eine Rechtsanwaltskanzlei. Soweit möglich soll auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG verzichtet werden. G widerruft am 30.4.2020 ihre Optionserklärung mit Wirkung zum 1.1.2020 und vermietet ab dem 1.1.2020 umsatzsteuerpflichtig. Bei Leistungsbezug in 2018 und 2019 wurden bisher noch keine Vorsteuern geltend gemacht, weil zunächst davon ausgegangen worden ist, dass erst ab dem 1.1.2021 umsatzsteuerpflichtig an die Rechtsanwaltskanzlei überlassen werden könnte.

Die erstmalige Verwendung ist nunmehr teilweise wirtschaftlich und umsatzsteuerpflichtig. Der Vorsteuerabzug hätte dementsprechend bereits bei Leistungsbezug in 2018 und 2019 anteilig geltend gemacht werden müssen. Für Leistungsbezüge in 2019 könnte der Vorsteuerabzug unstrittig noch im

<sup>32</sup> Oelmaier 2019, § 15 UStG, Rn. 211ff.

<sup>33</sup> BMF v. 16.12.2016, Rn. 63, Meurer 2017, S. 167.

Rahmen der zeitnah zu erstellenden Umsatzsteuerjahreserklärung 2019 nachgeholt werden. Für 2018 wäre dies nach herrschender Meinung mangels zeitnaher Zuordnung nicht mehr möglich und der Vorsteuerabzug ginge insoweit endgültig verloren.<sup>34</sup>

Nach Ansicht des Autors überzeugt diese Lösung aber nicht, weil hierdurch gegen das Prinzip der umsatzsteuerlichen Neutralität verstoßen würde. Daher müsste systemgerecht für 2018 im Rahmen der allgemeinen Korrekturvorschriften der AO durch Änderung der Steuerfestsetzung der Vorsteuerabzug nachgeholt werden. Alternativ sollte eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zugelassen werden.

#### 2.4 Verwendung für besteuerte Umsätze

Der Vorsteuerabzug setzt neben dem Leistungsbezug für das Unternehmen den direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einem oder mehreren steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen voraus. Die getätigten Ausgaben müssen zumindest zu den Kostenelementen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören.<sup>35</sup> Diese Voraussetzungen sollen noch erfüllt sein, wenn die aufgewendeten Kosten zwar nicht unmittelbar einzelnen steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zugeordnet werden können, aber sie zumindest als Gemeinkosten in die steuerpflichtigen Ausgangsumsätze des Unternehmers einfließen.<sup>36</sup>

##### Beispiel 13: Seminargebühren

Gemeinde G betreibt ein öffentliches Bad. Der kaufmännische Leiter des Bades besucht ein Seminar zum Rechnungswesen und Controlling. Die Seminargebühren belaufen sich auf 1.500 EUR zzgl. 285 EUR Umsatzsteuer.

Die Eintrittsgebühren des Bades unterliegen der Umsatzsteuer (ermäßigter Steuersatz von 7% nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG). Die Aufwendungen für den Besuch des Seminars können zwar nicht als Einzelkosten unmittelbar den Umsätzen des Bades zugeordnet werden. Die Aufwendungen gehören aber als allgemeine Geschäftsaufwendungen zu den Gemeinkosten des Bades, die als Kostenbestandteil in die steuerpflichtigen Ausgangsumsätze einfließen. Die Umsatzsteuer von 285 EUR kann daher als Vorsteuer abgezogen werden.

Wird die bezogene Leistung unmittelbar für eine besteuerte Tätigkeit verwendet, ist die geforderte Kausalität ohne weiteres gegeben. Die Rechtsprechung hat den Rahmen allerdings erkennbar weiter

gezogen und eine zunächst nichtwirtschaftliche Verwendung für unschädlich erachtet, sofern nachweislich eine spätere steuerpflichtige Verwendung ernsthaft geplant ist<sup>37</sup> oder die nicht wirtschaftliche Verwendung Grundlage für die spätere Erzielung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze ist.<sup>38</sup>

##### Beispiel 14: Bau einer Uferpromenade

Gemeinde G gestaltet die Uferpromenade in ihrem Zentrum neu. Die Uferpromenade wird aufwendig ausgebaut und erhält einen direkten Zugang zum Wasser. G betreibt nach Fertigstellung an der Uferpromenade u.a. einen Restaurationsbetrieb sowie einen Bootsverleih. Die Kosten der Umgestaltung haben sich insgesamt auf 10 Mio. EUR zzgl. 1,9 Mio. EUR Umsatzsteuer belaufen.

Es ist fraglich, ob die Kosten der Umgestaltung der Uferpromenade den steuerpflichtigen Umsätzen des Bootsverleihs bzw. des Restaurationsbetriebs zugeordnet und die Umsatzsteuern als Vorsteuern abgezogen werden können. Die Uferpromenade steht als öffentliche Fläche der Allgemeinheit (kostenfrei) zur Verfügung. Die unmittelbare Verwendung ist daher nichtwirtschaftlich, lediglich mittelbar wird die Uferpromenade für besteuerte Umsätze verwendet.

Der EuGH hat allerdings den Begriff der unmittelbaren Verwendung für besteuerte Umsätze weit ausgelegt. In einem vergleichbaren Fall hat er daher die unmittelbare kostenfreie Nutzung durch die Öffentlichkeit als unschädlich angesehen, sofern die aufgewendeten Kosten zumindest zum Teil in die besteuerten Umsätze einfließen. Letzteres sei aber eine Tatsachenentscheidung, die den nationalen Gerichten obliege.<sup>39</sup> Das FG Mecklenburg-Vorpommern hat die kostenfreie Nutzung durch die Öffentlichkeit allerdings als KO-Kriterium beurteilt und folglich den Vorsteuerabzug versagt.<sup>40</sup> Es bleibt abzuwarten, ob Verwaltungspraxis und Rechtsprechung sich künftig an der aus kommunaler Sicht günstigen EuGH-Rechtsprechung orientieren.

Wird eine Eingangsleistung sowohl für wirtschaftliche als auch nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet, besteht für die Vorsteuern ein Aufteilungsgebot. Nur in Höhe des Anteils der Eingangsleistung, der für besteuerte Umsätze verwendet wird, können Vorsteuern in Abzug gebracht werden. Zwar regelt § 15 Abs. 4 UStG lediglich den Vorsteuerauschluss für Eingangsleistungen, die für steuerfreie Umsätze verwendet werden. Aus der Regelungslü-

<sup>34</sup> Vgl. Beispiel 6

<sup>35</sup> EuGH v. 29.10.2009 – C-29/08 – SKF, DStR 2009, 2311.

<sup>36</sup> EuGH v. 8.2.2007 – C-435/05 – Investrand, BFH/NV 2007, 289.

<sup>37</sup> EuGH v. 22.3.2012 – C-153/11 – Klub OOD, SteuK 2012, 170.

<sup>38</sup> EuGH v. 22.10.2015 – C-126/14 – Sveda, UR 2015, 910.

<sup>39</sup> EuGH v. 22.10.2015 – C-126/14 – Sveda, UR 2015, 910.

<sup>40</sup> FG MV v. 16.8.2018 – 2 K 188/15, UStB 2018, 345.

cke für nicht steuerbare Tätigkeiten kann allerdings nicht geschlossen werden, dass ein Aufteilungsgebot hierfür nicht bestünde.<sup>41</sup> Die bestehende Aufteilungsregelung ist daher auf nichtwirtschaftliche Verwendungen analog anzuwenden.

Ist eine direkte Zuordnung zu einzelnen Ausgangsumsätzen nicht möglich, darf der abzugsfähige Teil der Vorsteuern geschätzt werden (§ 15 Abs. 4 Satz 2 UStG). Jede sachgerechte Schätzungsmethode ist anzuerkennen, die Aufteilung nach Umsatzschlüssel allerdings nur, sofern keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist (§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG).

#### **Beispiel 15: Stromlieferung**

Die Stromrechnung für das Rathaus beläuft sich auf 150.000 EUR zzgl. 28.500 EUR. Der Anteil der steuerpflichtigen Ausgangsumsätze am Gesamtumsatz beläuft sich auf 3%, der Anteil der Mitarbeiter, die zur Ausführung umsatzsteuerpflichtiger eingesetzt sind auf 2% und der Anteil der Fläche, die zur Ausführung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze genutzt wird, auf 2,5%.

Eine direkte Zurechnung des Anteils der Stromlieferungen zu einzelnen umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen ist nicht möglich. Daher muss der Anteil der abzugsfähigen Vorsteuern geschätzt werden. Dabei ist grundsätzlich, jede wirtschaftlich

begründete Aufteilungsmethode anzuerkennen. Der Umsatzschlüssel soll aber nur dann zur Anwendung kommen, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Daher wäre im vorliegenden Fall nur der Flächen- oder Mitarbeiterschlüssel zulässig. Nach dem günstigeren Flächenschlüssel könnte ein Vorsteuerabzug von 712,50 EUR (28.500 EUR \* 2,5%) vorgenommen werden. Diese Aufteilungsmethodik sollte dann aber auch in den Folgejahren zum Einsatz kommen. Ein jährlicher Wechsel zum jeweils günstigeren Aufteilungsschlüssel wäre dann willkürlich und nicht sachgerecht.

#### **Hinweise:**

- Der Umsatzschlüssel ist die Regelaufteilungsmethode im Unionsrecht. Daher müsste es m.E. hier auch zulässig sein, entgegen der Bestimmungen im Umsatzsteuerrecht den Umsatzschlüssel vorrangig zu verwenden und den abzugsfähigen Teil der Vorsteuern auf 855 EUR (28.500 EUR \* 3%) zu schätzen.
- Das Zuordnungsverbot bei wirtschaftlicher Verwendung von weniger als 10% (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) gilt nur beim Bezug einheitlicher Gegenstände, nicht aber beim Bezug von Dienstleistungen oder wie hier Strom (vertretbare Sache nach § 91 BGB).<sup>42</sup>

<sup>41</sup> EuGH v. 8.5.2019 – C-566/17 – Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach / Szef Krajowej Administracji Skarbowej, UR 2019, 424.

<sup>42</sup> Heidner 2019, § 15 UStG, Rn. 274.

### 3 Folgerungen

#### 3.1 Nichtwirtschaftliche Verwendung nicht unternehmensfremd

Eine nichtwirtschaftliche Verwendung ist eine dem Unternehmen zugeordnete Tätigkeit und daher nicht unternehmensfremd.<sup>43</sup> Leistungen einer jPöR werden daher grds. für das Unternehmen bezogen. Nur sofern die jPöR ausdrücklich erklärt, die Leistung auch nicht zu einem späteren Zeitpunkt wirtschaftlich verwenden zu wollen, liegt kein Leistungsbezug für das Unternehmen vor.<sup>44</sup> Selbst eine anfängliche ausschließlich nichtwirtschaftliche Verwendung schließt daher einen Leistungsbezug für das Unternehmen nicht aus.<sup>45</sup>

Das bedeutet, dass der Vorsteuerabzug bei jPöR gerade kein Indiz für die Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen ist. Vielmehr ist jeder Leistungsbezug, der nicht ausdrücklich von einer wirtschaftlichen Verwendung ausgeschlossen wird oder im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, einer späteren Vorsteuerberichtigung oder eines nachträglichen Vorsteuerabzugs zugänglich.

#### 3.2 Keine Ausschluss- oder Dokumentationsfristen

Der Vorsteuerabzug dient der Sicherstellung der umsatzsteuerlichen Neutralität. Ein Ausschluss aus rein formalen Gründen widerspricht daher dieser Systematik. Daher kann die Ausübung des Vorsteuerabzugs m.E. auch nicht willkürlich von der Einhaltung nicht gesetzlich geregelter Dokumentations- oder Zuordnungsfristen abhängig gemacht werden.<sup>46</sup> Dem Gesetzgeber stünde es allerdings frei, gesetzliche Ausschlussfristen in das UStG aufzunehmen, um Sicherheit und Effizienz der Umsatzsteuer zu erhöhen.<sup>47</sup> Dadurch darf aber das Recht auf Vorsteuerabzug nicht faktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden.<sup>48</sup> Denkbar wäre m.E. durch gesetzliche Ausschlussfrist den Vorsteuerabzug auf einen Zeitraum von 18 Monaten ab Leistungsbezug zu beschränken. Von dieser Möglichkeit hat der Gesetzgeber aber keinen Gebrauch gemacht. Daher wird die Ausübung des Vorsteuerabzugs m.E. bisher lediglich durch die Festsetzungs- und Korrekturvorschriften der AO begrenzt.

Weil die Umsatzsteuer durch den Unternehmer selbst zu berechnen und anzumelden ist, steht die Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO). Eine Änderung ist jederzeit möglich (§ 164 Abs. 1 AO). Dies gilt allerdings nur, solange noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Festsetzungsfrist beträgt

grds. 4 Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steueranmeldung eingereicht worden ist, spätestens aber mit Ablauf des 3. Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, für das die Steuererklärung einzureichen ist (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr.1 AO). Im Ergebnis kann damit ein im Voranmeldungsverfahren unterlassener Vorsteuerabzug noch innerhalb der Festsetzungsfrist für die betreffende Jahreserklärung nachgeholt werden.

#### Beispiel 16: Unterlassener Vorsteuerabzug

Gemeinde G errichtet in 2016 eine Schulturnhalle für 5 Mio. EUR zzgl. 950.000 EUR Umsatzsteuer, die ab 2017 -wie ursprünglich auch geplant- außerhalb der Unterrichtszeiten kostenpflichtig an verschiedene Sportvereine überlassen wird (Verwendungsanteil 50%). Steuerliche Folgerungen wurden von G nicht gezogen. Die Umsatzsteuererklärung 2016 wurde Anfang 2018 an das Finanzamt übermittelt. Im Rahmen einer Betriebsprüfung im Jahr 2019 wird der Sachverhalt aufgedeckt und festgestellt, dass die Nutzungsgebühren der Umsatzsteuer hätten unterworfen werden müssen.

Materiell steht G in Höhe der wirtschaftlichen Verwendung (50%) der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten zu. Dieser hätte allerdings bereits bei Leistungsbezug in der jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht werden müssen bzw. spätestens im Rahmen der zeitnah zu erstellenden Umsatzsteuerjahreserklärung 2016.<sup>49</sup>

Diese Rechtsauffassung dürfte aber überholt sein. Wegen der anteiligen nichtwirtschaftlichen Verwendung der Schulturnhalle für Unterrichtszwecke besteht kein Wahlrecht zur Zuordnung der Schulturnhalle zum Unternehmen sondern ein Zuordnungsgebot in Höhe des Anteils der wirtschaftlichen Verwendung von 50%. Damit entfällt aber auch die Pflicht zur zeitnahen Dokumentation der Zuordnungsentscheidung.<sup>50</sup> Eine generelle Pflicht zur Dokumentation der Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen ist m.E. abzulehnen.<sup>51</sup>

Für die Frage der Nachholung des Vorsteuerabzugs ist daher m.E. nur entscheidend, ob die bisherige Umsatzsteuerfestsetzung noch änderbar ist. Die Umsatzsteuererklärung 2016 wurde in 2018 eingereicht und steht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Die Festsetzungsfrist beträgt 4 Jahre, begann mit Ablauf des 31.12.2018 und endet daher nicht vor Ablauf des Jahres 2022. Einer Nachholung des Vorsteuerabzugs im Jahr 2019 durch Änderung der Steuerfestsetzung 2016 steht daher grundsätzlich nichts entgegen.

<sup>43</sup> Heuermann 2018, S. 1003.

<sup>44</sup> Meurer 2018, S. 864.

<sup>45</sup> EuGH v. 25.7.2018 – C-140/17- Gmina Ryjewo, UR 2018, 687.

<sup>46</sup> Stadie 2019, § 15 UStG, Rn. 733.

<sup>47</sup> EuGH v. 14.6.2017 – C-38/16 - Compass Contract Services Limited, MwStR 2017, 663.

<sup>48</sup> EuGH v. 17.7.1997 – C-90/94, Haahr Petroleum Ltd, BeckRS 2004, 77889.

<sup>49</sup> Vgl. Beispiel 6.

<sup>50</sup> BFH v. 3.8.2017 – V R 62/16, BFH/NV 2018, 301, Jäckel/Schwarz 2019, S. 474.

<sup>51</sup> Vgl. 2.3.3.

## 4 Fazit

Das Nebeneinander von Tätigkeiten, die der Umsatzsteuer unterliegen und Tätigkeiten, die nicht der Umsatzsteuer unterliegen, erhöht die Komplexität der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Durch die Ausweitung der Unternehmereigenschaft bekommt diese grundsätzliche Problematik zusätzliche Relevanz. Das kommunale Rechnungswesen ist regelmäßig (noch) nicht darauf ausgerichtet, die für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs erforderlichen Informationen zeitnah und transparent bereitzustellen.

Daher besteht regelmäßig das Risiko, dass Vorsteuern nicht zeitnah geltend gemacht und nach der bisherigen Verwaltungspraxis so dauerhaft vom Abzug ausgeschlossen werden. Hierdurch wird aber regelmäßig gegen das Prinzip der umsatzsteuerlichen Neutralität verstoßen. Die jüngere Rechtsprechung des EuGH und BFH lässt hier aber eine Trendwende erkennen.

M.E. wird unabhängig davon, ob eine Leistung ganz oder teilweise für nichtwirtschaftliche Zwecke bezogen wird, der Leistungsbezug für das Unternehmen nicht ausgeschlossen. Dies wäre nur der Fall, wenn die bezogene Leistung ausschließlich hoheitlich verwendet werden könnte oder der Leistungsbezug im Rahmen der öffentlichen Gewalt vollzogen würde.

Dadurch ist es möglich, im Voranmeldungsverfahren oder der Jahreserklärung unterlassene Vorsteuerabzüge noch zu einem späteren Zeitpunkt nachzuholen. Begrenzt wird diese Möglichkeit zeitlich grds. nur durch die Festsetzungsfrist, weil das Umsatzsteuergesetz keine eigenständigen Ausschlussfristen vorsieht. Solange die betreffende Festsetzung noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht, sind an eine nachträgliche Berücksichtigung des Vorsteuerabzugs auch keine weiteren Voraussetzungen geknüpft.

Entsprechendes gilt auch, wenn eine Leistung zunächst ausschließlich nichtwirtschaftlich verwendet wird und erst zu einem späteren Zeitpunkt wirtschaftlich verwendet wird. Zwar bleibt weiterhin der Vorsteuerabzug bei Leistungsbezug verwehrt. Handelt es sich aber um ein Wirtschaftsgut (z.B. Gebäude), so besteht zumindest die Möglichkeit einer späteren Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG.

Bezogen auf die Beispiele in der Einleitung können die Fragen nach der Möglichkeit eines späteren Vorsteuerabzugs wie folgt beantwortet werden:

- Wird erst im Rahmen einer Betriebsprüfung eine Tätigkeit als Betrieb gewerblicher Art identifiziert und die Umsätze nachträglich der Umsatzsteuer unterworfen, kann auch der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit entsprechenden Eingangsleistungen nachgeholt werden. Die Leistungen wurden von Beginn an für das Unternehmen bezogen.
- Gleiches gilt auch für nachträglich entdeckte steuerbarer Tätigkeiten im Zuge des Erhebungsprozesses zur Neuregelung der Unternehmereigenschaft (§ 2b UStG). Hier müssen nicht nur die Ausgangsumsätze nachträglich versteuert werden, auch Vorsteuern aus entsprechenden Eingangsleistungen können nachträglich noch geltend gemacht werden.
- Auch erst nachträglich der Steuerabteilung bekannt gewordene Leistungsbezüge, die von Beginn an zur Ausführung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze verwendet werden, werden nicht endgültig vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Aus der nicht zeitnahen Geltendmachung des Vorsteuerabzugs kann gerade nicht geschlossen werden, dass die bezogenen Leistungen nicht dem Unternehmen zugeordnet werden sollten.
- Schließlich sind auch Investitionsmaßnahmen, die ursprünglich für den hoheitlichen Bereich getätigt wurden, aber nach Abschluss tatsächlich zur Ausführung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze verwendet werden, noch einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zugänglich.

Wegen der grundsätzlichen Möglichkeit der Nachholung unterlassener Vorsteuerabzüge im kommunalen Bereich kann es sinnvoll sein, größere Investitionen der letzten Jahre nochmals hinsichtlich des Vorsteuerabzugs zu überprüfen.

## Literaturverzeichnis

Bahn, D.: Vorsteuerabzug bei kommunalen Investitionsmaßnahmen - Umsatzsteuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Chance, in: NWB 38/2018, S. 2802-2810.

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 16.12.2016 – III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl I 2016 S. 1451

Heidner, H.: § 15 UStG, in: Bunjes, J. et al.: Umsatzsteuergesetz, 18. Aufl., München 2019.

Heuermann, B.: Gibt es jetzt eine Einlagenentsteuerung? Konzise Überlegungen zum EuGH-Urteil Gmina Ryjewo und zum System der Zuordenbarkeit, in: MwStR 2018, S. 1000-1005.

Jäckel, K.-U. / Schwarz, K.: Aktuelle Entwicklungen zum Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand – das „neue“ Marktplatzerurteil des BFH und seine Folgen, in: DStR 2019, S. 473-478.

Janzen, H.- G.: § 15 UStG in Lippross, O.G./ Seibel, W.: Basiskommentar Steuerrecht, Köln 2019

Klenk, F.: Vorbemerkungen, in: Sölch, O./ Ringleb, K.: Umsatzsteuergesetz, 86. Ergänzungslieferung, München 2019.

Küffner, T./ Rust, M./ Sterzinger, C.: § 9 UStG, in: Hidien, J. W. et al.: Die Besteuerung der öffentlichen Hand, München 2017.

Meurer, T.: BMF-Schreiben zu § 2b UStG und die Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug, in: DStZ 2017, S. 163-171.

Meurer, T.: EuGH gestattet (teilweise) Berichtigung nach § 15a UStG bei Einlagen in das Unternehmen, in: MwStR 2018, S. 859-866.

Oelmaier, A.: § 15 UStG, in: Sölch, O./ Ringleb, K.: Umsatzsteuergesetz, 86. Ergänzungslieferung, München 2019.

Stadie, H.: § 2 UStG, in: Rau, G./ Dürrwächter, E.: Umsatzsteuergesetz, 183. Lieferung, Köln 2019.

Stadie, H.: § 15 UStG, in: Rau, G./ Dürrwächter, E.: Umsatzsteuergesetz, 183. Lieferung, Köln 2019.

Stadie, H.: § 15a UStG, in: Rau, G./ Dürrwächter, E.: Umsatzsteuergesetz, 183. Lieferung, Köln 2019.

Sterzinger, C.: Betrieb von Sportstätten durch kommunale Einrichtungen, in: UVR 2015, S. 109-119.

Sterzinger, C.: § 9 UStG, in: Hidien, J. W. et al., Die Besteuerung der öffentlichen Hand, München 2017.

Treiber, A.: § 2 UStG, in: Sölch, O./ Ringleb, K.: Umsatzsteuergesetz, 86. Ergänzungslieferung, München: 2019.

**Der Autor:**

Ralf Meyer, Diplom-Finanzwirt (FH), Diplom-Kaufmann, Abteilungsleiter Kommunalabgaben bei der Stadt Gelsenkirchen. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft entstanden und gibt die persönliche Meinung des Autors wieder.

Erstellungsdatum: 6.1.2020

*Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die Wiedergabe dieses Werkes oder wesentlicher Teile in anderen Editionen wie auch die Einstellung dieses Werkes in Datenbanken ist nur mit Zustimmung des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH gestattet. Die Wiedergabe von einzelnen Textpassagen hat unter einer Quellenangabe mit Nennung der Autoren und des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH als Herausgeber zu erfolgen.*