

Urteil vom 04. Mai 2022, XI R 29/21 (XI R 7/19)

Erwerb einer gemischt genutzten Photovoltaikanlage; volle Zuordnung zum Unternehmen durch Abschluss eines Einspeisevertrags

ECLI:DE:BFH:2022:U.040522.XIR29.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 167, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 168a, FGO § 105 Abs 3 S 2, UStG VZ 2014 , AO § 149 Abs 3, UStAE Abschn 15.2c Abs 16 S 5, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 12. September 2018, Az: 14 K 1538/17

Leitsätze

1. Für die Dokumentation der Zuordnung (grundlegend BFH-Urteil vom 07.07.2011 - V R 42/09, BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76) 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. Die Tatsache, dass im Lauf des Jahres, in dem eine Photovoltaikanlage erworben wurde, ein Vertrag mit dem Recht zum Weiterverkauf des gesamten von der Anlage erzeugten Stroms zuzüglich Umsatzsteuer abgeschlossen wurde, ist ein Indiz dafür, dass der Steuerpflichtige die Photovoltaikanlage dem Unternehmen voll zugeordnet hat.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 12.09.2018 - 14 K 1538/17 sowie die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 18.05.2017 und die Änderungsbescheide des Beklagten vom 30.11.2016 und 27.03.2017 ersatzlos aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Beteiligten streiten über den Vorsteuerabzug aus der Errichtung einer Photovoltaikanlage.
 - 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb im Jahr 2014 (Streitjahr) eine Photovoltaikanlage. Den seit 22.09.2014 erzeugten Strom verbrauchte er teilweise selbst, teilweise speiste er ihn in das Stromnetz eines Netzbetreibers (X) ein. Der Einspeisevertrag mit X vom 25.09.2014 sieht für den gelieferten Strom eine Vergütung pro kWh zuzüglich Umsatzsteuer vor. Entsprechend wurden in einer Gutschrift des X vom 19.01.2015 die im Streitjahr ausgeführten Stromlieferungen des Klägers an X abgerechnet.
 - 3 Gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) gab der Kläger zunächst weder Umsatzsteuer-Voranmeldungen noch sonstige Erklärungen zu den Ausgangs- und Eingangsumsätzen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage sowie den unentgeltlichen Wertabgaben ab. Am 29.02.2016 reichte er eine Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ein und zog darin u.a. die in der Rechnung vom 11.09.2014 offen ausgewiesene Umsatzsteuer (... €) als Vorsteuer ab.
 - 4 Das FA stimmte der Steuererklärung zunächst zu, versagte später aber den Vorsteuerabzug für die Photovoltaikanlage, weil der Kläger nicht rechtzeitig (bis zum 31. Mai des Folgejahres) eine Zuordnungsentscheidung getroffen habe. Das FA machte als Folge hiervon auch den Ansatz der unentgeltlichen

Wertabgabe rückgängig. Es setzte mit Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr, zuletzt vom 27.03.2017, die Umsatzsteuer entsprechend höher fest. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 18.05.2017).

- 5 Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg wies die Klage, mit der der Kläger vortrug, er habe mit Abschluss des Einspeisevertrags seine Zuordnungsentscheidung nach außen dokumentiert, ab. Es nahm an, der Kläger habe die Photovoltaikanlage nicht rechtzeitig seinem Unternehmen zugeordnet. Die Zuordnung habe der Kläger gegenüber dem FA als Adressaten dokumentieren müssen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 2005 veröffentlicht.
- 6 Der Kläger rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Er beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung des FG, die Einspruchsentscheidung vom 18.05.2017 sowie die Änderungsbescheide vom 30.11.2016 und 27.03.2017 ersatzlos aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Der Senat hat mit Beschluss vom 18.09.2019 - XI R 7/19 (BFHE 266, 472, BStBl II 2021, 118) das Revisionsverfahren ausgesetzt und den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) um Vorabentscheidung folgender Fragen ersucht:
 - "1. Steht Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem einer nationalen Rechtsprechung entgegen, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug in den Fällen, in denen ein Zuordnungswahlrecht beim Leistungsbezug besteht, ausgeschlossen ist, wenn bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung keine für die Finanzbehörden erkennbare Zuordnungsentscheidung abgegeben wurde?
 2. Steht Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem einer nationalen Rechtsprechung entgegen, nach der eine Zuordnung zum privaten Bereich unterstellt wird beziehungsweise (bzw.) eine dahingehende Vermutung besteht, wenn keine (ausreichenden) Indizien für eine unternehmerische Zuordnung vorliegen?"
- 10 Der EuGH hat darauf mit Urteil Finanzamt N (Mitteilung der Zuordnung) vom 14.10.2021 - C-45/20 und C-46/20 (EU:C:2021:852) wie folgt geantwortet:

"Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er nationalen Bestimmungen nicht entgegensteht, die von einem nationalen Gericht so ausgelegt werden, dass die zuständige nationale Steuerverwaltung den Vorsteuerabzug in Bezug auf einen Gegenstand unter der Annahme, dass dieser dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zugewiesen wurde, verweigern darf, wenn ein Steuerpflichtiger ein Wahlrecht hat, ob er einen Gegenstand dem Vermögen seines Unternehmens zuordnet, und diese Steuerverwaltung nicht spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung in die Lage versetzt wurde, aufgrund einer ausdrücklichen Entscheidung oder hinreichender Anhaltspunkte eine solche Zuordnung des Gegenstands festzustellen, es sei denn, die besonderen rechtlichen Modalitäten für die Ausübung dieser Befugnis lassen erkennen, dass sie nicht mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist."
- 11 Der Senat hat anschließend das Revisionsverfahren unter dem Aktenzeichen XI R 29/21 (XI R 7/19) fortgesetzt.
- 12 Der Kläger hat zum Urteil des EuGH vorgetragen, der Einspeisevertrag sei als eindeutige Entscheidung des Unternehmers zu werten, die Photovoltaikanlage dem Unternehmen zuzuordnen.
- 13 Das FA vertritt die Auffassung, dass der EuGH die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Zuordnungsentscheidung bestätigt habe. Der Kläger habe die Zuordnung zum Unternehmen erst nach Fristablauf dem FA zur Kenntnis gebracht.

Entscheidungsgründe

- 14** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass dem Kläger der begehrte Vorsteuerabzug nicht zustehe, weil er die erforderliche Zuordnungsentscheidung nicht gegenüber dem FA innerhalb der Zuordnungsfrist mitgeteilt habe. Der Kläger hat die Photovoltaikanlage rechtzeitig voll seinem Unternehmen zugeordnet.
- 15** 1. Das FG ist im Ausgangspunkt zutreffend davon ausgegangen, dass dem Kläger ein Zuordnungswahlrecht zusteht.
- 16** a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge sind für den Besteuerungszeitraum abzusetzen, in den sie fallen (§ 16 Abs. 2 Satz 1 UStG).
- 17** Dies beruht auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach ist der Steuerpflichtige berechtigt, die geschuldete und entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Gemäß Art. 167 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Dabei handelt es sich um materielle Voraussetzungen für das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug (vgl. EuGH-Urteil Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 34 und 36).
- 18** b) Bei Bezug eines einheitlichen Gegenstands, der gemischt verwendet wird oder werden soll, steht nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH dem Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht zu: Er kann den Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuordnen oder in vollem Umfang in seinem Privatvermögen belassen oder den Gegenstand entsprechend dem --geschätzten-- unternehmerischen Nutzungsanteil seinem Unternehmen zuordnen (vgl. EuGH-Urteile Lennartz vom 11.07.1991 - C-97/90, EU:C:1991:315; Armbrrecht vom 04.10.1995 - C-291/92, EU:C:1995:304, Rz 19 ff.; Bakcsi vom 08.03.2001 - C-415/98, EU:C:2001:136, Rz 25 ff.; BFH-Beschluss in BFHE 266, 472, BStBl II 2021, 118, Rz 18).
- 19** c) Im Streitfall bestand danach, wovon das FG zutreffend ausgegangen ist, ein solches Zuordnungswahlrecht des Klägers, da er den von der Photovoltaikanlage erzeugten Strom teilweise steuerpflichtig an X geliefert und teilweise für private Zwecke verbraucht hat (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2008 - V R 10/07, BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741, Rz 36; Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston vom 07.03.2013 in der Rechtssache C-219/12, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, EU:C:2013:152, Rz 36 ff.).
- 20** 2. Steht anhand objektiver Anhaltspunkte, die innerhalb der Zuordnungsfrist erkennbar geworden sind, fest, dass der Steuerpflichtige einen Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet hat, ist es entgegen dem Urteil des FG nicht zusätzlich erforderlich, dass er die erfolgte Zuordnung der Finanzverwaltung innerhalb dieser Frist mitteilt.
- 21** a) Der BFH hat mit seinen Urteilen vom 07.07.2011 - V R 42/09 (BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76) und vom 07.07.2011 - V R 21/10 (BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81) entschieden, dass keine "zeitnahe" Dokumentation der Zuordnungsentscheidung vorliegt, wenn sie dem Finanzamt erst nach Ablauf der --früher für alle Steuerpflichtigen geltenden-- gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen (§ 149 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung --AO-- a.F., d.h. dem 31. Mai des Folgejahres) mitgeteilt wird. Dabei hat er allerdings ausdrücklich offen gelassen, ob eine Zuordnung aus anderen objektiven Beweisanzeichen gefolgert werden kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 41). Andere objektive Beweisanzeichen lagen in den dort entschiedenen Fällen nicht vor (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, Rz 40 ff.). Die Aussage, dass die Zuordnung mitgeteilt werden muss, bezog sich folglich auf Situationen, in denen die Zuordnung nur aus einer (Steuer- oder Willens-)Erklärung gegenüber der Finanzverwaltung folgte.
- 22** In der Folgezeit hat der BFH diese Rechtsprechung mehrfach bestätigt (vgl. BFH-Urteile vom 15.12.2011 - V R 48/10, BFH/NV 2012, 808, Rz 18 ff.; vom 18.04.2012 - XI R 14/10, BFH/NV 2012, 1828, Rz 29 f., 35 ff.; vom 11.07.2012 - XI R 17/09, BFH/NV 2013, 266, Rz 40 f., 52 ff.; BFH-Beschlüsse vom 20.09.2012 - V B 109/11, BFH/NV 2013, 98; vom 25.02.2014 - V B 75/13, BFH/NV 2014, 914; vom 18.07.2014 - XI B 37/14, BFH/NV 2014, 1779; vom 14.03.2017 - V B 109/16, BFH/NV 2017, 922), aber auch dort in keinem Fall ausgesprochen, dass andere innerhalb der Zuordnungsfrist objektiv erkennbar gewordene Beweisanzeichen zusätzlich innerhalb der Frist der Finanzverwaltung mitgeteilt werden müssten. Vielmehr hat er zum Teil andere, nicht dem Finanzamt mitgeteilte objektive Anhaltspunkte geprüft, aber jeweils für den konkreten Streitfall verneint, dass sich daraus eine

rechtzeitige Zuordnung ergebe (vgl. auch BFH-Urteil vom 19.07.2011 - XI R 29/09, BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430, Rz 34). In allen Entscheidungen hat er außerdem darauf hingewiesen, dass sich eine Zuordnung auch aus anderen objektiven Beweisanzeichen ergeben kann.

23 b) Die Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsprechung insoweit angeschlossen, als sie zwar grundsätzlich weiter auf die erstmögliche Voranmeldung abstellt, aber eine Dokumentation in der Umsatzsteuererklärung zulässt, "wenn frühere Anhaltspunkte für eine vollständige oder teilweise Zuordnung der bezogenen Leistung zum Unternehmen fehlen" (Abschn. 15.2c Abs. 16 Satz 3 und 4 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--). Bei Gegenständen, bei denen der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen ist, verlangt sie hingegen eine gegenüber dem Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung, in welchem Umfang das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet wird, wenn sich aus dem Umfang des geltend gemachten Vorsteuerabzugs nicht ergibt, mit welchem Anteil das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet wurde (Abschn. 15.2c Abs. 18 Satz 3 UStAE).

24 c) Zu den unionsrechtlichen Zweifeln im Hinblick auf die an die Dokumentation der Zuordnung zu stellenden Anforderungen (BFH-Beschluss in BFHE 266, 472, BStBl II 2021, 118, Rz 25 ff.) hat der EuGH im Urteil Finanzamt N (EU:C:2021:852) geantwortet:

"Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG ... ist dahin auszulegen, dass er nationalen Bestimmungen nicht entgegensteht, die von einem nationalen Gericht so ausgelegt werden, dass die zuständige nationale Steuerverwaltung den Vorsteuerabzug in Bezug auf einen Gegenstand unter der Annahme, dass dieser dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zugewiesen wurde, verweigern darf, wenn ein Steuerpflichtiger ein Wahlrecht hat, ob er einen Gegenstand dem Vermögen seines Unternehmens zuordnet, und diese Steuerverwaltung nicht spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung in die Lage versetzt wurde, aufgrund einer ausdrücklichen Entscheidung oder hinreichender Anhaltspunkte eine solche Zuordnung des Gegenstands festzustellen, es sei denn, die besonderen rechtlichen Modalitäten für die Ausübung dieser Befugnis lassen erkennen, dass sie nicht mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist."

25 d) Bei der Würdigung dieser Entscheidung ist zu beachten, dass der EuGH, wie sich aus den Rz 50 ff. ergibt, davon ausgegangen ist, dass nach dem nationalen Recht eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen bestehe, seine Zuordnungsentscheidung spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung der Steuerverwaltung mitzuteilen.

26 Dagegen erfordert die Dokumentation der Zuordnung keine Mitteilung gegenüber der Finanzbehörde. Dass innerhalb der Zuordnungsfrist nach außen hin erkennbar gewordene objektive Anhaltspunkte der Finanzbehörde nach Fristablauf nicht mehr mitgeteilt werden dürften, hat der BFH in keinem Fall entschieden. Soweit der BFH darauf abgestellt hat, dass keine "zeitnahe" Dokumentation der Zuordnungsentscheidung vorliege, wenn die Zuordnungsentscheidung dem FA erst nach Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist von Steuererklärungen mitgeteilt werde bzw. eine "zeitnahe" Dokumentation der Zuordnungsentscheidung nur dann vorliege, wenn diese bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen dem FA gegenüber abgegeben wurde (Leitsatz 3 und Rz 33 des BFH-Urteils in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76; Rz 18 des BFH-Urteils in BFH/NV 2012, 808; Rz 2 des BFH-Beschlusses vom 11.11.2011 - V B 19/10, BFH/NV 2012, 459, sowie Leitsatz 4 des BFH-Urteils in BFH/NV 2012, 1828), bezieht sich dies auf Fallgestaltungen, in denen sich keine Zuordnung aus anderen vor Ablauf der Zuordnungsfrist objektiv erkennbaren Anhaltspunkten ergab.

27 Die so verstandene Frist ist auch verhältnismäßig. Dem Steuerpflichtigen wird dadurch der Vorsteuerabzug weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert, weil er nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ohnehin beim Erwerb wählen muss, ob er als Steuerpflichtiger handelt, und dies eine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist (vgl. EuGH-Urteil Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 41 ff.).

28 e) Danach steht --entgegen der Auffassung des FG-- dem Vorsteuerabzug des Klägers nicht entgegen, dass er seine im Jahr 2014 erfolgte Zuordnung zum Unternehmen erst am 29.02.2016 dem FA mitgeteilt hat. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.

29 3. Die Sache ist spruchreif im Sinne einer Klagestattgabe. Der Kläger hat --auch insoweit entgegen dem Urteil des FG-- sein Zuordnungswahlrecht bereits im Streitjahr dahingehend ausgeübt, dass er die Photovoltaikanlage voll seinem Unternehmen zugeordnet hat.

30 a) Beim Erwerb eines gemischt (für unternehmerische und private Zwecke genutzten) Gegenstands hängt es von der

Wahl des Steuerpflichtigen, in dieser Eigenschaft zu handeln, ab, ob das Mehrwertsteuersystem und damit der Mechanismus des Vorsteuerabzugs zur Anwendung kommt (vgl. EuGH-Urteil Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 41). Die Zuordnung zum Unternehmen kommt dadurch zum Ausdruck, dass der Steuerpflichtige beim Erwerb des Gegenstands ganz oder teilweise als solcher handelt (vgl. bereits EuGH-Urteile Lennartz, EU:C:1991:315, Rz 15; Armbrrecht, EU:C:1995:304, Rz 16 ff.; Bakcsi, EU:C:2001:136, Rz 24 und 29). Der Senat versteht daher die Begriffe "Zuordnung zum Unternehmen" und "Handeln als Steuerpflichtiger" synonym.

- 31** b) Ein Steuerpflichtiger handelt als solcher, wenn er für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit (Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL) handelt (vgl. EuGH-Urteil Klub vom 22.03.2012 - C-153/11, EU:C:2012:163, Rz 40).
- 32** aa) Die durch objektive Anhaltspunkte gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers ist grundsätzlich bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Gegenstands zu treffen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23, m.w.N.; BFH-Beschlüsse in BFHE 266, 472, BStBl II 2021, 118, Rz 21 ff.; vom 10.02.2021 - XI B 24/20, BFH/NV 2021, 549, Rz 8). Eine sofortige Verwendung für die wirtschaftliche Tätigkeit ist nicht erforderlich (vgl. EuGH-Urteil Lennartz, EU:C:1991:315, Rz 14; Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 46).
- 33** bb) Die Beurteilung, ob eine Zuordnung erfolgt ist, hat unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts zu erfolgen, zu denen die Art der betreffenden Gegenstände und der zwischen dem Erwerb der Gegenstände und ihrer Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum gehören (EuGH-Urteile Bakcsi, EU:C:2001:136, Rz 29; Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 45; BFH-Urteil vom 31.01.2002 - V R 61/96, BFHE 197, 372, BStBl II 2003, 813, Rz 27). Eine entsprechende Absicht muss nicht ausdrücklich mitgeteilt werden (EuGH-Urteil Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 44), sondern kann auch "implizit" (konkludent) zum Ausdruck kommen (vgl. EuGH-Urteile Gmina Ryjewo vom 25.07.2018 - C-140/17, EU:C:2018:595, Rz 47; EuGH-Urteil Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 43). Die Feststellung im Einzelfall obliegt dem nationalen Gericht (vgl. EuGH-Urteil Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 42).
- 34** cc) Als objektive Anhaltspunkte für eine ausdrückliche oder konkludente Zuordnung zum Unternehmen können neben der Geltendmachung oder Nichtgeltendmachung des Vorsteuerabzugs (vgl. bereits BFH-Beschluss in BFHE 266, 472, BStBl II 2021, 118, Rz 22, m.w.N.; EuGH-Urteil Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 48 und 49) 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 (vgl. BFH-Urteile vom 11.11.1993 - V R 52/91, BFHE 173, 239, BStBl II 1994, 335, Rz 14; vom 17.09.1998 - V R 27/96, BFH/NV 1999, 832, Rz 14), ob er den Gegenstand betrieblich oder privat versichert hat (BFH-Urteil in BFHE 197, 372, BStBl II 2003, 813, unter II.2.b cc) oder wie er den Gegenstand bilanziell bzw. ertragsteuerrechtlich behandelt hat (vgl. BFH-Urteile vom 25.03.1988 - V R 101/83, BFHE 153, 171, BStBl II 1988, 649; vom 17.12.2008 - XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798; in BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, Rz 23; in BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH-Beschluss in BFHE 266, 472, BStBl II 2021, 118, Rz 22). Einen Nachweis durch Zeugenbeweis oder Parteivernehmung hat der BFH hingegen abgelehnt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 798, Rz 43).
- 35** dd) Gibt es keine objektiv erkennbaren Anhaltspunkte für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76; BFH-Beschluss in BFHE 266, 472, BStBl II 2021, 118, Rz 23).
- 36** c) Im Streitfall ist nach diesen Grundsätzen bereits im Streitjahr die Zuordnung in vollem Umfang dokumentiert erfolgt.
- 37** aa) Die erforderliche Dokumentation liegt dem Grunde nach vor.
- 38** Denn der EuGH hat in Rz 48 des Urteils Finanzamt N (EU:C:2021:852) darauf hingewiesen, dass die Tatsache, dass im Lauf des Jahres, in dem eine Photovoltaikanlage erworben und installiert wurde, ein Vertrag über den Weiterverkauf des von dieser Anlage erzeugten Stroms abgeschlossen wurde, ein Indiz dafür darstellen kann, dass diese einer wirtschaftlichen Tätigkeit zugeordnet ist, sofern die Bedingungen für diesen Weiterverkauf denen entsprechen, die Unternehmern und nicht Privatpersonen angeboten werden (vgl. auch Ulbrich, Der Umsatz-Steuer-Berater 2020, 114, 118).
- 39** Der Senat teilt nach erneuter Überprüfung diese Auffassung; denn soweit die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmers die Nutzung eines Gegenstands zur Ausführung der Umsätze notwendigerweise voraussetzt, setzt der Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG --ebenso wie eine wirksame Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht-- voraus, dass der Gegenstand dem Unternehmen zuvor zugeordnet und damit

Gegenstand des Mehrwertsteuersystems geworden ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 266, Rz 56; zur zeitnahen steuerpflichtigen Weiterlieferung als Zuordnung vgl. BFH-Urteil vom 27.07.1995 - V R 44/94, BFHE 178, 482, BStBl II 1995, 853, unter II.1.b a.E.).

- 40** Gemessen daran liegt im Streitfall eine Zuordnung vor; denn der Kläger hat mit X in dem bereits im Streitjahr abgeschlossenen Einspeisevertrag vereinbart, dass seine Stromlieferungen 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 Bedingungen des Einspeisevertrags entsprechen denen, die Unternehmern und nicht Privatpersonen angeboten werden. Daraus ergibt sich, dass der Kläger bereits bei Erwerb der Photovoltaikanlage als Steuerpflichtiger handeln wollte und gehandelt hat.
- 41** bb) Diese Zuordnung erfolgte in vollem Umfang und nicht nur teilweise.
- 42** Aus der Vorabentscheidung ergibt sich, dass die konkludente (implizite) Zuordnung durch Abschluss des Einspeisevertrags vom 25.09./26.09.2014 als Indiz nach Auffassung des EuGH die Photovoltaikanlage insgesamt erfasst (vgl. EuGH-Urteil Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 48).
- 43** Dieser Sichtweise pflichtet der erkennende Senat nach Auslegung des Einspeisevertrags, auf den das FG in seinem Urteil konkret Bezug genommen hat und dessen Inhalt deshalb festgestellt ist (§ 105 Abs. 3 Satz 2 FGO; vgl. BFH-Urteile vom 03.12.2019 - X R 6/18, BFHE 267, 346, BStBl II 2021, 77, Rz 35; vom 04.02.2020 - IX R 18/19, BFH/NV 2020, 867, Rz 23), bei; denn der Kläger ist nach § 2 Abs. 1 des Einspeisevertrags berechtigt, die gesamte elektrische Energie, die in seiner Stromerzeugungsanlage erzeugt wird, in das Netz des Netzbetreibers einzuspeisen. Dies schließt es aus, im Wege der Auslegung des Einspeisevertrags von einer nur anteiligen Zuordnung durch den Kläger auszugehen.
- 44** d) Der Vorsteuerabzug des Klägers ist nicht nach § 15 Abs. 1b UStG beschränkt, weil Photovoltaikanlagen --jedenfalls im Streitjahr-- von ihm grundsätzlich nicht erfasst waren (vgl. Abschn. 15.6a Abs. 3 Satz 3 UStAE; Fleckenstein-Weiland in Wäger, UStG, 2. Aufl., § 15 Rz 243; s. dazu auch BFH-Urteil vom 28.08.2014 - V R 7/14, BFHE 246, 569, BStBl II 2015, 682, Rz 15 f.; EuGH-Urteil Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20.06.2013 - C-219/12, EU:C:2013:413, Rz 22, 24 und 26 ff.; Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston vom 07.03.2013 in der Rechtssache C-219/12, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, EU:C:2013:152, Rz 34 und 36; Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi vom 29.06.2017 in der Rechtssache C-303/16, Solar Electric Martinique, EU:C:2017:507, Rz 94; BFH-Beschluss vom 26.05.2021 - V R 22/20, BFHE 273, 351, Rz 19; Klenk, Umsatzsteuer-Rundschau 2014, 179, 183 ff.; Frye in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 15a Rz 314; a.A. möglicherweise Schlussanträge des Generalanwalts Tanchev vom 20.05.2021 in der Rechtssache C-45/20, Finanzamt N, EU:C:2021:417, Rz 35).
- 45** Von der seit 2010 (auch) in Bezug auf Photovoltaikanlagen bestehenden Möglichkeit des Art. 168a Abs. 2 MwStSystRL (vgl. dazu Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston vom 07.03.2013 in der Rechtssache C-219/12, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, EU:C:2013:152, Rz 41) hat die Bundesrepublik Deutschland keinen Gebrauch gemacht.
- 46** e) Gleichzeitig ist die durch Änderungsbescheid vom 27.03.2017 aus der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer herausgenommene unentgeltliche Entnahme des selbstverbrauchten Stroms aufgrund der Gewährung des vollen Vorsteuerabzugs wieder der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Deren Bemessungsgrundlage hat der Kläger gemäß dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19.09.2014 (BStBl I 2014, 1287, Tz. II.4.) berechnet, ohne dass die Prüferin oder das FA Einwendungen gegen seine Berechnung erhoben hätten.
- 47** 4. Als Folge sind die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 18.05.2017 sowie die Änderungsbescheide vom 30.11.2016 und 27.03.2017 ersatzlos aufzuheben, so dass der Umsatzsteuerbescheid vom 06.09.2016 wieder wirksam wird.
- 48** 5. Ob seit der Einfügung des § 149 Abs. 3 AO i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679, BStBl I 2016, 694) zum 01.01.2017 aus Gründen der Gleichbehandlung bei allen Steuerpflichtigen die Zuordnungsfrist erst zu dem in ihm genannten Zeitpunkt abläuft (a.A. Abschn. 15.2c Abs. 16 Satz 5 UStAE: 31. Juli des Folgejahres), bedarf im Streitfall, der das Streitjahr 2014 betrifft, noch keiner Entscheidung.
- 49** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.
- 50** 7. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung durch Urteil (§ 90 Abs. 2,

§ 121 Satz 1 FGO). Er hat die Entscheidung in einer Videokonferenz unter den hierfür von der BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 10.02.2021 - IV R 35/19, BFHE 272, 152) aufgestellten Voraussetzungen getroffen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de