



Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrektur - wie funktioniert das eigentlich?

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	2
2.	Funktion des Vorsteuerabzugs	2
3.	Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs	3
3.1.	Zum Vorsteuerabzug berechtigter Personenkreis: Unternehmer	3
3.2.	Abzug der gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge	4
3.3.	Leistung von einem anderen Unternehmer	4
3.4.	Leistung für das Unternehmen	5
3.4.1	Ausschließlich im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzte Leistung	5
3.4.2	Sowohl im unternehmerischen als auch im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzte Leistung	6
3.5.	Ordnungsgemäße Eingangsrechnung	8
3.6.	Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs	8
4.	Vorsteuerabzugsbeschränkungen	8
4.1.	Unternehmerische Nutzung < 10 %	8
4.2.	Unternehmerische Nutzung zwischen 10 % und 90 %	9
4.3.	Vorsteuerausschluss	9
5.	Vorsteuerberichtigung	10
5.1.	Voraussetzung der Vorsteuerberichtigung	10
5.1.1	Dem Unternehmen auf Dauer dienendes Wirtschaftsgut	10
5.1.2	Änderung während des Berichtigungszeitraums	10
5.1.3	Änderung der Verhältnisse	11
5.1.4	Änderungen durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz	11
5.2.	Vereinfachungsregelungen beim Korrekturverfahren	12
5.3.	Berichtigungsverfahren	12
5.4.	Aufzeichnungspflichten	14
6.	Fazit	14
7.	Weiterführende Literatur	14

1. Einleitung

Unternehmer werden durch den Vorsteuerabzug von der im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer wieder entlastet. Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung innerhalb eines bestimmten Berichtigungszeitraums die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, müssen Unternehmer eine Korrektur des vorgenommenen Vorsteuerabzugs durchführen.

Wie der Vorsteuerabzug und die Korrektur des Vorsteuerabzugs funktioniert, soll im Rahmen dieses Beitrags dargestellt werden. Außer Acht gelassen werden in diesem Beitrag Besonderheiten des Vorsteuerabzugs bei Fahrzeugen. Dazu lesen Sie bitte den SteuernTransparent Beitrag vom 7.10.2004 „Unternehmerisch und privat genutzte Fahrzeuge - zurück zur Umsatzbesteuerung des Nutzungswertes“ unter www.steuerntransparent.com.

2. Funktion des Vorsteuerabzugs

Das deutsche Umsatzsteuersystem ist ein sog. **Nettoallphasensystem**. Das bedeutet, dass lediglich der Endverbraucher einer Lieferung oder Leistung mit der Umsatzsteuer belastet werden soll. Ist der Empfänger einer Lieferung oder Leistung ein Unternehmer i.S. des Umsatzsteuergesetzes, wird er durch den sog. Vorsteuerabzug grundsätzlich wieder von der Belastung mit der Umsatzsteuer entlastet. Ausgenommen vom Vorsteuerabzug sind solche Unternehmer, die steuerfreie Umsätze ausführen, wie z.B. Banken, Versicherungen und Ärzte. Soweit Unternehmer umsatzsteuerfreie Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, steht ihnen kein Vorsteuerabzug zu.

Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist grundsätzlich der leistende Unternehmer. Er hat die Umsatzsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Eine Ausnahme von dieser Regel stellt die sog. Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG dar. Zur Sicherung des Steueraufkommens ist in diesem Fall der unternehmerische Leistungsempfänger Steuerschuldner und damit zur Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer an das Finanzamt verpflichtet.

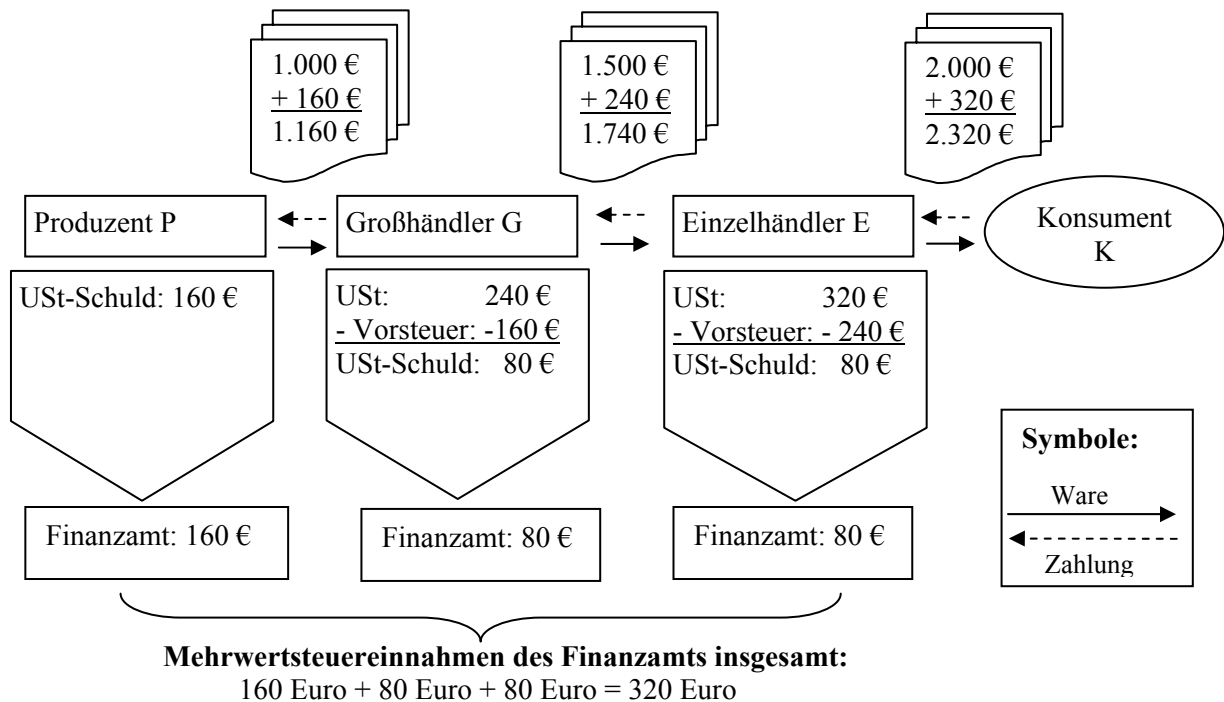
Steuerträger der Umsatzsteuer ist der Konsument. Er zahlt als Endverbraucher die Umsatzsteuer in voller Höhe mit dem Kaufpreis. Den Vorsteuerabzug kann er nicht geltend machen.

Somit führt das Umsatzsteuersystem dazu, dass auf jeder Stufe innerhalb der sog. Leistungskette der geschaffene Mehrwert der gelieferten Ware bzw. der erbrachten Dienstleistung der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist. Die Besteuerung des Mehrwerts wird dadurch erreicht, dass der Unternehmer den Umsatzsteuerbetrag auf den erzielten Umsatz abzüglich der ihm in Rechnung gestellten sog. Vorsteuer an das Finanzamt abführt. Das heißt also, dass durch den **Vorsteuerabzug** jedoch die auf der vorangegangenen Stufe bereits stattgefundenene Mehrwertbesteuerung neutralisiert wird. Der Endverbraucher bleibt letztendlich das einzige Glied in der Besteuerungskette, das die Steuer trägt.

Verdeutlicht werden soll dies am nachfolgenden Beispiel:

Beispiel:

Produzent P verkauft seine Waren an den Großhändler G für 1.160 Euro inkl. 160 Euro Mehrwertsteuer. G verkauft die Waren an den Einzelhändler E weiter. G erzielt einen Kaufpreis in Höhe von 1.740 Euro inkl. 240 Euro Mehrwertsteuer. Konsument K kauft beim E die Ware für insgesamt 2.320 Euro inkl. 320 Euro Mehrwertsteuer.



Produzent P muss die im Nettopreis enthaltene Umsatzsteuer in Höhe von 160 Euro an das Finanzamt abführen. Großhändler G veräußert die Ware zu einem Bruttopreis von 1.500 Euro zuzüglich 240 Euro Umsatzsteuer, die er an das Finanzamt zahlen muss. Da der P bereits Umsatzsteuer in Höhe von 160 Euro an das Finanzamt abgeführt hat, kann der G diese als Vorsteuer geltend machen. Seine tatsächliche Umsatzsteuerschuld beträgt nunmehr nur 80 Euro. Einzelhändler E veräußert die Ware an den Konsumenten K für 2.320 Euro netto. Auch er kann die bereits in den vorangegangenen Leistungsstufen an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer von insgesamt 240 Euro (160 Euro + 80 Euro) als Vorsteuer geltend machen. Verbleiben 80 Euro, die E an das Finanzamt abzuführen hat. Konsument K kann keinen Vorsteuerabzug geltend machen, sondern muss die im Kaufpreis von 2.320 Euro enthaltene Mehrwertsteuer von 320 Euro in voller Höhe bezahlen.

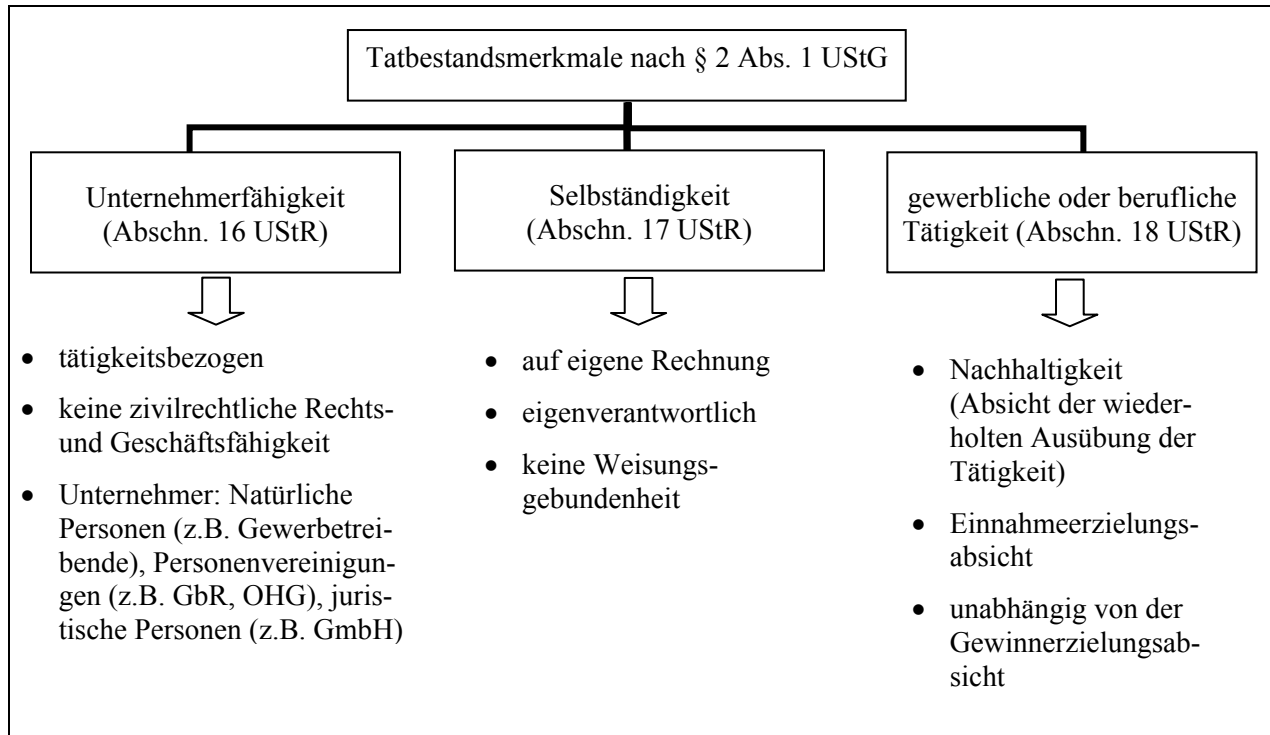
3. Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs

Der Vorsteuerabzug kann nur dann vorgenommen werden, wenn kumulativ bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Diese werden im Folgenden dargestellt.

3.1. Zum Vorsteuerabzug berechtigter Personenkreis: Unternehmer

Zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG sind nur **Unternehmer** i.S. der §§ 2 und 2a UStG berechtigt. Unternehmer ist nach § 2 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Übersicht: Unternehmereigenschaft



Ausgenommen vom Vorsteuerabzug sind folglich alle Arbeitnehmer im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit. Ebenso wenig gilt als Unternehmer i.S. des Umsatzsteuergesetzes, wer aus Liebhaberei gelegentlich Gegenstände veräußert. So ist beispielsweise ein Briefmarkensammler, der eine doppelte Briefmarke aus seiner Sammlung veräußert, kein Unternehmer und somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Eine Ausnahme besteht für sog. **Kleinunternehmer**. Nach § 19 Abs. 2 UStG haben Kleinunternehmer ein Optionsrecht, d.h. sie können sich entweder für eine Umsatzsteuerpflicht und demzufolge für den Vorsteuerabzug entscheiden oder davon absehen. Kleinunternehmer sind nach § 19 Abs. 1 UStG Unternehmer, deren

- Umsatz zuzüglich der darauf entfallenen Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überstiegen hat und
- im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird.

3.2. Abzug der gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge

Unternehmer können nur die in der Rechnung gesondert ausgewiesenen Steuerbeträge für Lieferungen und Leistungen als Vorsteuer abziehen, die nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht geschuldet werden (Abschn. 192 Abs. 1 UStR). Von deutschen Finanzämtern nicht erstattet werden gezahlte ausländische Umsatzsteuern. Diese werden nur vom jeweiligen Herkunftsstaat als Vorsteuern erstattet.

3.3. Leistung von einem anderen Unternehmer

Der Vorsteuerabzug ist nur möglich, wenn die in einer Rechnung mit gesondertem Steuer ausweis abgerechnete Leistung von einem anderen Unternehmer erbracht wurde (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

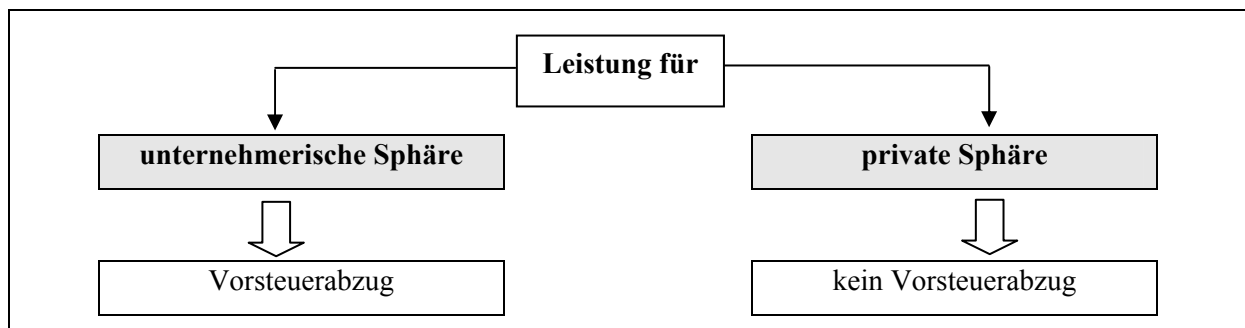
Die von einem Nichtunternehmer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist beim Empfänger der Leistung selbst dann nicht als Vorsteuer abziehbar, wenn der Nichtunternehmer die ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abführt.¹

3.4. Leistung für das Unternehmen

Unternehmer können den Vorsteuerabzug zudem nur dann vornehmen, wenn die Leistung an den Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt wurde. Eine Leistung für das Unternehmen setzt zunächst voraus, dass der Unternehmer überhaupt Leistungsempfänger ist. Leistungsempfänger ist grundsätzlich diejenige Person, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt und verpflichtet wird. Somit ist regelmäßig der Auftraggeber der Leistung auch der Leistungsempfänger (Abschn. 192 Abs. 16 UStR).

Zudem muss die Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt werden, d.h. der Unternehmer muss die empfangene Leistung für sein Unternehmen und nicht für seine Privatsphäre verwenden (Abschn. 192 Abs. 17 UStR). Das ist der Fall, wenn der Unternehmer die empfangene Leistung in seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit einbezieht, sie also seinerseits zur Ausführung von Umsätzen verwendet.² Leistungen, die der Unternehmer sowohl für sein Unternehmen als auch für seinen privaten Gebrauch verwendet, muss er entweder dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen. Zwar trifft grundsätzlich der Unternehmer die jeweilige Zuordnung; diese ist jedoch generell nur dann möglich, wenn eine Verwendung in der jeweiligen Sphäre objektiv möglich ist (Abschn. 192 Abs. 17 UStR). Für Gegenstände, die ausschließlich für unternehmerische oder nichtunternehmerische Zwecke genutzt werden, besteht kein Wahlrecht bei der Zuordnung. Sie sind gänzlich dem Unternehmen bzw. der Privatsphäre des Unternehmers zuzuordnen.³

Schaubild: Folgen der Zuordnung



3.4.1 Ausschließlich im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzte Leistung

Setzt der Unternehmer die empfangene Leistung ausschließlich für seinen nichtunternehmerischen Bereich ein, kann er für diese Leistung keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Wird die Leistung zu einem späteren Zeitpunkt nach Bezug der Leistung für unternehmerische Zwecke genutzt, ist trotzdem kein Vorsteuerabzug möglich. Eine solche sog. Einlage berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug, da es hinsichtlich des Bezugs der Leistung grundsätzlich auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Leistung ankommt (Abschnitt 192 Abs. 17 Satz 4 UStR).

¹ Vgl. BFH-Urteil vom 8.12.1988, Az. V R 28/84, BStBl 1989 II, S. 250.

² Vgl. BFH-Urteil vom 15.7.1993, Az. V R 61/89, BStBl 1993 II, S. 810.

³ BMF-Schreiben vom 30.3.2004, Az. IV B 7 – S 7300 – 24/04, BStBl 2004 I, S. 451.

3.4.2 Sowohl im unternehmerischen als auch im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzte Leistung

Nimmt der Unternehmer Leistungen in Anspruch, die er sowohl in seinem unternehmerischen als auch in seinem nichtunternehmerischen Bereich einsetzen kann, ist die Frage des Vorsteuerabzugs nicht einheitlich zu beantworten.

Werden dem Unternehmer **vertretbare Sachen** geliefert, wie z.B. Heizöl oder Strom, und steht bereits bei der Lieferung fest, dass ein bestimmter Teil für das Unternehmen und ein anderer Teil zum privaten Gebrauch verwendet wird, hat eine Aufteilung des in Rechnung gestellten Vorsteuerbetrags anhand des Verhältnisses der unternehmerischen zur nichtunternehmerischen Verwendung in einen abziehbaren und in einen nichtabziehbaren Teil zu erfolgen (Abschn. 192 Abs. 21 Nr. 1 UStR).

Beispiel:

Weinhändler W erhält eine Lieferung von 500 Flaschen Wein zu 6.000 Euro zuzüglich 960 Euro Umsatzsteuer. 100 Flaschen Wein (20 % der Lieferung) sind für seinen Privatgebrauch bestimmt und werden von W in seinem Weinkeller eingelagert. W kann nur den auf 400 Flaschen Wein (80 % der Gesamtlieferung) entfallenen Anteil des gesondert in Rechnung gestellten Rechnungsbetrags als Vorsteuer geltend machen.

Eine solche Vorsteueraufteilung gilt auch, wenn der Unternehmer **sonstige Leistungen** bezieht, die sowohl die nichtunternehmerische als auch die unternehmerische Sphäre des Unternehmers berühren (Abschn. 192 Abs. 21 Nr. 1 UStR).

Dagegen hat der Unternehmer bei sog. **einheitlichen Gegenständen**, wie z.B. einem gemischt genutzten Grundstück oder und bei **beweglichen einheitlichen Sachen**, wie z.B. Fahrzeugen, die Möglichkeit, den Gegenstand oder die bewegliche Sache entweder insgesamt oder nur hinsichtlich des tatsächlichen Nutzungsanteils seinem Unternehmen zuzuordnen (Abschn. 192 Abs. 21 Nr. 2 UStR).

Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung bei der Anschaffung, Herstellung oder Einlage eines Gegenstands. Gegenüber dem Finanzamt gilt die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs als Indiz dafür, dass der Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet wurde. Unterbleibt der Vorsteuerabzug, wertet das Finanzamt dies als Zuordnung des Gegenstands zur Privatsphäre des Unternehmers (Abschn. 192 Abs. 21 Satz 8 UStR).

Werden Gegenstände erworben oder Leistungen erbracht, für die kein Vorsteuerabzug möglich ist, müssen andere Indizien für die unternehmerische Nutzung herangezogen werden. Als **Beweisanzeichen**⁴ gelten dabei beispielsweise, wenn:

- der Unternehmer beim An- und Verkauf des gemischt genutzten Gegenstandes als Unternehmer auftritt,
- der gemischt genutzte Gegenstand unternehmerisch oder privat versichert ist oder
- u.U. auch bilanzielle und ertragsteuerliche Behandlungen vorliegen, z.B. wenn ein gemischt genutzter Gegenstand dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet ist.

Liegen keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen vor, kann dieser nicht der unternehmerischen Sphäre zugeordnet werden.

⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 30.03.2004, Az. IV B 7 – S 7300 – 24/04.

Wird ein gemischt genutzter Gegenstand insgesamt dem Unternehmen zugeordnet, unterliegt die nichtunternehmerische Nutzung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung.

Beispiel:

Der Unternehmer U erwirbt am 1.1.2005 ein Gebäude für 450.000 Euro zuzüglich 72.000 Euro Umsatzsteuer. Im Erdgeschoss des Gebäudes befindet sich seine Autowerkstatt. Die beiden darüber liegenden Stockwerke nutzt er als Wohnraum. Die Fläche für die Autowerkstatt macht 40 % der gesamten Gebäudefläche aus, die Wohnfläche 60 %. U ordnet das gesamte Gebäude seinem Unternehmen zu. U kann nun die Vorsteuer in voller Höhe geltend machen. Gleichwohl unterliegt die private Nutzung des Gebäudes (60 %) der Umsatzsteuer.

Nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG ist die Bemessungsgrundlage bei der unentgeltlichen Wertabgabe die bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Kosten, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Mit Schreiben vom 13.4.2004⁵ hat die Finanzverwaltung die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe neu geregelt. Durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz⁶ wurde die Auffassung der Finanzverwaltung nunmehr gesetzlich festgeschrieben.

Zu den Kosten gehören nunmehr beispielsweise Aufwendungen des Unternehmens für den laufenden Betrieb oder den Unterhalt des dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, aber auch Anschaffungs- oder Herstellungskosten.⁷ Die Kosten entsprechen dabei dem jährlichen Werteverzehr des Gegenstandes. Dieser wird auf den Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG reduziert und beträgt nunmehr bei Grundstücken 10 Jahre und bei beweglichen Wirtschaftsgütern 5 Jahre. Das bedeutet, dass bei einer Privatnutzung von Grundstücken jährlich maximal 10 % der Kosten und bei einer Privatnutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern jährlich maximal 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Werteverzehr der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Nach dem Ablauf des Berichtigungszeitraums von 10 bzw. 5 Jahren entfällt eine Besteuerung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

Für Gegenstände, bei denen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten weniger als 500 Euro betragen, sind diese nicht auf den entsprechenden Berichtigungszeitraum zu verteilen. Sie sind sofort im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu berücksichtigen.⁸

Die Grundsätze des BMF-Schreibens werden ab dem 1.7.2004 angewendet.

Beispiel:

Der selbständige Steuerberater S erwirbt am 1.1.2005 ein Gebäude für 500.000 Euro zuzüglich 80.000 Euro Umsatzsteuer. Die Räume im Erdgeschoss (40 % der Nutzfläche des Gebäudes) nutzt er als Büroräume für seine Steuerberaterpraxis. Die Räume im Obergeschoss (60 %) nutzt er als eigene Wohnfläche. Die gesamten Betriebskosten (Strom, Gas, Reparaturen usw.) betragen jährlich 2.000 Euro zuzüglich 320 Euro Umsatzsteuer. Die Finanzierungskosten und die Kosten für die Gebäudeversicherung betragen jährlich 20.000 Euro.

Da die unternehmerische Nutzung des Erdgeschosses zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist die Privatnutzung des Obergeschosses steuerbar und steuerpflichtig. S erhält aus den Anschaffungskosten den vollen Vorsteuerabzug in Höhe von 80.000 Euro. Die Vorsteuer aus den Betriebskosten in Höhe von 320 Euro kann er ebenfalls geltend machen. Dafür muss S für die Jahre 2005 bis 2014 die private Nutzung des Gebäudes als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterwerfen.

⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 13.4.2004, Az. IV B 7 – S 7206 – 3/04, BStBl 2004 I, S. 468.

⁶ Vgl. Gesetz vom 9.12.2004, BGBl 2004 I, S. 3310 – 3330.

⁷ Vgl. BMF-Schreiben vom 13.4.2004, Tz. 2.

⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 13.4.2004, Tz. 2.

Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ermittelt sich wie folgt:

Anteilige auf die Herstellungskosten entfallene Vorsteuer (60 % der Vorsteuer verteilt auf den Bemessungszeitraum von 10 Jahren) (60 % x 500.000 Euro) / 10 Jahre):	30.000 Euro
+ Betriebskosten (2.000 Euro x 60 %):	<u>+ 1.200 Euro</u>
Gesamte Kosten (Bemessungsgrundlage):	<u>31.200 Euro</u>
Jährliche Umsatzsteuer von 2005 bis 2014 (31.200 Euro x 16 %):	4.992 Euro

S hat folglich von 2005 an bis einschließlich 2014 jährlich 4.992 Euro Umsatzsteuer zu zahlen. Ab 2014 muss er nur noch eine Umsatzsteuer von 192 Euro (60 % x 320 Euro) auf die privat genutzten Betriebskosten zahlen. Die Abschreibung auf die Herstellungskosten geht nach Ende des Berichtszeitraums nicht mehr in die Bemessungsgrundlage ein. Die Finanzierungskosten und die Kosten für die Gebäudeversicherung unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

3.5. Ordnungsgemäße Eingangsrechnung

Der Vorsteuerabzug setzt ferner voraus, dass der Umsatzsteuerbetrag in einer Rechnung im Sinne des § 14 UStG gesondert ausgewiesen ist (Abschn. 192 Abs. 7 UStR). Die Rechnung hat dabei die Funktion eines Belegnachweises. Bei Verlust der Originalrechnung kann der Unternehmer auch eine Rechenkopie als Beleg vorlegen.⁹ Zudem werden Rechnungen in elektronischer Form anerkannt. Allerdings müssen elektronische Rechnungen aus Sicherheitsgründen eine digitale Signatur enthalten (vgl. hierzu unseren SteuernTransparent Beitrag „Die elektronische Rechnung“ vom 29.11.2001 unter www.steuerntransparent.com).

Eine vollständige und richtige Rechnung muss sämtliche Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG und ggf. darüber hinaus die zusätzlichen Angaben nach § 14a UStG enthalten. Der Leistungsempfänger hat die Rechnung auf ihre Richtigkeit zu überprüfen (Abschn. 192 Abs. 3 UStR).

Seit dem 1.1.2004 muss in einer Rechnungen die vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die vom Bundesamt für Finanzen erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ausgewiesen werden (§ 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG). Gleichfalls sind für ab dem 1.7.2004 erteilte Rechnungen erstmals eine fortlaufende Rechnungsnummer sowie die Angabe des Steuersatzes (nach Nettoentgelt und Umsatzsteuerbetrag) zwingend für den Vorsteuerabzug erforderlich (vgl. hierzu: SteuernTransparent Beitrag „Vorsteuerabzug in Gefahr! Die neuen Anforderungen an die Rechnung“ vom 9.6.2004 unter www.steuerntransparent.com).

3.6. Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs

Vorsteuerbeträge fallen grundsätzlich in den Besteuerungszeitraum, in dem die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG – nämlich die Ausführung des Vorumsatzes an den abzugsberechtigten Unternehmer und das Vorliegen einer Rechnung mit gesondertem Steuerbeweis – erstmals gemeinsam vorliegen und, im Falle von Zahlungen vor Ausführung von Vorumsätzen, die Zahlung erfolgt ist (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStG).

4. Vorsteuerabzugsbeschränkungen

4.1. Unternehmerische Nutzung < 10 %

Für Gegenstände, die ein Unternehmer weniger als 10 % unternehmerisch nutzt, kann kein Vorsteuerabzug durchgeführt werden, da in diesen Fällen eine Zuordnung zum Unternehmen nicht möglich ist (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).

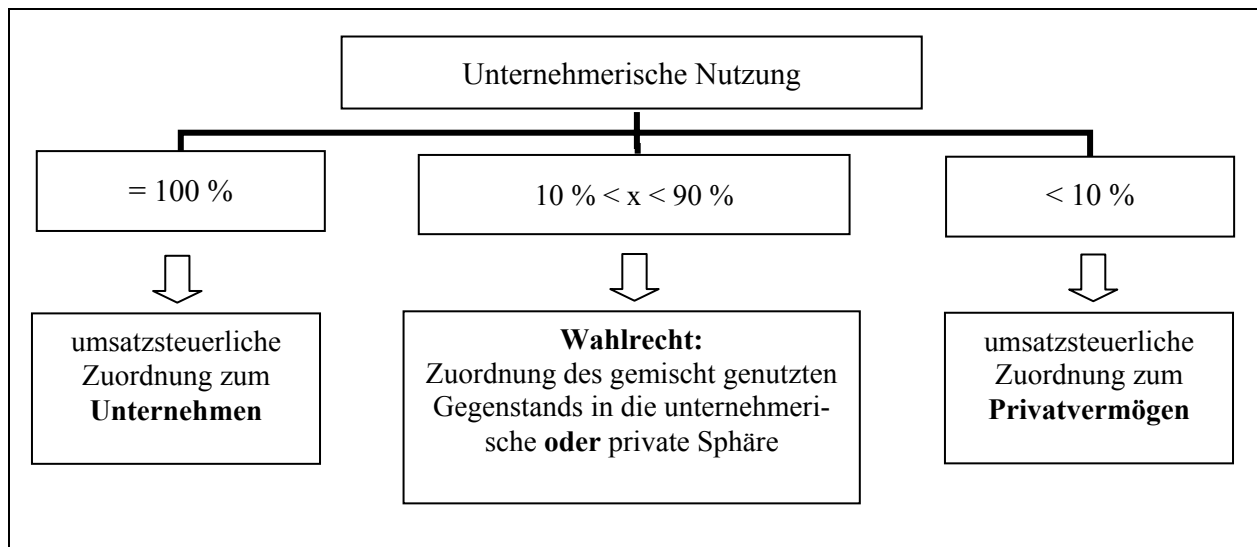
⁹ Vgl. BFH-Urteil vom 19.11.1998, Az. V R 102/96, BStBl 1999 II, S. 255.

Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen darf nur vorgenommen werden, wenn der Unternehmer den Gegenstand mindestens zu 10 % für unternehmerische Zwecke nutzt.

4.2. Unternehmerische Nutzung zwischen 10 % und 90 %

Liegt die unternehmerische Nutzung eines Gegenstands zwischen 10 % und 90 %, hat der Unternehmer ein Wahlrecht. Er kann den Gegenstand entweder

- ganz seinem Unternehmen,
- ganz der privaten Sphäre oder
- entsprechend seinem tatsächlichen Nutzungsanteil dem Unternehmen und der privaten Sphäre zuordnen.



4.3. Vorsteuerauschluss

Nicht abziehbar sind nach § 15 Abs. 1a UStG Vorsteuerbeträge, die auf bestimmte, nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG vom Abzugsverbot für Betriebsausgaben betroffene Aufwendungen, sowie für solche Aufwendungen für die nach § 12 Nr. 1 EStG nichtabzugsfähigen Ausgaben für den Haushalt entfallen. Nicht abzugsfähig sind zudem Vorsteuerbeträge, die auf Umzugskosten entfallen (§ 15 Abs. 1a Nr. 3 UStG).

Außerdem sind nach § 15 Abs. 2 UStG vom Vorsteuerabzug gänzlich ausgeschlossen die Lieferungen und Leistungen, die zur Ausführung folgender Umsätze verwendet werden:

- steuerfreie Umsätze: Dazu zählen nicht nur die steuerfreien Lieferungen oder Leistungen (z.B. Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast oder Umsätze aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter, § 4 Nr. 10 UStG), sondern auch der steuerfreie Eigenverbrauch bzw. die unentgeltliche Wertabgabe (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG),
- Umsätze im Ausland, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden (§ 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG) und
- unentgeltliche Lieferungen oder Leistungen, die steuerfrei wären, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt würden (§ 15 Abs. 2 Nr. 3 UStG).

5. Vorsteuerberichtigung

5.1. Voraussetzung der Vorsteuerberichtigung

Ändern sich bei einem beweglichen Wirtschaftsgut innerhalb von fünf Jahren bzw. bei einem unbeweglichen Wirtschaftsgut innerhalb von 10 Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung eine Berichtigung des vorgenommenen Vorsteuerabzugs vorzunehmen (§ 15a Abs. 1 UStG). Eine Berichtigung ist nur für solche Vorsteuerbeträge durchzuführen, die auch tatsächlich nach § 15 Abs. 1 UStG abgezogen werden dürfen. Vorsteuerbeträge, für die der Vorsteuerabzug nicht möglich ist, beispielsweise weil keine ordnungsgemäße Rechnung oder kein Beleg vom Zoll über die Einfuhr vorliegt, sind von der Berichtigung ausgenommen. Zudem muss der Unternehmer das Wirtschaftsgut seinem Unternehmen zugeordnet haben. Werden Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Anschaffung ausschließlich nichtunternehmerisch genutzt und dem unternehmerischen Bereich freiwillig nicht zugeordnet, scheidet sowohl ein Vorsteuerabzug als auch eine spätere Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG aus (Abschn. 214 Abs. 7 UStR).

5.1.1 Dem Unternehmen auf Dauer dienendes Wirtschaftsgut

Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG kann grundsätzlich für alle Wirtschaftsgüter vorgenommen werden, die dem Unternehmen **auf Dauer dienen**. Somit sind solche Wirtschaftsgüter von der Vorsteuerberichtigung ausgeschlossen, die z.B. dem Verkauf oder der Verarbeitung bestimmter Gegenstände dienen (R 214 Abs. 2 UStR). Der Vorsteuerabzug ist somit insbesondere für solche Wirtschaftsgüter möglich, die dem Anlagevermögen zugeordnet sind. Denn im Anlagevermögen eines Unternehmens werden nur Gegenstände ausgewiesen, die dem Geschäftsbetrieb auf Dauer dienen. Dazu gehören z.B. immaterielle Wirtschaftsgüter, wie Patente und Lizenzen, Sachanlagen, wie z.B. Grundstücke, technische Anlagen und Maschinen, die Betriebs- und Geschäftsaustattung, Finanzanlagen, Anteile an verbundenen Unternehmen sowie Beteiligungen. Jedoch kann auch für Wirtschaftsgüter, die kein Anlagevermögen sind, eine Vorsteuerberichtigung vorgenommen werden, wie z.B. für Vermietungstätigkeit.

Fallen nach dem Erwerb des Wirtschaftsguts nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, beispielsweise durch Anbau oder Umbau, werden diese wie ein selbständiges Wirtschaftsgut behandelt (§ 15a Abs. 3 UStG).

5.1.2 Änderung während des Berichtigungszeitraums

Die Änderungen müssen während des **Berichtigungszeitraums** anfallen. Für bewegliche Wirtschaftsgüter beträgt der Berichtigungszeitraum höchstens 5 Jahre und für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte höchstens 10 Jahre (§ 15a Abs. 1 UStG). Nach § 15a Abs. 2 UStG ist eine kürzere Verwendungsdauer entsprechend zu berücksichtigen. Der Berichtigungszeitraum verkürzt sich, wenn entweder die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer oder die tatsächliche Nutzungsdauer kürzer sind. Im Konkurrenzfall ist stets die kürzeste Nutzungsdauer maßgeblich.

Der Berichtigungszeitraum beginnt mit dem Tag der erstmaligen Verwendung und endet nach Ablauf des für das Wirtschaftsgut maßgeblichen Berichtigungszeitraums. Stimmen bei einem Wirtschaftsgut der Zeitpunkt der Anschaffung und der Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung nicht überein, beginnt der Berichtigungszeitraum erst mit der tatsächlichen Verwendung. Beispielsweise ist dies häufig beim Kauf eines Grundstücks der Fall, auf dem anschließend ein Bürogebäude errichtet wird, das erst zwei Jahre später bezogen wird.

Zur Bestimmung des Berichtigungszeitraums gelten die Vereinfachungsregelungen des § 45 UStDV.

Somit gilt, dass das Ende des Berichtigungszeitraums mit dem Ende des Vormonats zusammenfällt, sofern der Berichtigungszeitraum vor dem 16. des Folgemonats endet und auf das Ende des laufenden Monats aufzurunden ist, sofern der Berichtigungszeitraum nach dem 15. des laufenden Monats endet. Dies gilt auch für den Beginn des Berichtigungszeitraums. Beginnt also die erstmalige Verwendung in der ersten Hälfte des Monats, beginnt der Berichtigungszeitraum mit Beginn dieses Monats. Beginnt die erstmalige Verwendung in der zweiten Hälfte des Monats, beginnt der Berichtigungszeitraum mit dem Beginn des nächsten Monats.

Beispiel:

Unternehmer U erwarb am 1.11.2004 ein bewegliches Wirtschaftsgut, das er am 10.11.2004 erstmalig verwendete. Der maßgebliche Vorsteuerabzug beginnt somit am 10.11.2004. Nach der Vereinfachungsregelung des § 45 UStDV beginnt der Berichtigungszeitraum mit Beginn des 1.11.2004. Da er eine Laufzeit von 5 Jahren hat, endet der Berichtigungszeitraum mit Ablauf des 31.10.2009.

5.1.3 Änderung der Verhältnisse

Eine Vorsteuerkorrektur kann nur dann vorgenommen werden, wenn sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse geändert haben (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG). Eine solche Änderung der Verhältnisse liegt dann vor, wenn sich im Berichtigungszeitraum ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerabzug ergäbe, als er ursprünglich zulässig war. Hierbei sind die Verhältnisse in den einzelnen Kalenderjahren für sich zu beurteilen.

Beispiel:

Unternehmer U erwirbt am 1.3.2004 eine Maschine. Er beabsichtigt, die Maschine bis zum 30.6.2004 ausschließlich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze und ab dem 1.7.2004 ausschließlich für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu nutzen. Im Jahr 2005 verringert sich die Nutzung für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze - außerplanmäßig - um 10 % auf nunmehr 60 %. Für den Rest der Nutzungsdauer verbleibt es bei diesem Nutzungsverhältnis.

Im Jahr 04 kann der U im Zeitpunkt des Leistungsbezugs 40 % der auf die Anschaffung der Maschine entfallenen Vorsteuern abziehen (von den 10 Monaten des Jahres 2004, in denen die Maschine zum Betrieb des U gehört, ist die Maschine 4 Monate (40 % von 10 Monaten) für zum Vorsteuerabzug berechtigende und 6 Monate (60 % von 10 Monaten) für den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze verwendet worden. Da die Maschine im Jahr 2004 planmäßig verwendet wurde, ist eine Vorsteuerberichtigung nicht durchzuführen.

Im Jahr 2005 kommt es zu einer Änderung der Nutzungsverhältnisse, denn die Maschine wird nun nur noch zu 60 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwendet. Der U hat eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen.

5.1.4 Änderungen durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz

Durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 9.12.2004¹⁰ ist § 15a UStG maßgeblich geändert worden. Die Neuregelung des § 15a UStG gilt ab dem 1.1.2005, d.h. sie sind erstmals anzuwenden auf Vorsteuerbeträge, deren zugrunde liegende Umsätze nach dem 31.12.2004 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 11 UStG).

Nach den Regelungen des neuen § 15a UStG kann nunmehr unter bestimmten Voraussetzungen eine Vorsteuerberichtigung auch bei Wirtschaftsgütern vorgenommen werden, die zum Umlaufvermögen gehören (§ 15a Abs. 2 UStG i.d.F. des EURLUmsG). Das Umlaufvermögen beinhaltet alle Vermögensgegenstände, die nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Ändern sich also bei einem Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur

¹⁰ Vgl. Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 9.12.2004, BGBl 2004 I, S. 3310 – 3330.

Ausführung eines Umsatzes verwendet wird die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen. Die Berichtigung ist dabei für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut verwendet wird. Für derartige Wirtschaftsgüter ist also der Berichtigungszeitraum nicht auf fünf bzw. zehn Jahre beschränkt.

Beispiel:

Bauunternehmer B erwirbt ein Grundstück. Er beabsichtigt, das Grundstück zu bebauen und anschließend wieder umsatzsteuerpflichtig zu veräußern. Aus den Anschaffungskosten macht er den Vorsteuerabzug geltend. Entgegen seinen ursprünglichen Plänen veräußert er das Grundstück nun an einen Privatmann, d.h. nicht umsatzsteuerpflichtig. Insoweit muss er eine Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG vornehmen, obwohl das Grundstück zu seinem Umlaufvermögen gehört.

Zudem ist § 15a Abs. 4 UStG dahingehend geändert worden, dass Vorsteuerbeträge, die auf sonstigen Leistungen beruhen, unter bestimmten Voraussetzungen berücksichtigt werden können. Dabei muss es sich um solche sonstigen Leistungen handeln, die nicht an einem Wirtschaftsgut, das selbst Gegenstand einer Vorsteuerberichtigung ist, ausgeführt werden.

5.2. Vereinfachungsregelungen beim Korrekturverfahren

Zur Vereinfachung des Korrekturverfahrens bestehen nach § 44 UStDV Vereinfachungsregelungen:

- Die Berichtigung nach § 15a UStG unterbleibt, wenn die insgesamt angefallene und abziehbare Vorsteuer für ein Wirtschaftsgut den Betrag von 1.000 Euro (bis zum 31.12.2004: 250 Euro) nicht übersteigt (§ 44 Abs. 1 UStDV).
- Eine Berichtigung darf nicht für solche Kalenderjahre vorgenommen werden, in denen sich nur eine geringfügige Änderung der Verhältnisse ergibt. Dies ist dann der Fall, wenn sich die Verhältnisse um weniger als 10 % ändern. Allerdings ist eine Korrektur dann durchzuführen, soweit sich in dem betreffenden Jahr eine Vorsteuerberichtigung von mehr als 1.000 Euro (bis zum 31.12.2004: 250 Euro) ergibt (§ 44 Abs. 2 UStDV).
- Beträgt die insgesamt abziehbare Vorsteuer nicht mehr als 2.500 Euro (bis zum 31.12.2004: 1.000 Euro), wird die Berichtigung erst in der Umsatzsteuer-Erklärung des Jahres durchgeführt, in dem der maßgebliche Berichtigungszeitraum endet (§ 44 Abs. 3 UStDV).
- Übersteigt der Korrekturbetrag für ein Wirtschaftsgut im Kalenderjahr nicht den Betrag von 6.000 Euro, so ist die Vorsteuerberichtigung erst im Rahmen der Jahreserklärung für den Besteuerungszeitraum durchzuführen, in dem sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse geändert haben (§ 44 Abs. 4 Satz 1 UStDV).
- In den Fällen, in denen ein Wirtschaftsgut veräußert oder aus dem Unternehmen entnommen wird, ist die gesamte Vorsteuerberichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum bereits in dem Voranmeldungszeitraum anzumelden, in dem die Veräußerung oder Entnahme durchgeführt wurde (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV).

5.3. Berichtigungsverfahren

Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist jeweils für das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem sich die für den Vorsteuerabzug ursprünglich maßgeblichen Verhältnisse geändert haben (§ 44 Abs. 4 Satz 1 UStDV). Die Vereinfachungsregelungen nach § 44 UStDV (vgl. 5.2) sind zu berücksichtigen.

Die Vorsteuerberichtigung erfolgt in der Art und Weise, dass zunächst die korrekt in Rechnung gestellte abziehbare Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 UStG auf den gesamten Berichtigungszeitraum anteilig verteilt wird (§ 15a Abs. 2 UStG). Ist die Vorsteuer in ihrer Abzugsfähigkeit aufgrund der Verhältnisse ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung anders zu beurteilen wie aufgrund der Verhältnisse zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs, muss in Höhe der Differenz eine Vorsteuerberichtigung durchgeführt werden.

Beispiel:

Unternehmer U erwirbt am 1.4.2002 ein bewegliches Wirtschaftsgut für 5.000 Euro zuzüglich 800 Euro Umsatzsteuer. Der Berichtigungszeitraum beträgt 5 Jahre. Er beginnt am 1.4.2002 und endet am 31.3.2007. U nutzt das Wirtschaftsgut zu 100 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze. Ab 1.1.2004 wird das Wirtschaftsgut nur noch zu 60 % zur Ausführung von zum vorsteuerabzugsberechtigten Umsätzen verwendet.

U konnte den Vorsteuerabzug ursprünglich in voller Höhe vornehmen. Ab 2004 ändern sich die Verhältnisse gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen. Abziehbar sind nunmehr nur noch 60 % der Vorsteuer. Das bedeutet, dass 40 % der auf dieses und die folgenden Kalenderjahre entfallenen Vorsteuerbetrags zurückzuzahlen sind. Bei der Berichtigung für die einzelnen Jahre ist jeweils von einem Fünftel der gesamten Vorsteuer auszugehen, also von 160 Euro. Die Rückzahlungen an das Finanzamt betragen somit:

im Kalenderjahr 2004: 160 Euro x 40 % = 64 Euro
im Kalenderjahr 2005: 160 Euro x 40 % = 64 Euro
im Kalenderjahr 2006: 160 Euro x 40 % = 64 Euro
bis zum 31.3.2007: 3/12 x 160 Euro x 40 % = 16 Euro

Der Vorsteuerberichtigungsbetrag kann auch anhand der nachfolgenden Formel berechnet werden:

$$\text{Berichtigungsbeitrag} = \frac{\text{abziehbare Vorsteuer (Euro)} \times \text{Zeitraum der Nutzungsänderung (Monate)}}{\text{Berichtigungszeitraum (Monate)}} \times \text{Nutzungsänderung (\%)}$$

Beispiel:

Unternehmer U erwirbt am 1.1.2004 eine Maschine für 20.000 Euro zuzügl. 3.200 Euro Umsatzsteuer. In 2004 nutzt er die Maschine ausschließlich zur Ausführung für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze. Ab 1.1.2005 ändern sich die Nutzungsverhältnisse und U nutzt die Maschine nur noch zu 70 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze. Der Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG beträgt 5 Jahre.

Der Berichtigungsbetrag lässt sich für jedes Jahr anhand der Formel wie folgt berechnen:

Abziehbare Vorsteuer: 3.200 Euro
Zeitraum der Nutzungsänderung: 12 Monate
Berichtigungszeitraum: 60 Monate
Nutzungsänderung: 30 %

Setzt man die Werte in die obige Formel ein, ergibt sich ein Berichtigungsbetrag von 192 Euro pro Jahr.

5.4. Aufzeichnungspflichten

Nimmt ein Unternehmer eine Vorsteuerberichtigung vor, so hat er nach § 22 Abs. 4 UStG die Berechnungsgrundlagen für die Vorsteuerberichtigung aufzuzeichnen, die von ihm im Kalenderjahr vorzunehmen ist.

Welche Angaben ein Unternehmer aufzeichnen muss, damit die Aufzeichnungspflichten des § 22 Abs. 4 UStG erfüllt sind, sind in R 219 Abs. 1 UStR abschließend aufgeführt. Dazu gehört beispielsweise, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten für das betreffende Wirtschaftsgut und die darauf entfallenen Vorsteuerbeträge sowie der Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des Wirtschaftsgutes eindeutig und leicht nachprüfbar aufzuzeichnen sind.

6. Fazit

Durch den Abzug der Vorsteuer werden Unternehmer von der im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten Umsatzsteuer wieder entlastet. Unternehmer können den Vorsteuerabzug jedoch nur für solche Lieferungen und Leistungen vornehmen, die von einem anderen Unternehmer für ihr Unternehmen ausgeführt werden. Für gemischt genutzte Gegenstände, d.h. solche Gegenstände, die der Unternehmer sowohl unternehmerisch als auch privat nutzt, ist eine Zuordnung vorzunehmen. Ordnet ein Unternehmer sie zu 100 % seinem Unternehmen zu, so kann er den Vorsteuerabzug in voller Höhe geltend machen. Dafür unterliegt dann die nichtunternehmerische Nutzung der Umsatzbesteuerung. Eine Zuordnung zum Unternehmen in voller Höhe kann nur dann vorgenommen werden, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt.

Ordnet der Unternehmer den Gegenstand nur in Höhe seiner tatsächlichen unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmen zu, dann kann auch nur der Teil der Vorsteuer geltend gemacht werden, der auf den unternehmerischen Anteil entfällt. Der private Nutzungsanteil ist anhand einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln.

Treten innerhalb bestimmter Berichtigungszeiträume Änderungen gegenüber den ursprünglichen Verhältnissen auf, dann muss der Unternehmer eine Korrektur der Vorsteuer vornehmen.

7. Weiterführende Literatur

Lange, Dr. Hans-Friedrich, Das Recht auf Vorsteuerabzug, DStR 2004, S. 1773 - 1779.

Sikorski, Ralf, Umsatzsteuerpflicht der privaten Verwendung einer dem Unternehmen zugeordneten Wohnung, NWB Nr. 22 vom 24.5.2004, Fach 7, S. 6262 - 6274.

Impressum:

Copyright 2005, Ernst & Young AG / Deutschland - Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages ist ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Ernst & Young AG untersagt. Es wird keine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen.

Stand der Ausführungen: 24. März 2005**Autoren:**

Dr. Ulrike Höreth, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht
Marion Wagner, Dipl.-Ökonomin

Ernst & Young AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Mittlerer Pfad 15
70499 Stuttgart
<http://www.de.ey.com>

Grundsatzabteilung
Dr. Ulrike Höreth
Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht
Telefon +49 (711) 9881 15572
Fax +49 (711) 9881 14950
E-Mail steuern-transparent@de.ey.com