

## STANDPUNKT

# Vorsicht beim Vorsteuerabzug – Grenzen und Chancen der nachträglichen Geltendmachung

Agieren Kommunen als Unternehmen, unterliegen sie mit diesen Tätigkeiten grundsätzlich der Umsatzsteuerpflicht. Denn durch die Neuregelung des § 2b UStG gelten alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die selbstständig und nachhaltig Einnahmen erzielen, als Unternehmer – es sei denn, sie werden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig.<sup>1</sup> Dies bedeutet aber auch, dass Kommunen bei umsatzsteuerpflichtigen Leistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Sie können somit die an einen Vorunternehmer gezahlte Umsatzsteuer von der eigenen Umsatzsteuerschuld abziehen. Die Umsatzsteuer soll nur auf den erbrachten Mehrwert einer Leistung bzw. vom Endverbraucher gezahlt werden.

Auch vor dem Hintergrund der Implementierung eines Tax-Compliance-Management-Systems (kurz: Tax CMS) – lassen Kommunen ihre Leistungsbeziehungen intensiv umsatzsteuerlich prüfen. Treten hierbei Sachverhalte zutage, für die in der Vergangenheit trotz umsatzsteuerpflichtiger Leistungserbringung kein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, stellt sich die Frage nach einer nachträglichen Geltendmachung. Gerade bei größeren Investitionen kann das Vorsteuerabzugspotenzial enorm sein – eine mögliche Entlastung für viele angespannte Haushalte.

Unterlagen die betreffenden Zeiträume noch keiner Außenprüfung, sollte unter zeitlichen Aspekten eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung – und damit die Geltendmachung von Vorsteuer – für die Vergangenheit möglich sein. Voraussetzung hierfür ist immer, dass noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

## Kommune muss als Steuerpflichtiger gehandelt haben

Aus materiell-rechtlicher Sicht fordert die Finanzverwaltung, dass der Steuerpflichtige – hier also die Kommune – schon bei Leistungsbezug als Steuerpflichtiger gehandelt haben muss.<sup>2</sup> Das heißt, der Steuerpflichtige muss zumindest beabsichtigt haben, den Gegenstand unternehmerisch und zur Ausführung umsatzsteuerpflichtiger Ausgangsumsätze zu verwenden. Dies muss gegenüber der Finanzverwaltung nachgewiesen werden können.

Die Finanzverwaltung vertritt hierbei folgende Auffassung:

- Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in der entsprechenden Voranmeldung hat regelmäßig Indizwirkung für eine beabsichtigte Verwendung im steuerpflichtigen Bereich.
- Wurde der Vorsteuerabzug nicht in der Voranmeldung abgebildet, sollte der Steuerpflichtige diesen in der Umsatzsteuerjahreserklärung erfassen und dokumentieren (bis zum 31. Juli des Folgejahres).
- Wurde auch dies – regelmäßig wegen mangelnder Kenntnis – unterlassen, muss der Nachweis durch eine belastbare und aussagekräftige Dokumentation geführt werden.

Ein im Voraus verfasstes Nutzungskonzept (das zumindest für größere Investitionen regelmäßig Bestandteil erforderlicher Genehmigungen bzw. Beschlüsse auf kommunaler Ebene sein sollte) ist unerlässlich. Aussagekräftige und den Anforderungen der Finanzverwaltung genügende Nachweise später beizubringen, verspricht meist wenig Erfolg.

Des Weiteren ist zu beachten, dass auch die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG nicht automatisch Abhilfe verspricht. Im Rahmen der Vorsteuerberichtigung kann ein (nicht) vorgenommener Vorsteuer-

abzug grundsätzlich über einen Zeitraum von fünf bzw. zehn Jahren ab erstmaliger Verwendung (das heißt erst ab Nutzung) berichtigt werden. Nach restriktiver Auffassung der Finanzverwaltung ist die Berichtigung aber nur möglich, soweit das Objekt überhaupt von Anfang an dem Unternehmensvermögen zugeordnet worden ist. Die Frage der Dokumentation stellt sich mithin erneut.

## Rechtsprechung des EuGH öffnet neue Türen

Dass sich der Steuerpflichtige der engen Sichtweise der Finanzverwaltung aber keinesfalls beugen muss, zeigt die aktuelle Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH). In bemerkenswerter Weise verfolgt der EuGH in einer aktuellen Entscheidung zu einer polnischen Kommune<sup>3</sup> einen – im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung – konträren Ansatz: Der nachträgliche Vorsteuerabzug sei dann möglich, wenn der erworbene Gegenstand zum einen sowohl für besteuerte als auch für nicht besteuerte Tätigkeiten verwendet werden kann und eine Zuordnung zu einer besteuerten Tätigkeit nicht ausdrücklich ausgeschlossen wurde.<sup>4</sup> Es bleibt zu hoffen, dass sich auch die Finanzverwaltung dieser Sichtweise anschließen wird. Alternativ ist den Kommunen zu empfehlen, die Rechtsmittel auszuschöpfen.

Die aktuellen Projekte und Untersuchungen im Rahmen von § 2b UStG sowie die Implementierung eines Tax CMS sollten daher als Chance begriffen werden, Prozesse so zu gestalten, dass schon bei Leistungsbezug der Vorsteuerabzug rechtssicher geltend gemacht werden kann. Diskussionen über einen nachträglichen Vorsteuerabzug oder eine Vorsteuerberichtigung entfallen damit ganz. |

*Dr. Karoline Schwarz, Steuerberaterin bei KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Leipzig*

<sup>1</sup> Vgl. Schmitz, Martin (2017); Neuer § 2b UStG – Übergangsfrist bis 2021 sinnvoll nutzen. In: PublicGovernance, Sommer 2017; Sollten die Tätigkeiten zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen und greifen entsprechende Sonderregelungen, unterliegen sie nicht der Umsatzsteuerpflicht.

<sup>2</sup> Vgl. zur hier dargelegten Auffassung der FinVerw insbesondere Abschn. 15.2c, 15.12 UStAE

<sup>3</sup> EuGH, vom 25.7.2018, C-140/17 – Gmina Ryjewo

<sup>4</sup> Im Urteilsfall betraf dies ein Kulturhaus.