BFH ENTSCHEIDET ZUR FRAGE DER ZUORDNUNGSFRIST

Gericht/Az:	BFH, Urteile vom 4.5.2022 XI R 28/21 (XI R 3/19), XI R 29/21 (XI R 7/19)
Fundstelle:	juris
Gesetz:	§ 15 UStG
Streitfrage:	Bis wann kann ein gemischt-genutzter Gegenstand dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden?

Generelles zur Zuordnungsentscheidung

Für gemischt-genutzte Liefergegenstände[1], also solche die teilweise unternehmerisch und teilweise nicht unternehmerisch genutzt werden sollen, gilt nach bisherigerer nationaler Rechtsauffassung[2] Folgendes:

- Es besteht ein sog. dreifaches Zuordnungswahlrecht, d. h. der Unternehmer kann im Zeitpunkt des Leistungsbezugs entscheiden, ob er den Liefergegenstand
  - insgesamt seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnet,
  - ihn in vollem Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen will, oder
  - ihn im Umfang der tatsächlichen (ggf. zu schätzenden) unternehmerischen Verwendung seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnet (sog. Teilzuordnung).
- Die Zuordnungsentscheidung ist grundsätzlich im Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu treffen, kann aber bis zur Regelabgabefrist für Steuererklärungen (grundsätzlich 31.7. des Folgejahres, § 149 Abs. 2 Satz 1 AO[3]) nachträglich dokumentiert werden. Sie muss nicht (neu) gegenüber der Finanzbehörde erklärt werden.
- Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist ein gewichtiges Indiz für die Frage, wie das o. g. Wahlrecht ausgeübt wurde.
- Ohne die aktive Ausübung des Wahlrechts kann die Zuordnung zum Unternehmensvermögen nicht unterstellt werden.

Der EuGH entschied aufgrund der Vorlageverfahren des BFH hierzu, dass die nationale Frist bis zum 31.7. des Folgejahres grundsätzlich mit dem EU-Recht vereinbar ist[4].

Folgeentscheidungen des BFH zu PV-Anlage und Arbeitszimmer

Inzwischen sind die Folgeentscheidungen des BFH diesbezüglich ergangen. Erfreulich ist, dass hierbei „zwei echte Klassiker“ der Zuordnungsentscheidung entschieden wurden, nämlich einerseits eine gemischt-genutzte Photovoltaik-

---

1 Bei unternehmerischer Nutzung von mindestens 10 %, vgl. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG.

2 Insoweit exemplarisch die Rechtsprechung des BFH, Urteile v. 31.1.2002 V R 61/96, BStBl 2003 II S. 813; v. 7.7.2011 V R 42/09, BStBl 2014 II S. 76; v. 7.7.2011 V R 21/10, BStBl 2014 II S. 81; Verwaltungsauffassung vgl. Abschn. 15.2c UStAE.

3 Aufgrund aktueller Fristverlängerungen beträgt die Frist zur Zuordnungsentscheidung für Lieferungen im Zeitraum 2020 bis zum 31.10.2021, für 2021 bis zum 31.10.2022, für 2022 bis zum 30.9.2023, für 2023 bis zum 30.8.2024, und für Zeiträume ab 2024 wieder 1.7. des Folgejahres.

4 EuGH, Urteil v. 14.10.2021 C-45/20 (Finanzamt N), C-46/20 (Finanzamt G), juris.

anlage[5] und andererseits ein häusliches Arbeitszimmer[6]. In beiden Fällen haben es die Unternehmer versäumt, die Zuordnungsentscheidung gegenüber der Finanzbehörde fristgerecht zu dokumentieren.

Im Wesentlichen entschied der BFH hierzu Folgendes:

Zuordnung bzw. 31.7. des Folgejahres notwendig

- Das vorstehende Zuordnungswahlrecht besteht und muss fristgerecht grundsätzlich bis zum 31.7. des Folgejahres ausgeübt werden. Gibt es keine objektiv erkennbaren Anhaltspunkte für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden[7].

Alternative Möglichkeiten der Zuordnung

- Als objektive Anhaltspunkte für eine ausdrückliche oder konkludente Zuordnung zum Unternehmen können neben der Geltendmachung oder Nichtgeltendmachung des Vorsteuerabzugs[8], auch andere Beweisanzeichen herangezogen werden: So kann zu berücksichtigen sein,
  - ob der Unternehmer bei An- und Verkauf des gemischt-genutzten Gegenstands unter seinem Firmennamen auftritt[9],
  - ob er den Gegenstand betrieblich oder privat versichert hat[10] oder
  - wie er den Gegenstand bilanziell bzw. ertragsteuerrechtlich behandelt hat[11].

Praxishinweis
Einen Nachweis durch Zeugenbeweis oder Parteivernehmung hat der BFH hingegen abgelehnt[12].

PV-Anlage: Einspeisevertrag genügt

Im Fall der Photovoltaikanlage entscheid der BFH folglich: Mit dem abgeschlossenen Einspeisevertrag wurde vereinbart, dass die Stromlieferungen des Unternehmers umsatzsteuerpflichtig erfolgen sollen, so dass bereits bei Erwerb der Photovoltaikanlage objektiv erkennbar die Absicht bestand, diese als Unternehmer für eine wirtschaftliche Tätigkeit verwenden zu wollen. Die nicht rechtzeitige Dokumentation gegenüber der Finanzbehörde war damit unschädlich; ein Vorsteuerabzug aus der Photovoltaikanlage ist damit möglich. Auch erfolgte eine Voll- und nicht lediglich eine Teilzuordnung, denn nach § 2 Abs. 1 des Einspeisevertrags war der Unternehmer berechtigt, die gesamte elektrische Energie, die in seiner Stromerzeugungsanlage erzeugt wird, in das Netz des Netzbetreibers einzuspeisen. Dies schließt es aus, im

---

5 BFH, Urteil v. 4.5.2022 XI R 29/21 (XI R 7/19), juris; EuGH, Urteil v. 14.10.2021 C-46/20 (Finanzamt G), juris.
6 BFH, Urteil v. 4.5.2022 XI R 28/21 (XI R 3/19), juris; EuGH, Urteil v. 14.10.2021 C-45/20 (Finanzamt N), juris.
7 BFH, Urteil v. 7.7.2011 V R 42/09, BStBl 2014 II S. 76; BFH, Beschluss v. 18.9.2019 XI R 7/19, BStBl 2021 II S. 118, Rz 23.
8 BFH, Beschluss v. 18.9.2019 XI R 7/19, BStBl 2021 II S. 118, Rz 22; EuGH, Urteil v. 14.10.2021 C-45/20 (Finanzamt N), juris, Rz. 48, 49.
9 BFH, Urteile v. 11.11.1993 V R 52/91, BStBl 1994 II S. 335, Rz 14; v. 17.9.1998 V R 27/96, BFH/NV 1999 S. 832, Rz 14.
10 BFH, Urteil v. 31.1.2002 V R 61/96, BStBl 2003 II S. 813.
11 BFH, v. 31.1.2022 V R 61/96 v. 25.3.1988 V R 101/83, BStBl 1988 II S. 649; v. 17.12.2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009 S. 798.
12 BFH, Urteil v. 17.12.2018 XI R 61/06, BFH/NV 2009 S. 798, Rz 43.

Wege der Auslegung des Einspeisevertrags von einer nur anteiligen Zuordnung durch den Unternehmer auszugehen.

Arbeitszimmer: Zurückweisung an das FG

Im Fall des Arbeitszimmers kam der BFH nicht zu einem abschließenden Ergebnis, sondern verwies den Fall zur weiteren Sachverhaltsermittlung an das FG zurück. Es ist aber auf Folgendes hinzuweisen[13]: Für eine Zuordnung zum Unternehmen kann bei Gebäuden die Bezeichnung eines Zimmers als Arbeitszimmer in Bauantragsunterlagen jedenfalls dann sprechen, wenn dies durch weitere objektive Anhaltspunkte untermauert wird. So ist es z. B. dann, wenn der Unternehmer für seinen Betrieb einen Büroraum benötigt, er bereits in der Vergangenheit kein externes Büro, sondern einen Raum seiner Wohnung für sein Unternehmen verwendet hat, und er beabsichtigt, dies in dem von ihm neu errichteten Gebäude so beizubehalten.

Praxishinweise

1. Für die Dokumentation der Zuordnung[14] ist keine fristgebundene Mitteilung an die Finanzbehörde erforderlich. Liegen innerhalb der Dokumentationsfrist nach außen hin objektiv erkennbare Anhaltspunkte für eine Zuordnung vor, können diese der Finanzbehörde auch noch nach Ablauf der Frist mitgeteilt werden.
2. Solche nach außen hin objektiv erkennbaren Anhaltspunkte können sein:
   - Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus der Anschaffung[15].
   - Schriftliche Erklärung der Zuordnung gegenüber der Finanzbehörde[16].
   - Auftritt des Unternehmers bei An- und Verkauf des gemischt-genutzten Gegenstands unter seinem Firmennamen[17].
   - Betriebliche oder private Versicherung des Liefergegenstandes[18].
   - Bilanziell bzw. ertragsteuerrechtlich Behandlung des Liefergegenstandes[19].
3. Aus praktischer Sicht sollte aufgrund der aktuellen Verwaltungsmeinung[20] bis zu deren Anpassung jedoch weiterhin darauf geachtet werden, die Zuordnungsfrist des 31.7. einzuhalten.

---

13 BFH, Urteil v. 4.5.2022 XI R 28/21 (XI R 3/19), juris, Rz. 21.
14 Grundlegend BFH, Urteil v. 7.7.2011 V R 42/09, BStBl 2014 II S. 76.
15 BFH, Beschluss v. 18.9.2019 XI R 7/19, BStBl 2021 II S. 118, Rz 22; EuGH, Urteil v. 14.10.2021 C-45/20 (Finanzamt N), juris, Rz. 48, 49.
16 Abschn. 15.2c UStAE.
17 BFH, Urteile v. 11.11.1993 V R 52/91, BStBl 1994 II S. 335, Rz 14; v. 17.9.1998 V R 27/96, BFH/NV 1999 S. 832, Rz 14.
18 BFH, Urteil Urteile v. 31.1.2002 V R 61/96, BStBl 2003 II S. 813.
19 BFH, Urteile v. 25.3.1988 V R 101/83, BStBl 1988 II S. 649; v. 17.12.2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009 S. 798.
20 Abschn. 15.2c UStAE.

Impressum **www.neufang-akademie.de**

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.
Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de