

## MANDANTENRUNDSCHREIBEN

UMSATZSTEUER-AKTUELL

03/2021

### Vorsteuerkorrektur – Zurück ins letzte Jahrtausend?

Der Europäische Gerichtshof (**EuGH**) hat abermals für Dynamik im Umsatzsteuerrecht gesorgt. In seinem Urteil vom 17. September 2020 - C-791/18 hat er entschieden, dass die während der Bauphase eines Grundstücks geltend gemachte Vorsteuer in einer Summe an das Finanzamt zurückzuzahlen ist, wenn die erstmalige Nutzung von der Nutzungsabsicht abweicht. Diese Rechtslage galt in Deutschland bis Ende 2001.

#### 1. Hintergrund

Der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen ist in dem Voranmeldungszeitraum des Leistungsbezugs vorzunehmen – Sofort-Prinzip. Soweit der Gegenstand zu diesem Zeitpunkt noch nicht genutzt wird, ist auf die **Verwendungsabsicht** abzustellen.

Die interessante Frage ist, was passiert, wenn die spätere tatsächliche Verwendung von der Absicht abweicht.

Insbesondere im Immobilienbereich können sich große Auswirkungen ergeben, z. B. bei der Errichtung eines Bürogebäudes, welches für eine steuerpflichtige Vermietung an ein zum Vorsteuerabzug berechtigtes Unternehmen vorgesehen ist. Während der Bauphase wird der Eigentümer die Vorsteuer aus den Bauleistungen vollständig in Abzug bringen und sich vom Finanzamt erstatten lassen. Soweit dann aber die Vermietung an einen Mieter ohne Vorsteuerabzugsberechtigung (z.B. Versicherungsunternehmen) erfolgt, ist die abgezogene Vorsteuer zu korrigieren, da die Vermietung nur steuerfrei erfolgen kann.

Bis zum Jahr 2001 sah die Finanzverwaltung im Abschnitt 203 Abs. 4 Umsatzsteuerrichtlinien eine rückwirkende Korrektur über die verfahrensrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung (**AO**) vor, z. B. §§ 164 Abs. 2 oder 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Diese Rechtsauffassung wurde auf Grundlage von mehreren EuGH-Urteilen aufgegeben (z.B. Breitsohl vom 8. Juni 2000-C-400/98). Mit dem Steueränderungsgesetz 2001 wurde der § 15a Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (**UStG**) mit Wirkung zum 1. Januar 2002 wie folgt angepasst:

*„Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, ... **ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung** die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ...“*

Nach der Gesetzesbegründung sollte hiermit gleichzeitig auf die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs abgestellt werden.

Seit 2002 bleibt somit der Vorsteuerabzug nach der Verwendungsabsicht erhalten. Bei später abweichender Verwendung wird die Vorsteuer über den § 15a UStG korrigiert, d. h. bei Gebäuden ratierlich über zehn Jahre.

## 2. Entscheidung des EuGH

In dem der Entscheidung des EuGH vom 17. September 2020 zugrundeliegenden Sachverhalt hat ein Grundstückseigentümer für die Errichtung von Wohnungen in den Niederlanden während der Bauphase die Vorsteuerbeträge aus den Eingangsleistungen voll in Abzug gebracht, da eine steuerpflichtige Vermietung beabsichtigt war (dies ist in den Niederlanden offenbar möglich). Tatsächlich erfolgte dann aber eine steuerfreie Vermietung und die niederländische Finanzverwaltung forderte die Vorsteuerbeträge in einem Betrag im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung zurück.

Der EuGH stellt zunächst fest, dass die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (**MwStSystRL**) eine Vorsteuerkorrektur verlangt, aber nicht vorgibt, wie bzw. wann sie zu erfolgen hat. Die Mitgliedstaaten dürfen aber auf die erstmalige Verwendung abstellen. Da die MwStSystRL aber keine Vorgaben über die Behandlung der Veränderung der Verhältnisse zwischen dem Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs (z. B. Herstellungsphase) und der erstmaligen Verwendung enthält, obliegt die genaue Ausgestaltung den Mitgliedstaaten. Dabei ist auch eine vollständige Korrektur zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zulässig. Hierin ist auch kein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz des Unionsrechts zu sehen.

## 3. Bewertung

In dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt wirkt sich die Rechtsprechung negativ aus, da die Vorsteuerbeträge aus der Herstellung in einer Summe im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung zurückgezahlt werden müssen.

In Deutschland sind diese unmittelbaren Auswirkungen nicht zu befürchten, da Bezug nehmend auf die Gesetzesbegründung des Steueränderungsgesetzes 2001 die Korrektur nur über § 15a UStG und damit ratierlich zu erfolgen hat. Eine Berufung auf das EuGH-Urteil ist daher nicht sinnvoll.

Die Anwendung der Urteilsgrundsätze wirkt sich aber positiv aus, wenn aufgrund beabsichtigter steuerfreier Vermietung der Vorsteuerabzug zunächst nicht geltend gemacht wird und dann eine vorsteuerunschädliche Nutzung erfolgt. Entgegen der deutschen Auffassung wäre die Vorsteuer dann nicht ratierlich vom Finanzamt zu erstatten, sondern in einer Summe.

Unseres Erachtens sollte es möglich sein, sich auf das vorliegende EuGH-Urteil zu berufen, da der Wortlaut des § 15a Abs. 1 UStG nicht definitiv den Erhalt der ursprünglichen Einschätzung vorgibt, sondern auf die erstmalige Verwendung abzielt.

Des Weiteren hat der EuGH auch in anderen aktuellen Urteilen die Auffassung vertreten, dass für den Vorsteuerabzug auf die tatsächliche Verwendung abzustellen ist. Exemplarisch ist das Urteil vom 12. November 2020 – C-42/19 zu nennen. Der EuGH hat entschieden, dass eine gemischte Holding den Vorsteuerabzug aus Kapitalbeschaffungskosten nicht geltend machen kann, wenn die Gelder statt für Investitionen als steuerfreie Darlehen weitergegeben werden.

Sollten Sie Fragen zu Vorsteuerkorrekturen haben oder die Finanzverwaltung entsprechende Forderungen stellen, stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Wir wünschen Ihnen frohe Ostertage.

Ihr Team der  
umsatz | steuer | beratung

Norderstedt, März 2021

*Dieser Beitrag ersetzt keine steuerliche Beratung und soll nur allgemein über steuerliche Themen informieren. Wir übernehmen daher keine Gewähr und somit keine Haftung für die Vollständigkeit und Aktualität sowie Richtigkeit der Inhalte.*