

Neues zum Vorsteuerabzug - fristgebundene Zuordnungsentscheidung

Grundsätze des Vorsteuerabzugs

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Dabei sind die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge in dem Besteuerungszeitraum geltend zu machen, in dem diese entstanden sind.

Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG bestimmt, dass der Steuerpflichtige berechtigt ist, die geschuldete und entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, soweit diese für Zwecke seiner besteuerten Umsätze, also seines Unternehmens, verwendet werden. Dabei entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug dann, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht, d.h. die in Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG genannten materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.

Bezieht der Unternehmer einen einheitlichen Gegenstand, der gemischt, also für unternehmerische und private Zwecke, verwendet wird oder werden soll, steht diesem nach der Rechtsprechung des BFH und des EuGH ein Zuordnungswahlrecht zu, d.h., er kann entscheiden, ob er diesen Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen oder in vollem Umfang seinem Privatvermögen zuordnen will. Auch kann der Gegenstand nur entsprechend dem (geschätzten) unternehmerischen Nutzungsanteil dem Unternehmen zugeordnet werden.

Die aktuellen Urteilsfälle zum Vorsteuerabzug

Im ersten vom BFH vorgelegten Fall (XI R 7/19) hatte ein Steuerpflichtiger eine Photovoltaikanlage erworben, wobei er den erzeugten Strom teilweise ins Netz einspeiste und teilweise selbst verbrauchte. In seiner Umsatzsteuererklärung machte er die Vorsteuer für die Photovoltaikanlage geltend. Bis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung hatte er diesbezüglich gegenüber dem Finanzamt keinerlei Angaben gemacht. Das Finanzamt lehnte den Vorsteuerabzug mit der Begründung ab, dass der Steuerpflichtige die Zuordnungsentscheidung nicht rechtzeitig getroffen habe. Auch das im weiteren Verfahren angerufene FG Baden-Württemberg versagte den Vorsteuerabzug. Der daraufhin angerufene BFH hat den EuGH hinsichtlich der Prüfung der Unionsrechtskonformität der Ausschlussfrist für die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmensvermögen angerufen.

Im zweiten Fall (XI R 3/19) errichtete ein selbständiger Unternehmer ein Einfamilienhaus, wobei 17 m² auf ein Arbeitszimmer entfielen. Im Jahr der Fertigstellung machte der Unternehmer keine Angaben zur Zuordnung des Arbeitszimmers und erst im Folgejahr mit Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung anteilig die Vorsteuer für das Arbeitszimmer geltend. Auch hier versagte das Finanzamt den Vorsteuerabzug, da die Zuordnung des Arbeitszimmers zum Unternehmensvermögen nicht bis zur gesetzlichen Abgabefrist der Steuererklärung zum 31.05.2020 erfolgt war.

Zuordnungsentscheidung des Unternehmers

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH wäre die Zuordnungsentscheidung mangels rechtzeitiger Erklärung bzw. dokumentierter Zuordnung gegenüber dem zuständigen Finanzamt zum Unternehmen nicht zutreffend erfolgt und der Vorsteuerabzug zu versagen. Denn grundsätzlich gilt, dass die Zuordnungsentscheidung schon bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands zu treffen ist und die Zuordnungsentscheidung spätestens mit Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen zum 31.05. des Folgejahres bzw. bis zum 31.07. des Folgejahres (ab dem Veranlagungszeitraum 2018) zu erfolgen hat.

Die Kriterien wendet die Finanzverwaltung gleichermaßen an. Nach Abschn. 15.2c Abs. 15 UStAE ist über die Zuordnung der teilunternehmerischen Verwendung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs bzw. im Zeitpunkt der Verausgabung einer Anzahlung zu entscheiden. Dabei erfolgt die Zuordnungsentscheidung regelmäßig durch den Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie der Anzahlung im Voranmeldungszeitraum des Leistungsbezugs bzw. der Verausgabung der Anzahlung. Eine Zuordnungsentscheidung hat gem. Abschn. 15.2c Abs. 16 UStAE spätestens bis zur gesetzlichen Regelabgabefrist für Steuererklärungen zu erfolgen.

Hinweis:

Nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG kann eine Zuordnung zum Unternehmen nur dann erfolgen, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt. Nach bislang geltendem Recht ist eine rechtzeitige Zuordnung dann anzunehmen, wenn die Zuordnung im Rahmen der Voranmeldung erfolgte oder die Jahreserklärung rechtzeitig abgegeben wurde. Diese Fristen sollten auch weiterhin beachtet werden.

Vorlagen an den EuGH

Im Rahmen der ersten Vorlage an den EuGH bittet der BFH zu klären, ob ein Mitgliedstaat eine Ausschlussfrist für die Zuordnung zum Unternehmensvermögen vorsehen darf. Zwar gehe das Unionsrecht ausdrücklich von einer "Zuordnung" von Gegenständen aus. Es enthalte jedoch keine Regelungen hinsichtlich der Art und des Zeitpunkts der Dokumentation der Zuordnungsentscheidung im Sinne der BFH-Rechtsprechung. Bislang habe der EuGH nicht über Konstellationen entschieden, in denen ein Unternehmer bei Leistungsbezug aufgrund seiner konkreten Verwendungsabsicht ein Zuordnungswahlrecht zwar hat, dieses jedoch nicht rechtzeitig ausübt. Als zweite Vorlage hat der BFH beantragt zu entscheiden, welche Rechtsfolge eine Versäumung der Frist hat.

Praxis-Tipp:

Um den Vorsteuerabzug - gemessen an der bisherigen EuGH-Rechtsprechung - nicht an den formellen Hürden scheitern zu lassen, und weil die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Vorsteuerabzugs vorliegen, besteht durchaus Hoffnung, dass der EuGH hier ein weiteres unternehmerfreundliches Urteil fällt. Eine ausreichende Dokumentation der Absicht für eine unternehmerische Zuordnung könnte auch ohne Erkennbarkeit für das Finanzamt erfolgen, wenn keine Zuordnungsfrist mit ausschließender Wirkung gilt bzw. wenn entgegen der bisherigen Rechtsprechung bei Fehlen von Beweisanzeichen eine Vermutung für eine Zuordnung zum Unternehmen besteht. Ein solcher Nachweis könnte dann u.U. bereits durch glaubhafte Notizen oder Vermerke erfolgen.

Betroffene Steuerpflichtige sollten die Verfahren, in denen es um eine rechtzeitige unternehmerische Zuordnung geht, bis zur Entscheidung des EuGH bzw. durch den BFH unter Hinweis auf die Verfahren XI R 7/19 sowie XI R 3/19 vom 18.09.2019 offenhalten und Ruhen des Verfahrens gem. § 363 Abs. 2 AO beantragen.

Fazit:

Mit den Vorlagen zum EuGH bittet der BFH um Klärung, welche Rechtsfolgen eine nicht oder nicht rechtzeitig getroffene Zuordnungsentscheidung hat. Sollte der EuGH die bisherige Handhabung als zu restriktiv ansehen, würde das die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs bei unternehmerischer Tätigkeit und sog. gemischter Nutzung erleichtern. Insbesondere kleinere Unternehmer könnten von dieser Rechtsprechung profitieren. Häufig erfolgt dort die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung oder der Umsatzsteuerjahreserklärung noch in Eigenregie, ohne die Konsultation eines steuerlichen Beraters. Dann wäre auch nach Ablauf der bislang geltenden Fristen eine Zuordnung zum Unternehmen möglich, so dass der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könnte.

Frist für Lohnsteuerpauschalierung

Die Lohnsteuerpauschalierung (von Teilen) des Arbeitslohns löst grundsätzlich Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung aus. Die Pauschalversteuerung muss auch tatsächlich vom Arbeitgeber für den jeweiligen Abrechnungszeitraum durchgeführt worden sein. Nur die Möglichkeit der Pauschalversteuerung ist nicht ausreichend für die Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung. Für die beitragsrechtliche Behandlung kommt es also jetzt auf die tatsächliche Erhebung der pauschalen Lohnsteuer an. Eine vom Arbeitgeber erst im Nachhinein vorgenommene Pauschalbesteuerung wirkt sich auf die beitragsrechtliche Behandlung der Arbeitsentgeltbestandteile nur bis zur Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung aus. Dies wäre längstens bis zum 28. Februar des Folgejahres (§ 41b EStG).

Die Regelung gilt auch, wenn die Entgeltbestandteile vom Arbeitgeber

- zunächst beitragspflichtig behandelt oder
- unzutreffend als steuer- und beitragsfrei beurteilt wurden

und er die zulässige Pauschalbesteuerung noch bis zur Ausstellung der Lohnsteuerbescheinigung – längstens bis zum 28. Februar des Folgejahres – vornimmt.

Eine Ausnahme stellt die geringfügig entlohnte Beschäftigung von Arbeitnehmern dar:

Bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen richtet sich die sozialversicherungsrechtliche Behandlung nach besonderen Vorschriften. Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer, die mit 30 % pauschal versteuert werden, sind beitragspflichtig.

Ihre Steuerberater

Steuertermine März 2020

- 10.03. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.03. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.03. Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag
- 10.03. Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag