



# VORSTEUERABZUG UND

# VORSTEUERBERICHTIGUNG

MERKBLATT NR. 1658 | 01 | 2025

## INHALT

1. Vorbemerkung
2. Vorsteuerabzug
  - 2.1 Allgemeine Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug
  - 2.2 Leistungsbezug für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmers
  - 2.3 Dokumentation der Zuordnung
  - 2.4 Ausschluss des Vorsteuerabzugs
  - 2.5 Vorsteueraufteilung
  - 2.6 Weitere Regelungen zum Vorsteuerabzug
3. Vorsteuerberichtigung
  - 3.1 Vorsteuerberichtigung langlebiger Wirtschaftsgüter
  - 3.2 Vorsteuerberichtigung bei nur einmalig verwendeten Wirtschaftsgütern
  - 3.3 Vorsteuerberichtigung bei Leistungen an Gegenständen
  - 3.4 Vorsteuerberichtigung bei sonstigen Leistungen
  - 3.5 Weitere Vorsteuerberichtigungsmöglichkeiten und Vereinfachungsregelungen
  - 3.6 Zeitpunkt der Vorsteuerberichtigung

## 1. VORBEMERKUNG

Ziel des Umsatzsteuerrechts ist, wirtschaftlich den Endverbraucher mit der Umsatzsteuer zu belasten. Da die Steuer auf jeder Wirtschaftsstufe erhoben wird, muss der unternehmerisch tätige Leistungsempfänger im Regelfall von der von ihm getragenen Umsatzsteuer durch den **Vorsteuerabzug entlastet** werden. Allerdings ist der Vorsteuerabzug von systematischen wie auch formalen Voraussetzungen abhängig und unterlag in den letzten Jahren erheblichen Änderungen durch die Rechtsprechung.

Der Vorsteuerabzug muss immer abschließend nach den Verhältnissen beurteilt werden, die zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs vorliegen, ggf. anhand der zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Verwendungsabsicht. Ändert sich später die Nutzung, muss eine **Anpassung des Vorsteuerabzugs** vorgenommen werden – die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG.

## 2. VORSTEUERABZUG

**2.1 Allgemeine Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug**  
§ 15 Abs. 1 Satz 1 UStG regelt die **allgemeinen Voraussetzungen** für den Vorsteuerabzug, insg. ergeben sich die folgenden fünf verschiedenen Möglichkeiten für den Vorsteuerabzug:

- Vorsteuerabzug aus **Lieferungen und sonstigen Leistungen**, die der Unternehmer erhalten hat oder erhalten wird,
- Vorsteuerabzug aus entstandener **Einfuhrumsatzsteuer**,
- Vorsteuerabzug für den **innergemeinschaftlichen Erwerb** von Gegenständen,
- Vorsteuerabzug aus Leistungen, für die der **Leistungsempfänger Steuerschuldner** nach § 13b UStG wird oder
- Vorsteuerabzug aus Leistungen, für die der Unternehmer als Auslagerer aus einem Steuerlager zum Steuerschuldner nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG wird (diese Regelung wird ab dem 01.01.2026 gestrichen, da zum selben Zeitpunkt die „Steuerlagerregelung“ ersatzlos entfallen wird).

### 2.1.1 Vorsteuerabzug aus erhaltenen Lieferungen und sonstigen Leistungen

Der Unternehmer kann die ihm gegenüber berechnete Umsatzsteuer aus erhaltenen Lieferungen oder sonstigen Leistungen abziehen, wenn die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- Es muss eine **Lieferung oder eine sonstige Leistung ausgeführt** worden sein. Eine Lieferung ist mit Übergabe (Verschaffung der Verfügungsmacht) des Gegenstands ausgeführt, eine sonstige Leistung ist i. d. R. mit Durchführung der Leistung erbracht. Wenn die Leistung ausgeführt worden ist, kommt es auf den Zeitpunkt der Zahlung für den Vorsteuerabzug nicht an.<sup>1</sup>
- Die Leistung muss von einem **anderen Unternehmer** ausgeführt worden sein. Nicht von Bedeutung ist, ob der andere im

<sup>1</sup> *Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil v. 10.02.2022, C-9/20 – Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße, BFH/NV 2022, 399) entsteht der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers aber erst dann, wenn die Umsatzsteuer bei dem leistenden Unternehmer entstanden ist. So kann danach der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger auch erst mit der Zahlung geltend gemacht werden, wenn der leistende Unternehmer der Ist-Besteuerung (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) unterliegt. Zum 01.01.2028 erfolgt insoweit eine gesetzliche Anpassung.*

Leistungsaustausch wie ein Unternehmer aufgetreten ist, er muss tatsächlich die Voraussetzungen des § 2 UStG erfüllen.

- Die Leistung muss von dem Leistungsempfänger seinem **Unternehmen zugeordnet** werden und für seine **wirtschaftliche Tätigkeit** bestimmt sein. Voraussetzung ist dafür, dass die Leistung zumindest in einem objektiven Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit steht. Wenn der Unternehmer einen Gegenstand einkauft, muss er diesen Gegenstand zu mind. 10 % für seine unternehmerischen (wirtschaftlichen) Zwecke verwenden.<sup>2</sup> Soweit ein Zuordnungswahlrecht besteht, übt der Unternehmer dieses im Regelfall durch Vornahme des Vorsteuerabzugs aus.
- Es muss eine **ordnungsgemäße Rechnung** i. S. d. § 14 und des § 14a UStG vorliegen. In der Rechnung müssen die in § 14 und § 14a UStG aufgeführten Elemente vorhanden sein; eine Ausnahme ergibt sich bei **Kleinbetragsrechnungen**, deren Gesamtbetrag nicht mehr als 250 € beträgt.<sup>3</sup> Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>4</sup> ist die Rechnung eine zwingende Ausübungsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug. Ohne dass dem Leistungsempfänger eine (ordnungsgemäße) Rechnung vorgelegen hat, kann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.
- Die Umsatzsteuer in der Rechnung muss vom **leistenden Unternehmer gesetzlich geschuldet** werden. Unrichtig<sup>5</sup> oder unberechtigt<sup>6</sup> ausgewiesene Umsatzsteuer kann nie als Vorsteuer abgezogen werden.

Hat der Unternehmer eine Leistung (Lieferung oder sonstige Leistung) noch nicht erhalten, aber schon eine **Anzahlung oder Vorauszahlung** geleistet, kann er unter den folgenden Voraussetzungen schon vor der endgültigen Ausführung der Leistung eine Vorsteuer abziehen:

- Es muss eine **ordnungsgemäße Rechnung** vorliegen und
- der Unternehmer muss die **Zahlung geleistet** haben. Dabei kommt es auf den Abfluss (Barzahlung oder Tag der Überweisung) der Gegenleistung an.

Die Vorsteuer ist für den Unternehmer immer dann abzugsfähig, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Dies gilt unabhängig davon, ob dem Unternehmer für die Besteuerung seiner Ausgangsumsätze die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestattet wurde oder er der Regelbesteuerung unterliegt.

Ab 2028 ergibt sich für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs eine erhebliche Veränderung: Ist der leistende Unternehmer ein Unternehmer, der seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten besteuert („Istbesteuerung“), kann der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug erst dann vornehmen, wenn er selbst die Zahlung geleistet hat. Dazu muss der leistende Unternehmer ab 2028 auf die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten in seiner Rechnung hinweisen (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG).

**2.1.2 Vorsteuerabzug aus entstandener Einfuhrumsatzsteuer**  
Der Unternehmer kann eine bei ihm entstandene **Einfuhrumsatzsteuer (EUST)** nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG unter folgenden Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen:

- Die EUST muss entstanden sein.<sup>7</sup> Dies setzt nicht voraus, dass er die für ihn entstandene EUST auch persönlich gezahlt haben muss, die EUST muss aber in seiner Person entstanden sein; z. B. der von ihm beauftragte Frachtführer hat den Gegenstand für ihn zum freien Verkehr abgefertigt.
- Der Gegenstand muss für sein Unternehmen in das Inland eingeführt worden sein. Diese Voraussetzung ist dann erfüllt, wenn er schon die Verfügungsmacht an dem Gegenstand zum Zeitpunkt der Einfuhr der Ware (Abfertigung zum freien Verkehr) hatte.

Für den Vorsteuerabzug der EUST ist immer ein Beleg der Zollverwaltung über die entstandene EUST notwendig.

### 2.1.3 Vorsteuerabzug für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen

Verwirklicht der Unternehmer einen steuerbaren und steuerpflichtigen **innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland** nach § 1a UStG, kann er die entstandene Erwerbsteuer als Vorsteuer abziehen, soweit keine Ausschlussgründe vorliegen.

Der Vorsteuerabzug aus einem innergemeinschaftlichen Erwerb ist aber nur in dem Mitgliedstaat möglich, in dem sich der **Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet**. Ist der Unternehmer gegenüber dem liefernden Unternehmer mit einer USt-IdNr. aus einem anderen Mitgliedstaat<sup>8</sup> aufgetreten, hat er auch dort einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 3d Satz 2 UStG zu versteuern. Diese Erwerbsteuer ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.<sup>9</sup>

**BEISPIEL** Bauunternehmer B aus Deutschland bestellt unter Verwendung seiner deutschen USt-IdNr. Baustoffe bei einem französischen Baustoffhändler mit der Bitte, die Ware direkt an seine Baustelle in Belgien zu transportieren. Da die Baustoffe sich am Ende der Beförderung in Belgien befinden, muss B in Belgien einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern, § 3d Satz 1 UStG. Da B aber mit seiner deutschen USt-IdNr. aufgetreten ist, muss er auch in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern, § 3d Satz 2 UStG. Die in Deutschland entstehende Erwerbsteuer kann nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Der Erwerb in Deutschland ist rückgängig zu machen, wenn B in Deutschland nachweisen kann, dass er den innergemeinschaftlichen Erwerb in Belgien ordnungsgemäß versteuert hat, § 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG.

Der Vorsteuerabzug aus einem innergemeinschaftlichen Erwerb setzt **keine (ordnungsgemäße) Rechnung** voraus.<sup>10</sup>

Die Erwerbsteuer kann in dem Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem sie entstanden ist. Damit ergibt sich für den Unternehmer – soweit er voll zum Vorsteuerabzug berechtigt ist – **keine Liquiditätsbelastung**.

### 2.1.4 Vorsteuerabzug bei Übertragung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger

Grundsätzlich ist der leistende Unternehmer der Steuerschuldner für eine von ihm ausgeführte Leistung, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG. In bestimmten – abschließend in § 13b UStG aufgeführten

7 EuGH, Urteil v. 29.03.2012, C-414/10 – Veleclair SA, BStBl. II 2013, 941.

8 Der Unternehmer ist mit einer USt-IdNr. aus einem Mitgliedstaat aufgetreten, die nicht aus dem Mitgliedstaat stammt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

9 EuGH, Urteil v. 22.04.2010, C-536/08 – X und Facet Trading BV, BFH/NV 2010, 1225 sowie BFH, Urteile v. 01.09.2010, V R 39/08, BStBl. II 2011, 658 und v. 08.09.2010, XI R 40/08, BStBl. II 2011, 661; § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG sowie Abschn. 15.10. Abs. 2 UStAE.

10 Abschn. 15.10. Abs. 1 UStAE.

2 Die 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ist derzeit unionsrechtlich bis zum 31.12.2027 abgesichert.

3 Die Grenze für Kleinbetragsrechnungen beträgt 250 €, § 33 UStDV.

4 BFH, Urteil v. 12.03.2020, V R 48/17, BStBl. II 2020, 607.

5 § 14c Abs. 1 UStG.

6 § 14c Abs. 2 UStG.

Die Folgen für den Vorsteuerabzug sowie die Folgen der Besteuerung einer Ausgangsleistung ergeben sich aus der folgenden Zusammenstellung:

	ausschließliche Nutzung		teilunternehmerische Nutzung (unternehmerisch und nichtunternehmerisch)	
	Nutzung ausschließlich unternehmerisch	Nutzung ausschließlich nichtunternehmerisch	Nutzung unternehmerisch und nichtwirtschaftlich i. e. S.	Nutzung unternehmerisch und privat (unternehmensfremd)
Vorsteuerabzug	vollständiger Vorsteuerabzug, soweit keine vorsteuerabzugsschädliche Verwendungsabsicht	kein Vorsteuerabzug möglich	anteiliger Vorsteuerabzug, soweit Zuordnung zum Unternehmen. Die Aufteilung erfolgt analog § 15 Abs. 4 UStG	soweit eine Zuordnung zum Unternehmen erfolgt, vollständiger Vorsteuerabzug, soweit keine vorsteuerabzugsschädliche Verwendungsabsicht; Vorsteuerabzugsbeschränkung bei gemischt genutzten Immobilien nach § 15 Abs. 1b UStG
Besteuerung einer Ausgangsleistung	eine Ausgangsleistung ist nicht zu besteuern, da eine ausschließliche unternehmerische Nutzung vorliegt	eine Ausgangsleistung ist nicht zu besteuern, da die bezogene Leistung nicht dem Unternehmen zugeordnet werden konnte	eine Ausgangsleistung ist nicht zu besteuern, da die bezogene Leistung nur insoweit dem Unternehmen zugeordnet werden konnte, wie sie unternehmerisch genutzt wird	soweit die bezogene Leistung dem Unternehmen zugeordnet wurde und für nichtunternehmerische Zwecke verwendet wird, erfolgt eine Besteuerung einer Ausgangsleistung nach § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG
Folgen bei höherer unternehmerischer Verwendung in der Folgezeit	entfällt	kein nachträglicher Vorsteuerabzug; keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG	kein nachträglicher Vorsteuerabzug; aber Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG im Billigkeitsweg	entfällt, soweit die Leistung dem Unternehmen vollständig zugeordnet wurde; wenn die Leistung bei Leistungsbezug nicht vollständig dem Unternehmen zugeordnet wurde, ergibt sich kein nachträglicher Vorsteuerabzug; keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG
Folgen bei geringerer unternehmerischer Verwendung in der Folgezeit	Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG; keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG	entfällt	Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG; keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG	Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG; keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG

Tabelle 1

– Fällen wird die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übertragen („Reverse-Charge-Verfahren“). Dies gilt insb. bei Werklieferungen und sonstigen Leistungen ausländischer Unternehmer sowie bei Leistungen, bei denen die Erhebung der Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer gefährdet erscheint. Da in diesen Fällen der leistende Unternehmer keine Umsatzsteuer schuldet, darf er sie auch nicht in einer Rechnung ausweisen; die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG können deshalb für den Vorsteuerabzug nie vorliegen.

Wird der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner nach § 13b UStG, kann er die bei ihm entstandene und von ihm gegenüber seinem Finanzamt angemeldete Umsatzsteuer grundsätzlich als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG abziehen, soweit keine Ausschlussgründe vorliegen und er die Leistung für sein Unternehmen bezogen hat.

Der Vorsteuerabzug bei Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger setzt **keine** (ordnungsgemäße) **Rechnung voraus.**<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Abschn. 13b.15. Abs. 2 UStAE.

**2.1.5 Vorsteuerabzug bei Auslagerung aus einem Steuerlager**  
Lagert ein Unternehmer als sog. „Auslagerer“ einen Gegenstand aus einem Steuerlager aus, schuldet er die Umsatzsteuer aus der Auslagerung, § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG. Da bei einer steuerfreien Lieferung in ein Steuerlager eine Umsatzsteuer nicht in einer Rechnung ausgewiesen werden kann und die Umsatzsteuer erst bei der Auslagerung bei dem Auslagerer entsteht, ist in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG geregelt, dass der Auslagerer diese entstehende Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann. Da die Regelung zum Steuerlager ab dem 01.01.2026 ersatzlos gestrichen wird, entfällt dann auch die Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG zu diesem besonderen Vorsteuerabzug.

**2.2 Leistungsbezug für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmers**

Der Vorsteuerabzug setzt voraus, dass der Leistungsempfänger die ihm gegenüber ausgeführte Leistung seinem **Unternehmen zuordnen** konnte und dies auch tatsächlich getan hat.

Die Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen erfolgt bei der Umsatzsteuer nach anderen Bedingungen als im Ertragsteuerrecht. Werden Leistungen ausschließlich für die **wirtschaftlichen**

**Zwecke des Unternehmens** bezogen, handelt es sich um für das Unternehmen bezogene Leistungen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass die Leistung auch gleich von Anfang an tatsächlich für unternehmerische Zwecke verwendet wird, es reicht auch, dass die Absicht besteht, die bezogene Leistung für die unternehmerischen Zwecke zu verwenden.<sup>12</sup> Dabei ist das Verhältnis der vorübergehenden nicht unternehmerischen Nutzungszeit zur Gesamtnutzungszeit des Gegenstands zu berücksichtigen. Nur eine im Verhältnis zur Gesamtnutzungszeit untergeordnete nichtunternehmerische Nutzungszeit ist in diesem Fall für den Bezug für das Unternehmen unschädlich.

Wird ein Gegenstand an einen Unternehmer geliefert, führt der Unternehmer den Gegenstand für sein Unternehmen ein oder erwirbt er ihn im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs, ist Voraussetzung für die Zuordnung der Leistung zum Unternehmen, dass der Unternehmer den **Gegenstand mind. zu 10 % für seine unternehmerischen Zwecke** nutzt.<sup>13</sup> Für sonstige Leistungen ergeben sich keine Mindestanforderungen an den Umfang der unternehmerischen Verwendung, es muss lediglich ein Zusammenhang mit der unternehmerischen Nutzung bestehen; regelmäßig werden aber auch nichtunternehmerisch verwendete sonstige Leistungen gleich bei Leistungsbezug in einen dem Unternehmen zuordenbaren und einen nicht zuordenbaren Teil aufgeteilt.

Der Vorsteuerabzug ist für den Unternehmer nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>14</sup> aber nur dann möglich, wenn die **Leistung für unternehmerische oder private Zwecke verwendet** werden soll. Ein Vorsteuerabzug ist insoweit ausgeschlossen, als die bezogenen Leistungen für nichtwirtschaftliche Zwecke verwendet werden sollen. Aus diesem Grund muss in eine unternehmensfremde und eine nichtwirtschaftliche Nutzung unterschieden werden.<sup>15</sup>

- Eine **unternehmensfremde Nutzung** (private Nutzung) ist der gesetzliche Sonderfall. Er liegt vor, wenn der Unternehmer einen Gegenstand neben der unternehmerischen Verwendung auch für private Zwecke verwendet (Privatentnahmen nach § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG). Solche unentgeltlichen Ausgangleistungen können nur vorliegen, wenn der Unternehmer aus seinem Unternehmen heraus Leistungen in den privaten Lebensbereich oder für den privaten Bedarf des Personals ausführt.
- Eine **nichtwirtschaftliche Nutzung im engeren Sinne** liegt vor, wenn ein Unternehmer, der keinen „Privatbereich“ haben kann, Leistungen für seine nichtwirtschaftlichen Zwecke nutzt (z. B. Verwendung von Gegenständen durch einen Verein im ideellen Bereich oder Nutzung im Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts).

Weiterhin ist der **Vorsteuerabzug ausgeschlossen**, wenn der Unternehmer eine Leistung bezieht, die er **ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Wertabgabe** nach § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG verwenden will. Dies gilt regelmäßig auch dann, wenn der Unternehmer damit mittelbar Ziele verfolgt, die ihn nach seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen würde.<sup>16</sup> Es ergeben sich damit die folgenden Rechtsfolgen:

- Der Unternehmer bezieht einen Gegenstand, den er dem Grunde nach zu einer **unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG** verwenden will. Der Unternehmer hat keinen Vorsteuerabzug, braucht aber keine Ausgangsleistung der Besteuerung zu unterwerfen.<sup>17</sup>

**BEISPIEL** Buchhändler B veranstaltet ein Preisausschreiben mit einem Fernseher als Hauptgewinn. Den Fernseher hat B für 1.000 € zzgl. 190 € unmittelbar für das Preisausschreiben erworben.

B ist aus dem Erwerb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da der Fernseher zu einer dem Grunde nach unter § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG fallenden Leistung führen würde. Eine Ausgangsleistung hat B nicht zu besteuern.

- Der Unternehmer bezieht eine sonstige Leistung, die er dem Grunde nach zu einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG verwenden will. Der Unternehmer hat keinen Vorsteuerabzug, braucht aber keine Ausgangsleistung der Besteuerung zu unterwerfen.<sup>18</sup> Eine unentgeltliche sonstige Leistung setzt aber immer - anders als bei unentgeltlichen Lieferungen - eine Verwendung für unternehmensfremde Zwecke voraus.

### 2.3 Dokumentation der Zuordnung

Hat der Unternehmer einen Gegenstand erworben (innergemeinschaftlich erworben oder aus dem Drittlandsgebiet eingeführt) und will diesen Gegenstand zu mind. 10 % für seine unternehmerischen Zwecke verwenden, daneben aber auch für private (unternehmensfremde) Zwecke nutzen, ergibt sich für den Unternehmer ein **Zuordnungswahlrecht** – er kann den Gegenstand ganz, gar nicht oder auch teilweise dem Unternehmen zuordnen.

Die Zuordnung zum Unternehmen muss **zeitnah zum Leistungsbezug** vorgenommen werden und auch entsprechend **dokumentiert** werden. Änderungen haben sich in der letzten Zeit im Zusammenhang mit der Dokumentation der Zuordnungsentscheidung ergeben. Nachdem der EuGH<sup>19</sup> feste Fristen für die Dokumentation mit dem Unionsrecht als grundsätzlich vereinbar angesehen hatte, hat in der Folge der BFH<sup>20</sup> die gesetzliche Abgabefrist von Jahressteuererklärungen (regelmäßig der 31.07. des Folgejahrs) als Frist für die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung festgelegt. Innerhalb dieser Frist muss aber die Dokumentation nicht gegenüber der Finanzverwaltung erfolgen, sondern muss sich aus objektiven Nachweisen ergeben.

Die **Finanzverwaltung**<sup>21</sup> hat zur Frage der Dokumentation der Zuordnung von Gegenständen zum Unternehmen die Rechtsprechung von EuGH und BFH in den UStAE übernommen. Liegen innerhalb der Dokumentationsfrist (31.07. des Folgejahrs) nach außen hin objektiv erkennbare Anhaltspunkte für eine Zuordnung zum Unternehmen vor, ist darin eine ausreichende Zuordnung zu sehen. In diesem Fall kann die Mitteilung an die Finanzbehörde auch noch nach Ablauf der Frist erfolgen. Die **Möglichkeiten der Dokumentation** der Zuordnung aus Sicht der Finanzverwaltung:

- Rechtzeitig (bis 31.07. des Folgejahrs) vorgenommener Vorsteuerabzug in einer USt-VA oder der Jahressteuererklärung;
- Objektive Beweisanzeichen für die Zuordnung zum Unternehmen (aus Verträgen, Bauantragsunterlagen oder anderen Dokumenten) innerhalb der Abgabefrist;

<sup>12</sup> EuGH, Urteil v. 22.03.2012, C-153/11 – Klub OOD, BFH/NV 2012, 908 sowie Abschn. 15.2c. Abs. 13 UStAE.

<sup>13</sup> Die 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ist derzeit unionsrechtlich bis zum 31.12.2027 abgesichert.

<sup>14</sup> EuGH, Urteil v. 12.02.2009, C-515/07 – Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO), BFH/NV 2009, 682 sowie nachfolgend BFH, Urteil v. 03.03.2011, V R 23/10, BStBl. II 2012, 74.

<sup>15</sup> Vgl. auch BMF, Schreiben v. 02.01.2012, BStBl. I 2012, 60.

<sup>16</sup> Vgl. dazu auch BMF, Schreiben v. 24.01.2024, BStBl. I 2024, 213.

<sup>17</sup> BFH, Urteil v. 13.01.2011, V R 12/08, BStBl. II 2012, 61.

<sup>18</sup> BFH, Urteil v. 09.12.2010, V R 17/10, BStBl. II 2012, 53.

<sup>19</sup> EuGH, Urteil v. 14.10.2021, C-45/20 – E und 46/20 – Z, BFH/NV 2021, 1629.

<sup>20</sup> BFH, Urteil v. 04.05.2022, XI R 28/21, BStBl. II 2024, 447; BFH, Urteil v. 04.05.2022, XI R 29/21, BStBl. II 2024, 450; BFH, Urteil v. 29.09.2022, V R 4/20, BStBl. II 2024, 454.

<sup>21</sup> BMF, Schreiben v. 17.05.2024, BStBl. I 2024, 916.

- Unmittelbare Mitteilung an das Finanzamt innerhalb der gesetzlichen Abgabefrist der Jahressteuererklärung.

## 2.4 Ausschluss des Vorsteuerabzugs

### 2.4.1 Ausschluss bei nicht zum Betriebsausgabenabzug berechtigenden Aufwendungen

Soweit der Unternehmer bestimmte Leistungen bezieht, die nach § 4 Abs. 5 EStG nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen sind oder die nach § 12 Nr. 1 EStG nicht bei den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden dürfen, kann der Unternehmer auch keinen Vorsteuerabzug vornehmen, § 15 Abs. 1a UStG. Darunter fallen die folgenden Aufwendungen:

- § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG: Aufwendungen für **Geschenke** an Empfänger, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind. Dies gilt nicht für Geschenke bis 50 € pro Jahr.
- § 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG: Aufwendungen für **Gästehäuser des Unternehmers**, soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen dienen, die nicht Arbeitnehmer sind, wenn sich das Gästehaus außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen befindet.
- § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG: **Aufwendungen für Jagd oder Fischerei**, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und die hiermit in Zusammenhang stehenden Bewirtungen. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn die Fahrzeuge den Gegenstand des Unternehmens darstellen (z. B. bei einem gewerblichen Jachtvermieter).
- § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG: andere Aufwendungen, wenn sie die **Lebensführung des Steuerpflichtigen** oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.
- § 12 Nr. 1 EStG: **Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen** und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen. Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aus den angemessenen und belegmäßig durch ordnungsgemäße Rechnung nachgewiesenen **Bewirtungsaufwendungen** hat der Unternehmer den vollen Vorsteuerabzug, auch wenn ertragsteuerrechtlich nur 70 % der Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 EStG als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

### 2.4.2 Ausschluss bei gemischt genutzten Gebäuden

Der EuGH<sup>22</sup> hatte 2003 entschieden, dass Unternehmer aus einem **zum Teil nichtunternehmerisch (privat) genutzten Grundstück** – wenn das Grundstück insg. dem Unternehmen zugeordnet wurde – den Vorsteuerabzug vornehmen konnten. Im Gegenzug musste eine Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Besteuerung unterworfen werden.

Um dieses Gestaltungsmodell zu verhindern, ist **mit Wirkung zum 01.01.2011** eine **Beschränkung des Vorsteuerabzugs** für sowohl privat als auch unternehmerisch genutzte Grundstücke in § 15 Abs. 1b UStG aufgenommen worden. Der Vorsteuerabzug ist nur insoweit möglich, wie das Grundstück für unternehmerische Zwecke verwendet wird. Dem Vorsteuerauschluss unterliegen auch die wesentlichen Bestandteile des Grundstücks, z. B. Gebäude. Hiervon unberührt bleiben Gegenstände, die umsatzsteuerlich keine Bestandteile des Grundstücks oder Gebäudes sind (z. B. Photovoltaikanlage).

**BEISPIEL** Rechtsanwalt R errichtet auf einem ihm gehörenden Grundstück ein Gebäude, das er zur Hälfte für seine selbstständige Tätigkeit als Rechtsanwalt und zur anderen Hälfte für private Wohnzwecke nutzen möchte. R kann zwar das Gebäude in vollem Umfang seinem Unternehmen zuordnen, ist aber nur zur Hälfte zum Vorsteuerabzug berechtigt, da er insoweit das Gebäude für seine unternehmerischen Zwecke nutzen will, § 15 Abs. 1b UStG.

Da sich aus der Höhe des Vorsteuerabzugs nicht ergibt, in welchem Umfang R das Gebäude seinem Unternehmen zugeordnet hat, muss sich aus Unterlagen objektiv ergeben, dass er das Gebäude vollständig dem Unternehmen zugeordnet hat. In diesen Fällen ist zu raten, dass bis zur gesetzlichen Abgabefrist der Jahressteuererklärung dem Finanzamt die vollständige Zuordnung zum Unternehmen separat mitgeteilt wird.

Bei Änderungen des Umfangs der unternehmerischen Nutzung kann es zu einer **Vorsteuerberichtigung** kommen, wenn das Gebäude in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet worden war, § 15a Abs. 6a UStG.

Die Beschränkung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1b UStG betrifft ausschließlich Immobilien mit Abschluss eines obligatorischen Kaufvertrags nach dem 31.12.2010 oder bei Herstellung mit Bauantrag nach dem 31.12.2010, § 27 Abs. 16 UStG.

### 2.4.3 Ausschluss bei steuerfreien Ausgangsleistungen

Bezieht der Unternehmer eine Leistung für sein Unternehmen, ist der **Vorsteuerabzug** nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG **ausgeschlossen**, wenn der Unternehmer beabsichtigt die **Leistung für eine steuerbefreite Ausgangsleistung** zu verwenden. Den steuerfreien Ausgangsleistungen sind nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG im Ausland ausgeführte Leistungen gleichgestellt, die im Inland zu einem steuerfreien Ausgangsumsatz führen würden.

**BEISPIEL** Immobilienbesitzer I aus Deutschland besitzt in Belgien ein Mietwohnhaus. I lässt sich in Deutschland von einem Steuerberater über die steuerliche Erfassung der Mieteinnahmen beraten.

Die Beratungsleistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland ausgeführt. Die Beratungsleistungen stehen aber im Zusammenhang mit Vermietungsleistungen, die im Inland nicht steuerbar sind, die Vermietung ist am Grundstücksort ausgeführt, § 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG. Da die Vermietungsleistung aber im Inland nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei wäre, ist der Vorsteuerabzug für die Steuerberatungsleistung nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG ausgeschlossen.

Um zu einem **endgültigen Ausschluss des Vorsteuerabzugs** zu kommen, muss in zwei Schritten geprüft werden:

- Soll die bezogene Leistung unmittelbar oder mittelbar für eine steuerbefreite Leistung oder eine im Ausland ausgeführte Leistung verwendet werden, die im Inland steuerfrei wäre?
- Gibt es eine **Ausnahme vom Verbot des Vorsteuerabzugs** nach § 15 Abs. 3 UStG?

**Zum 01.01.2025** ist darüber hinaus eine weitere Beschränkung des Vorsteuerabzugs in § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UStG eingeführt worden: Nimmt ein (deutscher) Unternehmer in einem **anderen Mitgliedstaat** die dort geltende Steuerbefreiung als **Kleinunternehmer** in Anspruch, sind damit im Inland im Zusammenhang stehende Eingangsleistungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

<sup>22</sup> EuGH, Urteil v. 08.05.2003, C-269/00 – Wolfgang Seeling, BStBl. II 2004, 378.

**BEISPIEL** Handwerker H aus Deutschland realisiert im Gemeinschaftsgebiet jährlich einen Gesamtumsatz von ca. 80.000 €. Er hat eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer und gibt vierteljährlich Umsatzmeldungen beim BZSt ab (§ 19a UStG). H erfüllt in Österreich die Voraussetzungen für die dort geltende Steuerbefreiung als Kleinunternehmer. Wenn H (der in Deutschland nicht Kleinunternehmer ist) im Inland Material einkauft, das für steuerfreie Kleinunternehmerumsätze in Österreich verwendet wird, ist er insoweit aus den Materialeinkäufen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Liegt ein Ausschlussgrund nach § 15 Abs. 2 UStG vor, wird bei bestimmten steuerfreien Ausgangsumsätzen dieses **Abzugsverbot** nach § 15 Abs. 3 Satz 1 UStG **wieder rückgängig gemacht**. Zu den steuerfreien Ausgangsleistungen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, gehören insb.:

- **Ausfuhrlieferungen**; § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG, § 6 UStG,
- Lohnveredlungen an Gegenständen der Ausfuhr; § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG, § 7 UStG,
- **innergemeinschaftliche Lieferungen**; § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG, § 6a UStG,
- Reiseleistungen nach § 25 Abs. 2 UStG.

**BEISPIEL** Großhändler G erwirbt in Deutschland Waren, die er später im Rahmen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung an einen Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat liefert.

Obwohl die Ausgangsleistung des G eine steuerfreie Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG ist, kann die mit dem Einkauf in Zusammenhang stehende Vorsteuer abgezogen werden, da der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG durch die Sonderregelung des § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht eintritt.

Nach § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b UStG bleibt der Vorsteuerabzug bei bestimmten Finanz-<sup>23</sup> und Versicherungsumsätzen<sup>24</sup> erhalten, sofern sie sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in ein Gebiet außerhalb der EU ausgeführt werden. Zwischen dem Gegenstand der Ausfuhr und den erwähnten Finanz- und Versicherungsumsätzen muss ein direkter Zusammenhang bestehen. Für steuerfreie Versicherungsleistungen nach § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG sowie Versicherungsvermittlungsleistungen nach § 4 Nr. 11 UStG ist der Vorsteuerabzug ebenfalls nicht ausgeschlossen, wenn der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig ist oder diese Umsätze unmittelbar mit zur Ausfuhr bestimmten Gegenständen zusammenhängen. Zum **01.01.2025** wird durch § 15 Abs. 3 Satz 2 UStG klargestellt, dass die Rückausnahme zum Abzugsverbot nach Satz 1 nicht für Umsätze gilt, die auch als Kleinunternehmerumsätze im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat steuerfrei sind.

## 2.5 Vorsteueraufteilung

Bezieht der Unternehmer eine Leistung für seine wirtschaftlichen Zwecke, verwendet diese Leistungen aber weder ausschließlich für den Vorsteuerabzug ausschließende Zwecke oder für den Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke, muss eine **Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG** vorgenommen werden.

Grundsätzlich muss die Vorsteueraufteilung nach einem **wirtschaftlichen Aufteilungsmaßstab** erfolgen. Soweit eine wirtschaftliche Zuordnung nicht möglich ist, muss der abziehbare Anteil der Vorsteuer **sachgerecht geschätzt** werden, § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG. Eine Vorsteueraufteilung im Verhältnis der Ausgangsumsätze kommt nur dann in Betracht, wenn kein präziserer Aufteilungsmaßstab ermittelbar ist, § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG.

23 § 4 Nr. 8 Buchst. a bis Nr. 8 Buchst. g UStG.

24 § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG.

Typische Fälle der Vorsteueraufteilung sind:

- **Nutzung eines Fahrzeugs** für sowohl vorsteuerabzugsberechtigende als auch für vorsteuerabzugsschädliche Fahrten: Der wirtschaftlich sinnvollste Aufteilungsmaßstab ist hier das Verhältnis der jeweils für die einzelnen Zwecke zurückgelegten Kilometer.
- **Verwendung eines Gebäudes** sowohl für (ggf. durch Option) steuerpflichtige Zwecke als auch für steuerfreie Vermietungsumsätze: Aufteilungsverhältnis ist hier regelmäßig das Verhältnis der für vorsteuerabzugsberechtigende und nicht-vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwendeten Flächen („Flächenschlüssel“).

Umstritten war bei Immobilien insb., ob eine Vorsteuer zwingend nach einem Flächenschlüssel oder auch nach einem Umsatzschlüssel aufgeteilt werden kann. Der BFH<sup>25</sup> bestätigte zwar den Flächenschlüssel als den grundlegenden Aufteilungsmaßstab. Vorsteuerbeträge sind aber dann nach einem objektbezogenen Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen.<sup>26</sup> Der BFH<sup>27</sup> hat festgelegt, dass die Vorsteuerbeträge dann nicht nach dem Verhältnis der Fläche aufzuteilen sind, wenn die Nutzflächen nicht miteinander vergleichbar sind, etwa wenn die Ausstattung der den unterschiedlichen Zwecken dienenden Räume (z. B. Höhe der Räume, Dicke der Wände und Decken, Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweist. In solchen Fällen kann nicht davon ausgegangen werden, dass sich die Eingangsbezüge gleichmäßig auf die Fläche verteilen, sodass der Flächenschlüssel sich nicht als genauere Aufteilung erweist. In diesen Fällen kann nach einem objektbezogenen Umsatzschlüssel eine Vorsteueraufteilung vorgenommen werden. Die Finanzverwaltung hat die Grundsätze aus der Rechtsprechung des BFH in Abschn. 15.17. UStAE übernommen.

Allerdings können nicht alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem gemischt genutzten Gegenstand stehen, gleichermaßen aufgeteilt werden. Soweit einzelne Leistungen **direkt bestimmten Ausgangsleistungen zuzurechnen** sind, geht dies der Vorsteueraufteilung vor; dieses Prinzip „Zuordnung geht vor Aufteilung“ ist aber nur bei laufenden Aufwendungen (Betriebskosten, Verwaltungskosten sowie Instandsetzungskosten) anzuwenden.

**BEISPIEL** Vermieter V vermietet in einem Gebäude 500 m<sup>2</sup> durch Option steuerpflichtig, 500 m<sup>2</sup> werden steuerfrei vermietet. Nach Auszug eines Wohnungsmieters lässt er die Wohnung renovieren. Außerdem wird das Dach des Gebäudes neu eingedeckt.

Die Aufwendungen wegen der Renovierung der Mietwohnung sind direkt den steuerfreien, den Vorsteuerabzug ausschließenden Vermietungsumsätzen zuzurechnen, ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich. Die berechnete Umsatzsteuer aus dem Eindecken des Dachs ist nur zum Teil im Rahmen der Vorsteueraufteilung abzugsfähig.

**Anschaffungs- oder Herstellungskosten** sind jedoch immer nach einem für das gesamte Gebäude geltenden einheitlichen Aufteilungsmaßstab aufzuteilen.<sup>28</sup> Da im Regelfall bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes noch keine tatsächlichen Ausgangsleistungen gegeben sein dürften, muss auf die jeweils geplante Ausgangsleistung mit diesem Gebäude abgestellt werden. Eine direkte Zuordnung einzelner Aufwendungen im Zusam-

25 BFH, Urteil v. 22.08.2013, V R 19/09, BFH/NV 2014, 278.

26 BFH, Urteil v. 07.05.2014, V R 1/10, BFH/NV 2014, 1177 und v. 03.07.2014, V R 2/10, BFH/NV 2014, 1699.

27 BFH, Urteil v. 10.08.2016, XI R 31/09, BFH/NV 2016, 1654.

28 BFH, Urteil v. 28.09.2006, V R 43/03, BStBl. II 2007, 417 und BFH, Urteil v. 22.11.2007, V R 43/06, BStBl. II 2008, 770.

menhang mit der Anschaffung oder Herstellung zu bestimmten Gebäudeteilen kann somit nicht erfolgen. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen immer ein eigenständiges Zuordnungsobjekt dar. Der Vorsteuerabzug richtet sich nach der geplanten Verwendung der durch die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten geschaffenen Gebäudeteile.

Außerhalb der Vorsteueraufteilung bei Immobilien kann sich regelmäßig auch eine **Vorsteueraufteilung** nach einem **Gesamtumsatzschlüssel** des einheitlichen Unternehmens ergeben (z. B. bei Ausführung steuerfreier ärztlicher Leistungen und nicht begünstigter ärztlicher Leistungen). Die Finanzverwaltung hat dazu festgestellt, dass dieser Prozentsatz auf volle Prozentpunkte aufzurunden ist (Art. 175 Abs. 1 MwStSystRL). Bei einem „präziseren Aufteilungsmaßstab“ (z.B. Teilumsatzschlüssel, Flächen Schlüssel) erfolgt eine Rundung auf zwei Nachkommastellen. Da regelmäßig der Aufteilungssatz des betreffenden Jahres bei einem Umsatzschlüssel unterjährig nicht feststeht, muss in der laufenden Buchhaltung ein geschätzter Aufteilungsschlüssel angewendet werden, der dann in der Jahressteuererklärung an den tatsächlichen Aufteilungsschlüssel angepasst werden muss.

**2.6 Weitere Regelungen zum Vorsteuerabzug**

Neben den Grundregelungen zum Vorsteuerabzug ergeben sich noch Sonderregelungen:

- **Vorsteuerabzug für Fahrzeuglieferer** nach § 15 Abs. 4a UStG: Verkauft ein Nichtunternehmer im Binnenmarkt ein neues Fahrzeug nach § 1b UStG, hat er aus den Anschaffungskosten des Fahrzeugs einen Vorsteuerabzug. Der Vorsteuerabzug ist beschränkt auf die Steuer, die entstehen würde, wenn der Verkauf des Fahrzeugs nicht steuerfrei wäre.
- Für **Unternehmer, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind** und die nur Steuerbeträge nach § 13b UStG schulden, gelten bestimmte Einschränkungen bei der Vorsteuerabzugsmöglichkeit. Ein Vorsteuerabzug kommt nur dann infrage, wenn in dem Land, aus dem der ausländische Unternehmer stammt, eine Umsatzsteuer oder eine ähnliche Steuer nicht erhoben wird oder im Falle der Erhebung einem im Inland ansässigen Unternehmer auf Antrag erstattet wird, § 15 Abs. 4b UStG.

**3. VORSTEUERBERICHTIGUNG**

Das Umsatzsteuersystem basiert auf dem Grundsatz, dass der Unternehmer **sofort bei Leistungsbezug** einen Vorsteuerabzug nach § 15 UStG in Anspruch nehmen kann. Dieser Vorsteueranspruch kann rückwirkend nicht mehr infrage gestellt werden, wenn die bezogene Leistung später zu anderen als den ursprünglich geplanten Zwecken verwendet wird.<sup>29</sup>

Verwendet ein Unternehmer eine von ihm für sein Unternehmen bezogene Leistung nach abschließender Beurteilung des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG anders für Ausgangsleistungen, als dies ursprünglich von ihm geplant war, ergibt sich die **Notwendigkeit einer Vorsteuerberichtigung** nach § 15a UStG. Dabei ist je nach Art der bezogenen Leistung in **unterschiedliche Berichtigungsverfahren** zu unterscheiden. Eine Vorsteuerberichtigung ergibt sich insb. bei Anlagevermögen, Umlaufvermögen aber auch bei Instandsetzungsarbeiten.

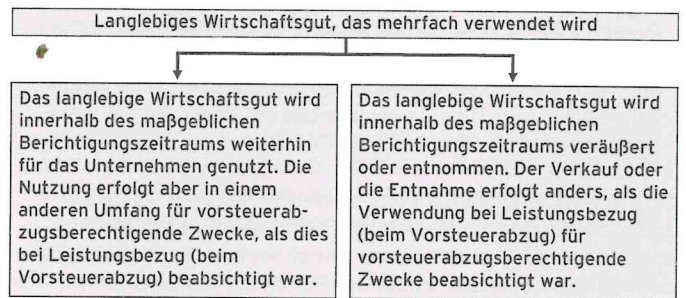
**3.1 Vorsteuerberichtigung langlebiger Wirtschaftsgüter**

Der häufigste Fall der Berichtigung des Vorsteuerabzugs ergibt sich bei der **Verwendung langlebig nutzbarer Wirtschaftsgüter** nach § 15a Abs. 1 und Abs. 5 UStG. § 15a Abs. 1 UStG verwendet zwar nicht den Begriff „Anlagevermögen“, durch die Formulierung „Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung

von Umsätzen verwendet wird“ werden aber die langlebigen Gegenstände des Unternehmens erfasst. Die ertragsteuerrechtliche Beurteilung als Umlaufvermögen oder Anlagevermögen ist allerdings umsatzsteuerrechtlich nicht entscheidend.<sup>30</sup>

Eine Vorsteuerberichtigung dieser Wirtschaftsgüter kann sich nur innerhalb des **maßgeblichen Berichtigungszeitraums** ergeben, der nach § 15a Abs. 1 UStG regelmäßig **fünf Jahre**, bei **Immobilien** und immobiliegleichen Rechten **zehn Jahre** beträgt. Für **Betriebsvorrichtungen**, die als wesentliche Bestandteile auf Dauer in ein Gebäude eingebaut wurden, gilt ebenfalls der für Grundstücke geltende Vorsteuerberichtigungszeitraum von zehn Jahren.<sup>31</sup> Allerdings ist eine kürzere Verwendungsdauer zu berücksichtigen, § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG. Der Vorsteuerberichtigungszeitraum beginnt nicht zwingend mit der Anschaffung oder Fertigstellung, sondern erst mit der erstmaligen unternehmerischen Nutzung. Der Vorsteuerberichtigungszeitraum ist nach § 45 UStDV auf volle Monate zu runden.

Für langlebige Wirtschaftsgüter ergeben sich nach § 15a UStG innerhalb des Berichtigungszeitraums verschiedene Berichtigungsmöglichkeiten:



Voraussetzung für die Vorsteuerberichtigung ist, dass der Gegenstand **bei Leistungsbezug dem Unternehmen zugeordnet** worden ist. Lediglich in den Fällen, in denen der Gegenstand wegen einer nichtwirtschaftlichen Verwendung bei Leistungsbezug nicht vollständig dem Unternehmen zugeordnet werden konnte, lässt die Finanzverwaltung im Rahmen einer **Billigkeitsregelung** eine Vorsteuerberichtigung bei Erhöhung der unternehmerischen Verwendung zu.<sup>32</sup>

**3.1.1 Verwendungsänderung bei unternehmerischer Weiterverwendung**

Nutzt der Unternehmer einen Gegenstand, den er mehrfach für Ausgangsleistungen verwendet, innerhalb des Berichtigungszeitraums anders für Ausgangsleistungen, als dies zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs geplant war, erfolgt die **Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG**, dabei ist der Vorsteuerbetrag nach § 15a Abs. 5 UStG **linear auf den Berichtigungszeitraum zu verteilen**. Eine Vorsteuerberichtigung erfolgt in diesen Fällen immer nur für jedes Kalenderjahr des jeweiligen Vorsteuerberichtigungszeitraums („pro rata temporis“).

29 EuGH, Urteil v. 08.06.2000, C-396/98 – Schlossstraße GbR, BStBl. II 2003, 446; BFH, Urteil v. 22.02.2001, V R 77/96, BStBl. II 2003, 426.

30 BFH, Urteil v. 24.09.2009, V R 6/08, BStBl. II 2010, 315.

31 BFH, Urteil v. 14.07.2010, XI R 9/09, BStBl. II 2010, 1086.

32 Abschn. 15a.I. Abs. 7 UStAE.

**BEISPIEL** Zahnarzt Z hatte sich O1 ein Gerät für 100.000 € zzgl. 19.000 € Umsatzsteuer gekauft. Entsprechend dem geplanten Einsatz für steuerfreie zahnärztliche Leistungen nach § 4 Nr. 14 UStG und steuerpflichtige Leistungen als Zahntechniker hatte Z bei Kauf am 01.07.01 50 % der Vorsteuer (= 9.500 €) nach § 15 Abs. 4 UStG abgezogen. Tatsächlich wird der Gegenstand O1 zu 70 % für vorsteuerabzugsberechtigende zahntechnische Zwecke verwendet. Es ergibt sich für Z eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG, da die Verwendung O1 von der geplanten Verwendung zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs abweicht. Der Berichtigungszeitraum beträgt fünf Jahre (01.07.01 bis 30.06.06). Die Umsatzsteuer (19.000 €) ist auf den fünfjährigen Berichtigungszeitraum (= 60 Monate) linear zu verteilen, auf O1 entfallen (19.000 € x 6/60 =) 1.900 €. Da sich die Verwendung um 20 % geändert hat, ergibt sich für Z eine Vorsteuerberichtigung i. H. v. (1.900 € x 20 % =) 380 €. Der Berichtigungsbetrag ist in der Jahressteuererklärung O1 geltend zu machen<sup>33</sup> und führt ertragsteuerlich zu laufenden Betriebseinnahmen des Z, § 9b EStG.

### 3.1.2 Verwendungsänderung durch Veräußerung

Eine Vorsteuerberichtigung kann sich auch bei einer **Veräußerung oder einer unentgeltlichen Wertabgabe** aus dem Unternehmen nach § 3 Abs. 1b UStG ergeben, wenn das Ausscheiden des Wirtschaftsguts innerhalb des Berichtigungszeitraums anders zu beurteilen ist als die geplante Verwendung für den Vorsteuerabzug bei Leistungsbezug, § 15a Abs. 8 UStG. Dabei wird – fiktiv – davon ausgegangen, dass der Gegenstand bis zur Beendigung des Berichtigungszeitraums so verwendet wird, wie der Verkauf oder die unentgeltliche Wertabgabe erfolgte. Die Berichtigung erfolgt in diesem Fall sofort für den gesamten restlichen Vorsteuerberichtigungszeitraum.

**BEISPIEL** (Fortsetzung): Zahnarzt Z verkauft zum 01.01.02 das O1 gekaufte Gerät, um sich ein leistungsstärkeres Gerät zu kaufen.

Der Verkauf des Geräts ist als Hilfsgeschäft steuerbar und steuerpflichtig. Damit ergibt sich eine Änderung der Verhältnisse i. S. d. § 15a Abs. 8 und Abs. 9 UStG. Da der Verkauf steuerpflichtig erfolgt, wird davon ausgegangen, dass das Gerät bis zum Ende des Berichtigungszeitraums für in vollem Umfang steuerpflichtige Ausgangsleistungen verwendet wird, § 15a Abs. 9 UStG. Nach § 44 Abs. 3 UStG erfolgt eine sofortige Berichtigung (Vorankündigung Januar 02, soweit Z zur Abgabe monatlicher Vorankündigungen verpflichtet ist). Bis Ende des Berichtigungszeitraums (30.06.06) sind es noch 54 Monate, die Veränderung der Verwendung (bei Leistungsbezug 50 % vorsteuerabzugsberechtigend, fiktive Nutzung 100 % vorsteuerabzugsberechtigend) beträgt 50 %. Damit ergibt sich eine Berichtigung i. H. v. (19.000 € x 54/60 x 50 % =) 8.550 €.

### 3.1.3 Verwendungsänderung im Zusammenhang mit auch nichtunternehmerisch genutzten Gebäuden

Ein neuer Berichtigungstatbestand hat sich seit dem 01.01.2011 im Zusammenhang mit **Immobilien** ergeben, die der Steuerpflichtige sowohl für **unternehmerische Zwecke** als auch für **Zwecke außerhalb des Unternehmens** nutzt; vgl. dazu auch oben 1.4.2. Ist der Vorsteuerabzug für ein sowohl unternehmerisch als auch privat genutztes Gebäude beim Leistungsbezug nach § 15 Abs. 1b UStG beschränkt gewesen und ist das Gebäude bei Leistungsbezug in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet worden, kann sich bei einer **späteren Erhöhung der unternehmerischen Nutzung** eine Vorsteuerberichtigung ergeben, § 15a Abs. 6a UStG.

**BEISPIEL** Steuerberater S hatte O1 ein Gebäude errichtet, in dessen einer Hälfte er seine Steuerberatungskanzlei unterbringt, in die andere Hälfte zieht er mit seiner Familie ein. Er ordnete das Gebäude bei Fertigstellung O1 in vollem Umfang seinem Unternehmen zu, war aber nach § 15 Abs. 1b UStG nur zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigt.

O6 vergrößert R seine Praxis und zieht mit seiner Familie in ein anderes Gebäude. Da sich die Verwendung des bisher teilweise privat genutzten Gebäudes verändert hat, kann R nach § 15a Abs. 6a UStG eine Vorsteuerberichtigung pro rata temporis zu seinen Gunsten vornehmen.

### 3.1.4 Besonderheiten bei nachträglichen Herstellungskosten

Bei einem Gegenstand, bei dem **nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten**<sup>34</sup> – AHK – entstehen, ergibt sich für diese nachträglichen AHK ein **eigenständiger Berichtigungszeitraum**, der grundsätzlich auch wieder fünf oder zehn Jahre läuft, soweit nicht eine geringere Verwendungsdauer für diesen Gegenstand in Betracht kommt, § 15a Abs. 6 UStG.

### 3.1.5 Berichtigung bei Untergang/Zerstörung des Gegenstands

Wenn ein Gegenstand aus dem Unternehmen ausscheidet, ohne dass diesem Ausscheiden ein Verkauf oder ein unentgeltlicher Vorgang i. S. d. § 3 Abs. 1b UStG zugrunde liegt (also z. B. bei **Zerstörung des Gegenstands**, bei Diebstahl oder Entsorgung wegen technischer Überalterung), ist damit der maßgebliche **Berichtigungszeitraum für den Gegenstand beendet**.

Eventuell kann sich daraus auch eine Neuberechnung von Vorsteuerberichtigungen der Vorjahre ergeben, da sich bei einem vorzeitigen Ausscheiden des Gegenstands aus dem Unternehmen der Umfang des Berichtigungszeitraums verringert hat. Zur Vereinfachung kann dann aber eine Differenz zu den ursprünglichen Berechnungen in der Erklärung des Jahres berücksichtigt werden, in dem der Gegenstand aus dem Unternehmen ausscheidet.<sup>35</sup>

### 3.2 Vorsteuerberichtigung bei nur einmalig verwendeten Wirtschaftsgütern

Eine Vorsteuerberichtigung kann sich auch für Wirtschaftsgüter ergeben, die der Unternehmer **nur einmalig für Ausgangsleistungen** verwenden will, § 15a Abs. 2 UStG. Im Regelfall entspricht dies dem Begriff des „Umlaufvermögens“, allerdings ist die ertragsteuerrechtliche Beurteilung als Umlaufvermögen für die Umsatzsteuer nicht maßgebend.<sup>36</sup>

Bei Wirtschaftsgütern, die der Unternehmer nur einmalig für Ausgangsleistungen verwenden will, ergibt sich – anders als bei mehrfach zu verwendenden Wirtschaftsgütern – **kein Berichtigungszeitraum**. Eine Vorsteuerberichtigung ist damit **zeitlich unbefristet** möglich und muss in vollem Umfang erfolgen, wenn der Gegenstand anders verwendet wird, als dies bei Leistungsbezug geplant war.

34 *Nachträgliche Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Gegenstand, die ohne Zusammenhang mit diesem Gegenstand zu AHK führen würden.*

35 *Abschn. 15a.11. Abs. 6 UStAE.*

36 *BFH, Urteil v. 24.9.2009, V R 6/08, BStBl. II 2010, 315.*

33 § 44 Abs. 3 UStDV.



**BEISPIEL** Immobilienhändler I erwarb im Juni 01 ein unbebautes Grundstück für 400.000 €. Da der Verkäufer in dem Kaufvertrag auf die Steuerfreiheit des Umsatzes verzichtete, wurde I zum Steuerschuldner der Umsatzsteuer i.H.v. 76.000 €, § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG. Da I plante, das Grundstück zu parzellieren und dann an private Erwerber steuerfrei zu verkaufen, zog er die von ihm geschuldete Umsatzsteuer 01 nicht als Vorsteuer ab.

Entgegen seiner ursprünglichen Planung verkauft I das Grundstück im Mai 04 an einen Unternehmer, der bereit ist, die Umsatzsteuer zu übernehmen. I verzichtet deshalb nach § 9 Abs. 1 und Abs. 3 UStG bei dem Verkauf auf die Steuerfreiheit des Umsatzes nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG. Da sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben, kann I nach § 15a Abs. 2 UStG eine Vorsteuerberichtigung vornehmen und für den Mai 04 76.000 € als Vorsteuerberichtigungsbetrag gegenüber seinem Finanzamt geltend machen.

### 3.3 Vorsteuerberichtigung bei Leistungen an Gegenständen

Für Leistungen, die an einem Gegenstand ausgeführt werden, kann sich eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG ergeben. Dies gilt auch dann, wenn ein anderer Gegenstand in diesen Gegenstand eingeht. Insbesondere wird dies **Reparaturleistungen an Gegenständen** – typischerweise im Bereich gemischt genutzter Immobilien – betreffen. Dabei wird für jede Maßnahme ein **neuer** – fünf- oder zehnjähriger – **Berichtigungszeitraum** begründet.

**BEISPIEL** Investor I hatte an einem ihm seit mehr als zehn Jahren gehörenden gemischt genutzten Gebäude Anfang September 01 das Dach für 40.000 € zzgl. 7.600 € Umsatzsteuer neu decken lassen. Entsprechend der im September 01 vorliegenden Nutzung des Gebäudes, zog I nach § 15 Abs. 4 UStG 40 % der ihm berechneten Umsatzsteuer ab (= 3.040 €). Durch die Instandsetzungsmaßnahme begründet I einen neuen Berichtigungszeitraum von zehn Jahren (01.09.01 bis 31.08.11). Bei Erstellung der Umsatzsteuererklärung für 02 stellt I fest, dass er 02 das Gebäude wegen eines Mieterwechsels im Durchschnitt zu 60 % für vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwendet hat. Für I ergibt sich nach § 15a Abs. 3 UStG für 02 eine Vorsteuerberichtigung für das Berichtigungsobjekt „Dacherneuerung“. Der Vorsteuerbetrag aus 01 ist dabei rechnerisch über den zehnjährigen Berichtigungszeitraum zu verteilen. Für 02 ergibt sich für I bei einer Verwendungsänderung von 20 % ein Berichtigungsbetrag von  $(7.600 \text{ €} \times 12/120 \times 20 \%) = 152 \text{ €}$ , der in der Jahreststeuererklärung 02 geltend zu machen ist.

Soweit im Rahmen einer Maßnahme in ein Wirtschaftsgut mehrere Gegenstände eingehen oder an einem Wirtschaftsgut mehrere sonstige Leistungen ausgeführt werden, sind diese zu einem **Berichtigungsobjekt zusammenzufassen**, § 15a Abs. 3 Satz 2 UStG. Die Finanzverwaltung<sup>37</sup> setzt die gesetzliche Vorgabe der einheitlichen Maßnahme zeitbezogen um und will alle Leistungen innerhalb eines Zeitraums von drei Monaten, bei Immobilien innerhalb von sechs Monaten, zu einem einheitlichen Berichtigungsobjekt zusammenfassen.

Eine Änderung der Verhältnisse, die zu einer Vorsteuerberichtigung führt, liegt auch dann vor, wenn der Unternehmer einen Gegenstand aus dem Unternehmen nicht steuerbar entnimmt, weil er bei dem Kauf des Gegenstands keinen Vorsteuerabzug hatte, aber sonstige Leistungen, die den Vorsteuerabzug zugelassen hatten, an dem Gegenstand ausgeführt worden sind, § 15a Abs. 3 Satz 3 UStG.

### 3.4 Vorsteuerberichtigung bei sonstigen Leistungen

Eine Vorsteuerberichtigung kann sich auch für **bezogene sonstige Leistungen** ergeben, § 15a Abs. 4 UStG. Dabei kann eine Vorsteuerberichtigung „pro rata temporis“ erfolgen, wenn die sonstige Leistung mehrfach (dauerhaft) zur Erzielung von Einnahmen verwendet wird (z. B. bei **Leasingvorauszahlungen**). Wenn die bezogene Leistung nur einmalig verwendet wird (z. B. Reinigungsleistungen), erfolgt eine Berichtigung sofort. Ob die sonstige Leistung einmalig oder mehrmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet wird, beurteilt sich danach, wann die bezogene sonstige Leistung verbraucht ist. Bei sonstigen Leistungen kann eine Vorsteuerberichtigung aber nur dann in Betracht kommen, wenn für sie in der Steuerbilanz ein Aktivierungsgebot bestünde oder wenn es sich um **Anzahlungen für sonstige Leistungen** handeln würde.

**BEISPIEL** Chirurg C schließt mit einem Leasingunternehmen einen Leasingvertrag über ein medizinisches Gerät ab. Im Januar 01 leistet C eine Leasingsonderzahlung i.H.v. 20.000 € zzgl. 3.800 € Umsatzsteuer. Da C das Gerät ausschließlich für steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 UStG verwendet, kann C keinen Vorsteuerabzug vornehmen. Ab Januar 02 verwendet C das Gerät auch für vorsteuerabzugsberechtigende Schönheitsoperationen.

Für C ergibt sich eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG. Da die Leasingsonderzahlung für das Gerät nicht nur einmalig für Ausgangsleistungen verwendet wird, erfolgt eine Vorsteuerberichtigung „pro rata temporis“ über den fünfjährigen Berichtigungszeitraum.

### 3.5 Weitere Vorsteuerberichtigungsmöglichkeiten und Vereinfachungsregelungen

#### 3.5.1 Weitere Berichtigungsmöglichkeiten

Über die Hauptanwendungsfälle der Vorsteuerberichtigung hinaus sind die folgenden Sonderregelungen zu beachten:

- Bei einem **Wechsel der Besteuerungsform** bis 31.12.2024: zwischen Kleinunternehmerbesteuerung und Regelbesteuerung; ab 2025 führen Kleinunternehmer steuerfreie Umsätze aus, sodass sich die Vorsteuerberichtigung bei Änderung des Besteuerungsverfahrens aus den allgemeinen Grundsätzen zur Vorsteuerberichtigung ergibt. Außerdem kann sich eine Änderung auch bei dem Wechsel zwischen der Durchschnittssatzbesteuerung und der Regelbesteuerung nach § 23a UStG oder § 24 UStG ergeben – soweit berichtigungsrelevante Änderungen vorliegen, § 15a Abs. 7 UStG.
- Bei einer **nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung** nach § 1 Abs. 1a UStG tritt der Erwerber in die Rechtsposition des Veräußerers ein. Damit hat der Erwerber die Vorsteuerberichtigungszeiträume des Veräußerers fortzusetzen, § 15a Abs. 10 UStG. Dies führt in der Praxis zu einem nicht unerheblichen Risiko für den Erwerber.

**BEISPIEL** Investor I veräußert ein Gebäude nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar an den Erwerber E. E tritt in die Rechtsposition des I ein und muss bis zum Ende des Berichtigungszeitraums alle Vorsteuerberichtigungsobjekte des I aus der Herstellung und allen Reparaturmaßnahmen zu seinen Gunsten wie zu seinen Lasten weiterführen.

#### 3.5.2 Vereinfachungen bei der Vorsteuerberichtigung

Um bei geringfügigen Beträgen oder einer nur geringfügigen Verwendungsänderung eine Vorsteuerberichtigung zu vermeiden, sind in § 44 UStDV Vereinfachungsregelungen enthalten.

<sup>37</sup> Abschn. 15a.6. Abs. 11 UStAE.

Vereinfachungsregelungen

<p>§ 44 Abs. 1 UStDV</p>	<p>Grundsätzlich erfolgt keine Vorsteuerberichtigung, wenn die gesamten Vorsteuerbeträge aus dem Leistungsbezug 1.000 € nicht übersteigen. Dies gilt sowohl zugunsten wie zulasten des Unternehmers.</p>
<p>§ 44 Abs. 2 UStDV</p>	<p>Keine Berichtigung in einem Jahr, in dem sich die Nutzung im Vergleich zu den Verhältnissen des ursprünglichen Vorsteuerabzugs um weniger als zehn Prozentpunkte verändert hat. Eine Ausnahme liegt lediglich dann vor, wenn der Berichtigungsbetrag 1.000 € übersteigt.</p>

Tabelle 2

**BEISPIEL** Versicherungsvertreter V erwirbt einen Computer für 2.000 € zzgl. 380 € Umsatzsteuer. Die Vorsteuerabzugsberechtigung richtet sich nach der Verwendungsabsicht zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs. Sollte sich später etwas an der Nutzung des Computers ändern, ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG wegen der Vereinfachungsregelung des § 44 Abs. 1 UStDV grundsätzlich ausgeschlossen, da die V insg. berechnete Umsatzsteuer nicht mehr als 1.000 € betragen hat.

Eine Vereinfachung ergibt sich auch noch durch § 45 UStDV: Endet der Berichtigungszeitraum nach dem 15. eines Monats, wird der gesamte angefangene Monat noch in die Vorsteuerberichtigung einbezogen. Endet der Berichtigungszeitraum vor dem 16. eines Monats, wird der angefangene Monat nicht mehr für die Vorsteuerberichtigung berücksichtigt. Dies gilt jeweils analog auch für den Beginn des Berichtigungszeitraums.

**3.6 Zeitpunkt der Vorsteuerberichtigung**

Muss der Unternehmer eine Vorsteuerberichtigung vornehmen, ergeben sich in Abhängigkeit des Berichtigungsgrunds unterschiedliche **Zeitpunkte der Berichtigung**, § 44 Abs. 3 UStG.

- Bei einer **Entnahme oder Veräußerung** erfolgt die Vorsteuerberichtigung schon in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Entnahme oder Veräußerung stattfindet.
- Bei einer **Nutzungsänderung** ist die Vorsteuerberichtigung in der Jahreserklärung vorzunehmen. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn sich voraussichtlich eine Berichtigung von mehr als 6.000 € ergeben wird, in diesem Fall ist die Berichtigung schon zeitanteilig in den Voranmeldungszeiträumen vorzunehmen.