

■ Umsatzsteuer

Grundlagen der Vorsteuerberichtigung, insbesondere unter Berücksichtigung des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes

Änderungen des § 15a UStG und deren Auswirkungen

von Dipl.-Volkswirt Jan Felchner und Dipl.-Kaufmann Jan Wendland, beide Düsseldorf*

INHALTSÜBERSICHT

- I. Einleitung
- II. Grundlagen
 - 1. Einführung: Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung
 - 2. Tatbestandsvoraussetzungen der Vorsteuerberichtigung
 - 3. Maßgeblicher Berichtigungszeitraum
 - 4. Berichtigungsverfahren
 - 5. Grenzen im Berichtigungsverfahren gem. § 44 UStDV
- III. Vorsteuerberichtigung der von § 15a UStG betroffenen Leistungen
 - 1. Vorsteuerberichtigung bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens
 - 2. Vorsteuerberichtigung bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens
 - 3. Vorsteuerberichtigung bei nachträglichen Leistungen an Wirtschaftsgütern
 - 4. Vorsteuerberichtigung für sonstige Leistungen
 - 5. Vorsteuerberichtigung bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten
 - 6. Vorsteuerberichtigung bei Veräußerung oder Lieferung i. S. des § 3 Abs. 1b UStG
- IV. Vorsteuerkorrektur bei Wechsel der Besteuerungsart
- V. Vorsteuerkorrektur bei Geschäftsveräußerung im Ganzen
- VI. Aufzeichnungspflichten im Rahmen des Berichtigungsverfahrens
- VII. Zusammenfassung

I. Einleitung

Durch das am 9. 12. 2004 beschlossene Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz - EURLUmsG)¹ sind bedeutende Änderungen im Bereich des Umsatzsteuergesetzes vorgenommen worden. Im Speziellen betrifft dies vorwiegend die Regelung des § 15a UStG, nach der eine Berichtigung des bereits erfolgten Vorsteuerabzuges vorzunehmen ist, wenn sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben. Im Rahmen des EURLUmsG wurde § 15a UStG nunmehr vollständig neu gefasst und an Art. 20 der 6. EG-Richtlinie angepasst.² Die Neuregelungen gelten ab dem 1. 1. 2005.

Aus Anlass der Neufassung von § 15a UStG sollen im Folgenden die Grundlagen und Rechtsfolgen der Vorsteuerberichtigung unter Berücksichtigung der Gesetzesänderung aufgezeigt und anhand von Beispielen analysiert werden.

II. Grundlagen

1. Einführung: Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung

Eines der systemtragenden Elemente des Umsatzsteuergesetzes als *Allphasen-Nettosystem mit Vorsteuerabzug* verkörpert das in § 15 UStG näher spezifizierte Recht des Unternehmers, die auf unternehmerisch genutzten Eingangsleistungen, Einfuhren, innergemeinschaftlichen Erwerben oder Auslagerungen aus Umsatzsteuerlagern lastende Umsatzsteuer grds. als Vorsteuer von seiner eigenen Umsatzsteuerschuld abziehen zu können. Trotz der auf allen Wirtschaftsstufen entstehenden Umsatzsteuerbelastung wird mit dem Recht auf Vorsteuerabzug letztendlich die Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer gewahrt, eine Steuerkumulation vermieden und darüber hinaus das Besteuerungsziel des Umsatzsteuergesetzes gewährleistet, lediglich den Endverbraucher mit Umsatzsteuer zu belasten.³

Sofern die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfüllt sind und die Vorsteuer damit grds. zunächst als abziehbar zu qualifizieren ist, steht dem Unternehmer das Recht auf Vorsteuerabzug bereits in dem Zeitpunkt zu, in dem er die Leistung eines anderen Unternehmers für sein Unternehmen bezieht.⁴ Voraussetzung für den „Sofortabzug“ im Rahmen der eigenen Umsatzsteuervoranmeldung⁵ ist, dass die bezogene Eingangsleistung darüber hinaus auch als abzugsfähig zu qualifizieren ist. Abzugsfähig ist die abziehbare Vorsteuer, soweit der Unternehmer die bezogenen Eingangsleistungen nicht für solche Ausgangsleistungen verwendet, die einen Abzug der Vorsteuer ausschließen. Betroffen sind hiervon im Wesentlichen die nach § 4 Nr. 8 ff. UStG steuerfreien Ausgangsleistungen.

Tätigt ein Unternehmer sowohl Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch solche, die einen Vorsteuerabzug ausschließen, sind die Vorsteuerbeträge gem. § 15 Abs. 4 UStG in abzugsfähige und nicht abzugsfähige Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

* Dipl.-Volkswirt Jan Felchner und Dipl.-Kaufmann Jan Wendland sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbes. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre bei StB Prof. Dr. Guido Förster an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

1 Für einen Überblick über das EURLUmsG vgl. Merker, SteuerStud 2005 S. 128 ff.

2 Wie alle anderen umsatzsteuerrechtlichen Regelungen muss auch die nationale Gesetzesvorschrift zur Berichtigung des Vorsteuerabzuges den Vorgaben der 6. EG-Richtlinie entsprechen. Im Hinblick auf die Berichtigung des Vorsteuerabzuges hat das nationale Umsatzsteuerrecht die Vorgaben des Art. 20 der 6. EG-Richtlinie zu beachten.

3 Vgl. Bülow in: Vogel/Schwarz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 15 UStG, Rz. 1.

4 Beziehungsweise dann, wenn die entsprechenden Voraussetzungen der § 15 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 UStG als erfüllt anzusehen sind und diesen nicht das Abzugsverbot des § 15 Abs. 1a UStG entgegensteht.

5 Vgl. BMF-Schreiben v. 24. 4. 2003, BStBl I S. 313.

Entscheidend für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist hierbei letztendlich immer die tatsächliche Verwendung bzw. Verwendungsabsicht des Unternehmers im Zeitpunkt des Leistungsbezuges.⁶

Da die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezuges nicht zwangsläufig mit der späteren tatsächlichen Verwendung der bezogenen Leistung übereinstimmen muss, bedarf es zur Vermeidung von ungerechtfertigten Steuervor- oder -nachteilen einer Korrekturvorschrift, sofern sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse geändert haben. Diese Korrekturvorschrift findet sich in § 15a UStG.⁷

2. Tatbestandsvoraussetzungen der Vorsteuerberichtigung

Nach den in § 15a UStG sowie § 44 UStDV kodifizierten Regelungen ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt oder eine andere Leistung bezogen worden ist *und* die hierauf entfallenden Vorsteuerbeträge 1 000 € übersteigen *und* es im Berichtigungszeitraum zu einer wesentlichen Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse gekommen ist. Eine Änderung der Verhältnisse i. S. des § 15a UStG liegt hierbei immer dann vor, wenn sich im Berichtigungszeitraum nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerabzug ergäbe, als er ursprünglich zulässig war.

Hinsichtlich der Berichtigung des Vorsteuerabzuges unterscheidet § 15a UStG zwischen der Art der bezogenen Leistung und der Art und Weise der Änderung der maßgebenden Verhältnisse.

Leistungsbezug	Art der Änderung	Relevante Norm
Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (AV)	Nutzungsänderung im Unternehmen	§ 15a Abs. 1 UStG
	Veräußerung/Entnahme	§ 15a Abs. 1, 8 und 9 UStG
Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens (UV)	andere tatsächliche Verwendung	§ 15a Abs. 2 UStG
nachträglicher Einbezug eines Wirtschaftsgutes in einen Gegenstand des AV/UV bzw. sonstige Leistung an einem Gegenstand des AV/UV	Nutzungsänderung (AV), Veräußerung/Entnahme (AV) oder andere tatsächliche Verwendung (UV)	§ 15a Abs. 3 UStG
andere sonstige Leistung	Nutzungsänderung (AV), Veräußerung/Entnahme (AV) oder andere tatsächliche Verwendung (UV)	§ 15a Abs. 4 UStG
nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten an einem Wirtschaftsgut des AV/UV	Nutzungsänderung (AV), Veräußerung/Entnahme (AV) oder andere tatsächliche Verwendung (UV)	§ 15a Abs. 6 UStG
alle oben genannten	Wechsel der Besteuerungsart	§ 15a Abs. 7 UStG

Die Tabelle in der linken Spalte vermittelt einen ersten Überblick über die Anwendungsbereiche der Berichtigung des Vorsteuerabzuges gem. § 15a UStG.

3. Maßgeblicher Berichtigungszeitraum

Der maßgebliche Berichtigungszeitraum von *zur mehrmaligen Ausführung von Umsätzen verwendeten Leistungen* beginnt mit der erstmaligen tatsächlichen Verwendung zur Ausführung von Umsätzen und beträgt gem. § 15a Abs. 1 UStG grds. fünf volle Jahre. Für Grundstücke einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, sowie bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden beträgt der Berichtigungszeitraum zehn Jahre. Bei Wirtschaftsgütern mit einer kürzeren Verwendungsdauer ist der Berichtigungszeitraum gem. § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG entsprechend kürzer anzusetzen. Ob eine kürzere Verwendungsdauer vorliegt, bestimmt sich gemäß der nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen anzusetzenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes.⁸

Darüber hinaus ist eine kürzere Verwendungsdauer auch dann anzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf des Berichtigungszeitraumes wegen Unbrauchbarkeit nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden kann. Hierbei endet der Berichtigungszeitraum mit Eintritt des Ereignisses, das zur Unbrauchbarkeit führt.⁹ Beginnt der Berichtigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres, erfordert dies eine Berechnung des Vorsteueranteils, der auf das erste bzw. letzte Kalenderjahr des Berichtigungszeitraumes entfällt. Zur Vermeidung einer komplizierten Umrechnung nach Tagen sieht die Vereinfachungsregel des § 45 UStDV vor, dass der Kalendermonat, in dem der Berichtigungszeitraum endet, vollständig zu berücksichtigen ist, wenn der Berichtigungszeitraum nach dem 15. des jeweiligen Monats endet. Andernfalls bleibt dieser Kalendermonat für die Berichtigung des Vorsteuerabzuges unberücksichtigt.¹⁰ Im Gegensatz für zur mehrmaligen Ausführung von Umsätzen verwendete Leistungen existiert für *nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendete Leistungen* kein begrenzter Berichtigungszeitraum.

6 Zu den weiteren Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges sei der interessierte Leser an dieser Stelle auf die relevante Literatur verwiesen. Einen umfassenden Überblick geben u. a. *Walkenhorst*, SteuerStud Beilage 3/2005 S. 45 - 51; *Endriss*, SteuerStud Beilage 1/2004 S. 26 - 30; *Kortschak*, Abschnitt L: Der Vorsteuerabzug, in: Hahn/Kortschak, Lehrbuch der Umsatzsteuer, 9. Aufl. 2004, Rn. 647 - 739; *Lippross*, Umsatzsteuer, 21. Aufl. 2005, S. 697 - 794; *Rose*, Umsatzsteuer, 15. Aufl. 2002, S. 127 - 143; sowie die umfangreichen Kommentierungen und die UStR 2005 zu §§ 15, 15a UStG.

7 Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass die Entscheidung über den Vorsteuerabzug ursprünglich sachlich richtig getroffen wurde. Für Korrekturen bei einem bereits ursprünglich unrichtigem Vorsteuerabzug vgl. *Lippross*, s. Fn. 6, S. 790 ff.; Abschn. 217 Abs. 3 und 4 UStR 2005.

8 Vgl. Abschn. 216 Abs. 1 Satz 4 UStR 2005.

9 Vgl. Abschn. 216 Abs. 4 UStR 2005; in solchen Fällen ist die Höhe der zu berichtenden Vorsteuer anhand des Anteils der geänderten Nutzung im durch die Unbrauchbarkeit verkürzten Berichtigungszeitraum zu ermitteln, wobei die gesamte für die Berichtigung in Frage kommende Vorsteuer auf den verkürzten Berichtigungszeitraum zu verteilen ist. Die Berichtigung kann bei der Steuerfestsetzung des letzten Kalenderjahres berücksichtigt werden, sofern dieses mangels Ablauf der Verjährungsfrist noch möglich ist, vgl. *Grune* in: Peter/Burhoff/Stöcker, Umsatzsteuer Kommentar, § 15a UStG, Rz. 67 f.

10 Die unterbleibende bzw. volle Berücksichtigung des letzten Monats erfordert eine gegenläufige Korrektur bei der Berücksichtigung des ersten Monats des Berichtigungszeitraumes; vgl. *Lippross*, s. Fn. 6, S. 773.

4. Berichtigungsverfahren

Ausgangsgröße für die Höhe der zu berichtigenden Vorsteuerbeträge im jeweiligen Kalenderjahr für zur *mehrmaligen Ausführung von Umsätzen verwendete Leistungen* ist die auf das Wirtschaftsgut insgesamt entfallende Vorsteuer, die gem. § 15a Abs. 5 UStG anteilig auf die Dauer des Berichtigungszeitraumes zu verteilen ist. Auf ein volles Kalenderjahr entfallen daher während des Berichtigungszeitraumes Vorsteuerbeträge in Höhe von einem Fünftel des gesamten Vorsteuerbetrages bzw. einem Zehntel bei Gebäuden oder entsprechend weniger bei einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer. Sofern der Berichtigungszeitraum während des Kalenderjahres beginnt oder endet, ist nur der entsprechende Jahresanteil für die Berichtigung zugrunde zu legen. Entscheidend für die Ermittlung des Korrekturbetrages ist, inwiefern sich die Verhältnisse gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen geändert haben.

Es ist daher in folgenden Schritten vorzugehen:

- (1) Verteilung der Vorsteuerbeträge auf den Berichtigungszeitraum,
- (2) Berechnung (Prozentsatz) der Änderung der gegenüber den zum Zeitpunkt des ursprünglichen Vorsteuerabzuges maßgebenden Verwendungsabsicht für vorsteuerschädliche Umsätze und
- (3) Berechnung des Korrekturbetrages.

Für Leistungen, die nur *einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet* werden, ist der Vorsteuerabzug nur „*einmalig*“ zu berichtigen. Eine Berichtigung ist dann notwendig, wenn die tatsächliche Verwendung von der beim Erwerb oder bei der Herstellung gegebenen Verwendungsabsicht abweicht. Da in diesen Fällen kein begrenzter Berichtigungszeitraum existiert, ist die Frage der Berichtigung des Vorsteuerabzuges erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung zu beurteilen. Hierbei ist die Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Leistung verwendet wird. Die Berichtigung erfolgt folglich nicht „*pro rata temporis*“, sondern lediglich „*einmalig*“ im Zeitpunkt der Verwendung.

Die Tabelle in der rechten Spalte gibt einen Überblick über das jeweils anzuwendende Berichtigungsverfahren.

5. Grenzen im Berichtigungsverfahren gem. § 44 UStDV

Aus Vereinfachungsgründen entfällt die Berichtigung des Vorsteuerabzuges gem. § 44 Abs. 1 UStDV vollständig, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes entfallende Vorsteuer 1 000 € nicht übersteigt.

Diese Vereinfachungsregelung gilt für den gesamten Berichtigungszeitraum und ist unabhängig davon anzuwenden, in welchem Umfang sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse in den Folgejahren ändern.

Art des Berichtigungsverfahrens	Berichtigungsverfahren	
	„ <i>pro rata temporis</i> “ (über den Berichtigungszeitraum)	„ <i>einmalig</i> “ (kein begrenzter Berichtigungszeitraum)
Wirtschaftsgut des AV	immer „ <i>pro rata temporis</i> “	-
Wirtschaftsgut des UV	-	immer „ <i>einmalig</i> “
nachträglicher Einbezug eines Wirtschaftsgutes in einen Gegenstand des AV/UV bzw. sonstige Leistung an einem Gegenstand des AV/UV	sofern in einen Gegenstand des AV einbezogen bzw. eine sonstige Leistung an einem Gegenstand des AV	sofern in einen Gegenstand des UV einbezogen bzw. eine sonstige Leistung an einem Gegenstand des UV
andere sonstige Leistung	sofern die sonstige Leistung <i>mehrmalig</i> zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird	sofern die sonstige Leistung <i>einmalig</i> zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird
nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten an einem Wirtschaftsgut des AV/UV	sofern die geänderte Leistung „ <i>pro rata temporis</i> “ zu berichtigen ist	sofern die geänderte Leistung „ <i>einmalig</i> “ zu berichtigen ist
Veräußerung oder Lieferung i. S. des § 3 Abs. 1b UStG	besonderes „ <i>pro rata temporis</i> “-Verfahren; Fiktion der weiteren Verwendung des Wirtschaftsgutes entsprechend den geänderten Verhältnissen bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraumes	-

Übersteigt die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes entfallende Vorsteuer 1 000 €, kann eine Vorsteuerberichtigung dennoch unterbleiben, wenn die Nutzungsänderung gem. § 44 Abs. 2 UStDV nicht als wesentlich zu qualifizieren ist. Nach dieser Regelung entfällt eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für das betreffende Kalenderjahr, wenn sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen um weniger als 10 Prozentpunkte geändert haben. Dies gilt allerdings nur, sofern der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für dieses Kalenderjahr zu berichtigen ist, 1 000 € nicht übersteigt.

Für die absolute Grenze von 1 000 € ist dabei der Betrag maßgebend, um den der Vorsteuerabzug für das Wirtschaftsgut aufgrund der Verhältnisse des betreffenden Jahres des Berichtigungszeitraumes tatsächlich zu berichtigen wäre.¹¹

Darüber hinaus ist die Berichtigung des Vorsteuerabzuges gem. § 44 Abs. 3 UStDV für alle in Betracht kommenden Kalenderjahre einheitlich bei der Berechnung der Steuer für das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem der maßgebliche Berichtigungszeitraum endet, sofern die auf die Anschaf-

¹¹ Vgl. Abschn. 218 Abs. 2 UStR 2005.

fungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes entfallende Vorsteuer nicht mehr als 2 500 € beträgt.

Ist der Betrag, um den der Vorsteuerabzug bei einem Wirtschaftsgut für das Kalenderjahr berichtigt werden muss, kleiner als 6 000 €, so ist die Berichtigung des Vorsteuerabzuges gem. § 44 Abs. 4 UStDV erst im Rahmen der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum der Nutzungsänderung durchzuführen. Andernfalls hat die Vorsteuerberichtigung bereits im Voranmeldungsverfahren für das laufende Kalenderjahr zu erfolgen.

Gemäß § 44 Abs. 5 UStDV sind die § 44 Abs. 1 bis 4 UStDV bei einer Berichtigung der auf nachträgliche Anschaffungskosten (AK) oder Herstellungskosten (HK) und auf die in § 15a Abs. 3 und 4 UStG bezeichneten Leistungen entfallenden Vorsteuerbeträge entsprechend anzuwenden.

Die folgende Tabelle fasst die Grenzen im Berichtigungsverfahren¹² zusammen:

Vorsteuer auf die AK/HK in €*	$X \leq 1\ 000$	$N^{**} < 10\ %$ und $y \leq 1\ 000$	$1\ 000 < X \leq 2\ 500$	$2\ 500 < X$ und $y \leq 6\ 000$	$6\ 000 < y$
relevante Norm	§ 44 Abs. 1 UStDV	§ 44 Abs. 2 UStDV	§ 44 Abs. 3 UStDV	§ 44 Abs. 4 UStDV	§ 18 Abs. 1 und 2 UStG
Durchführung der Vorsteuerberichtigung	überhaupt nicht	entfällt in dem entsprechenden Kalenderjahr	Steuerfestsetzung am Ende des Berichtigungszeitraumes	Steuerfestsetzung für das entsprechende Kalenderjahr	bereits im Voranmeldeverfahren

* X = Vorsteuerbeträge insgesamt; y = Berichtigungsbetrag/Jahr

** N = Nutzungsänderung

Des Weiteren ist bei einer Veränderung der maßgebenden Verhältnisse durch Veräußerung oder Lieferung gem. § 3 Abs. 1b UStG die Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV bereits im Voranmeldeverfahren durchzuführen, in dem die Lieferung stattgefunden hat.

III. Vorsteuerberichtigung der von § 15a UStG betroffenen Leistungen

1. Vorsteuerberichtigung bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Der Grundfall der Vorsteuerberichtigung wird nach wie vor von § 15a Abs. 1 UStG geregelt. Ändern sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse innerhalb des maßgeblichen Berichtigungszeitraumes bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet wird, mithin beim einkommensteuerrechtlichen Anlagevermögen¹³, so ist der für dieses Wirtschaftsgut bereits geltend gemachte Vorsteuerabzug gem. § 15a Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 UStG zu berichtigen.

Der Vorschrift unterliegen sowohl materielle als auch immaterielle Vermögensgegenstände, ungeachtet dessen, ob diese im Betriebsvermögen des Unternehmers aktiviert werden müssen bzw. dürfen.¹⁴ Darüber hinaus werden von der Vorschrift auch Gegenstände des „Anlagevermögens“ eines Unternehmers erfasst, der über kein steuerliches Betriebsvermögen verfügt, beispielsweise das Gebäude eines Miet- hauseigentümers.¹⁵

Der maßgebliche Berichtigungszeitraum beträgt gem. § 15a Abs. 1 UStG grds. fünf volle Jahre; für Grundstücke ist der verlängerte Berichtigungszeitraum von zehn Jahren anzusetzen. Bei einer tatsächlichen kürzeren Verwendungsdauer entspricht der Berichtigungszeitraum gem. § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG der tatsächlichen Verwendungsdauer. Sofern ein Wirtschaftsgut entsprechend dem Baufortschritt noch vor der endgültigen Fertigstellung in Verwendung genommen wird - beispielsweise ein Gebäude - entstehen für jeden separat in Verwendung genommenen Teil gesonderte Berichtigungszeiträume ab der erstmaligen Verwendung des jeweiligen Teils des Wirtschaftsgutes.

Ein einheitlicher Berichtigungszeitraum ist jedoch dann anzunehmen, wenn ein bereits fertiges Wirtschaftsgut nur teilweise in Verwendung genommen wird.

Beispiel 1:

Der Unternehmer Thommy Tulpe nimmt eine dem Anlagevermögen seines Unternehmens zuzuordnende Autowaschanlage mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von zehn Jahren ab dem 1. 1. 2005 zur Ausführung von Umsätzen in Verwendung.

Der Berichtigungszeitraum beträgt fünf Jahre und beginnt mit der Verwendung am 1. 1. 2005 und endet fünf volle Jahre später, folglich am 31. 12. 2009.

Abwandlung:

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Maschine beträgt drei Jahre. Der Berichtigungszeitraum ist nunmehr entsprechend kürzer. Er beträgt ebenfalls drei Jahre und endet daher am 31. 12. 2007.

Abwandlung:

Die Autowaschanlage wird aufgrund eines Brandes am 31. 10. 2006 unbrauchbar. Der Berichtigungszeitraum verkürzt sich entsprechend auf 22 Monate und endet mit Eintritt des Ereignisses, das zur Unbrauchbarkeit führte, folglich am 31. 10. 2006.

12 Die Grenzen gem. § 44 Abs. 1 UStDV (keine Durchführung einer Vorsteuerberichtigung) sowie § 44 Abs. 2 UStDV (Wesentlichkeit) wurden durch das EURLUMG von 250 € auf 1 000 € angehoben, die Grenze nach § 44 Abs. 3 UStDV (Korrektur erst am Ende des Berichtigungszeitraumes) von 1 000 € auf 2 500 € erhöht. Hierdurch dürfte der durch den erweiterten Anwendungsbereich der Vorsteuerkorrektur eingetretene Effekt einer Häufung von „15a-Fällen“ innerhalb der Bagatellgrenzen jedoch nicht zu einer tatsächlichen Vorsteuerberichtigung führen; vgl. *Küffner/Zugmaier*, DStR 2005 S. 314.

13 Artikel 20 Abs. 4 der 6. EG-Richtlinie verwendet den Begriff „Investitionsgut“. Investitionsgut wird durch § 15a Abs. 1 UStG als ein Wirtschaftsgut definiert, das nicht nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet wird. Dies entspricht dem ertragsteuerlichen Anlagevermögen; vgl. BFH v. 20. 12. 2001, BStBl II 2002 S. 557; Nachfolgeentscheidung zum Urteil des EuGH vom 17. 5. 2001, Rs. C-322/99.

14 Daher werden von § 15a UStG trotz des Aktivierungsverbotes der § 5 Abs. 2 EStG und § 248 Abs. 2 HGB auch selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter erfasst; vgl. *Bilow* in: Vogel/Schwarz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 15a UStG, Rz. 26.

15 Vgl. *Rose*, s. Fn. 6, S. 141.

Beispiel 2:

Tulpe nimmt ein Gebäude zum ersten Mal am 1. 1. 2005 zur Ausführung von Umsätzen in Verwendung. In diesem Fall ist der verlängerte Berichtigungszeitraum von zehn Jahren zugrunde zu legen. Er beginnt am 1. 1. 2005 und endet volle zehn Jahre später am 31. 12. 2014.

Da es sich bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens stets um zur mehrmaligen Ausführung von Umsätzen verwendete Leistungen handelt, hat die Vorsteuerberichtigung nach Maßgabe des unter Abschn. II.4 beschriebenen „pro rata temporis“-Verfahrens zu erfolgen.

Berichtigungsverfahren	
Wirtschaftsgut des Anlagevermögens	immer „pro rata temporis“
Beispiele	bebaute und unbebaute Grundstücke, Einrichtungsgegenstände, Fahrzeuge

Beispiel 3:

Der Unternehmer Alfi Abzieher errichtet auf in seinem Unternehmen befindlichem Grund und Boden ein Gebäude, für welches Vorsteuern i. H. von 50 000 € angefallen sind. Abzieher beabsichtigt, das Gebäude zunächst ab dem 15. 4. 2005 zu 50 % steuerfrei an die Privatperson Sven Schief für Wohnzwecke zu vermieten. Die anderen 50 % des Gebäudes vermietet er ab dem 15. 4. 2005 unter Ausnutzung seiner Optionsmöglichkeit gem. § 9 Abs. 1 und 2 i. V. m. § 4 Nr. 12a UStG steuerpflichtig an den Unternehmer Manni Moxter, der diesen Teil des Gebäudes als Büro nutzt. Der beabsichtigten Verwendung entsprechend macht Abzieher Vorsteuerbeträge i. H. von 25 000 € geltend.

Am 31. 9. 2007 zieht Moxter aus und Abzieher vermietet den Teil des Gebäudes steuerfrei an den Nichtunternehmer E. Mail. Zum 31. 12. 2010 kündigen sowohl Schief als auch Mail und Abzieher vermietet das gesamte Gebäude steuerpflichtig an den Medienmogul Edgar Schock. Dieser kündigt jedoch zum 31. 3. 2013, worauf Abzieher das Gebäude ab dem 1. 4. 2013 zu 20 % steuerpflichtig und zu 80 % steuerfrei vermietet.

Lösung:

Gemäß § 15a Abs. 1 UStG beträgt der Berichtigungszeitraum zehn Jahre und endet aufgrund der Vereinfachungsregel des § 45 UStDV bereits am 31. 3. 2015. Im Umkehrschluss beginnt der Berichtigungszeitraum am 1. 4. 2005. Dabei entfällt auf ein Kalenderjahr ein Vorsteueranteil i. H. von 5 000 €.

Grundsätzlich hätte die Vorsteuerberichtigung bereits innerhalb des Voranmeldungsverfahrens zu erfolgen. Da der Berichtigungsbetrag in einem Kalenderjahr 6 000 € jedoch nicht übersteigt, ist die Berichtigung gem. § 44 Abs. 4 UStDV erst mit der Steuerfestsetzung des laufenden Jahres durchzuführen. Weitere Ausnahmen des § 44 UStDV sind in diesem Beispiel nicht einschlägig.

Zeitraum	Vorsteueranteil	Anteil der Verwendung für vorsteuer-schädliche Umsätze	prozentuale Änderung der gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse	Korrekturbetrag; ein negatives Vorzeichen kennzeichnet eine Nachzahlung
1. 4. - 31.12.2005	$\frac{1}{12} \times 5\,000\text{ €} = 3\,750\text{ €}$	50,0 %	-	-
2006	5 000 €	50,0 %	-	-
2007	5 000 €	$\frac{1}{12} \times 50,0\% + \frac{3}{12} \times 100,0\% = 62,5\%$./. 12,5 %	./. 625 €
2008	5 000 €	100,0 %	./. 50,0 %	./. 2 500 €
2009	5 000 €	100,0 %	./. 50,0 %	./. 2 500 €
2010	5 000 €	100,0 %	./. 50,0 %	./. 2 500 €
2011	5 000 €	0,0 %	+ 50,0 %	2 500 €
2012	5 000 €	0,0 %	+ 50,0 %	2 500 €
2013	5 000 €	$\frac{3}{12} \times 0,0\% + \frac{9}{12} \times 80,0\% = 60,0\%$./. 10,0 %	./. 500 €
2014	5 000 €	80,0 %	./. 30,0 %	./. 1 500 €
1. 1. - 31. 3. 2015	$\frac{3}{12} \times 5\,000\text{ €} = 1\,250\text{ €}$	80,0 %	./. 30,0 %	./. 375 €
Σ	50 000 €			

2. Vorsteuerberichtigung bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens

Durch die Neufassung des § 15a UStG ist ab dem Veranlagungszeitraum 2005 nunmehr auch bei denjenigen Wirtschaftsgütern eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden. Angesprochen sind hiervon vornehmlich solche Wirtschaftsgüter, die im einkommensteuerrechtlichen Sinne Umlaufvermögen darstellen. Ebenso wie bei den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist auch bei den Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens Voraussetzung für die Vorsteuerberichtigung, dass sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben.

Notwendig wurde die Neuregelung in § 15a Abs. 2 UStG, da die bis zur Änderung durch das EURLUMsG geltende Auslegung des § 15a Abs. 1 UStG insoweit eine Regelungslücke für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens offenbarte, als bisher diejenigen Fälle systembedingt von einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG a. F. nicht erfasst wurden, in denen der Unternehmer Wirtschaftsgüter

des Umlaufvermögens mit einer anderen Verwendungsabsicht als der später tatsächlich gegebenen Verwendung erworben hatte.

Mit der nun erfolgten Einführung von § 15a Abs. 2 UStG können künftig auch die Wirtschaftsgüter der Vorsteuerberichtigung des § 15a UStG unterliegen, die einkommensteuerrechtlich dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind.

Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ist der Vorsteuerabzug dann zu berichtigen, wenn die tatsächliche Verwendung dieses Wirtschaftsgutes von der beim Erwerb des Wirtschaftsgutes gegebenen Verwendungsabsicht abweicht. Im Gegensatz zu Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens existiert bei von § 15a Abs. 2 UStG erfassten Wirtschaftsgütern kein begrenzter Berichtigungszeitraum. Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges ist daher „*einmalig*“ für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut verwendet wird.

	Berichtigungsverfahren	
Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens	-	immer „ <i>einmalig</i> “
Beispiele	-	Grundstücksverkauf durch Grundstücks-händler

Beispiel 4:

Der im Rahmen seines Unternehmens auch als Grundstückshändler tätige Bauunternehmer Maik Maulwurf erwirbt durch notariellen Vertrag vom 1. 2. 2005 von dem Unternehmer Rainer Rubel dessen bisher gewerblich genutztes Grundstück zum Preis von netto 1 Mio. € unter Hinweis auf § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG. Darüber hinaus verpflichtet sich Maulwurf im Kaufvertrag die Grunderwerbsteuer voll zu übernehmen.

Mit dem gem. § 9 Abs. 1 UStG wirksamen Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9a UStG durch Rubel schuldet nunmehr Maulwurf als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer i. H. von 162 800 €¹⁶ gem. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 UStG. Da Maulwurf beabsichtigt, das Grundstück sofort wieder unter Ausnutzung seiner Optionsmöglichkeit gem. § 9 Abs. 1 UStG steuerpflichtig zu verkaufen, ist Maulwurf zunächst dazu berechtigt, die von ihm geschuldete Umsatzsteuer auch als Vorsteuer gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG geltend zu machen.

Mangels anderer Angebote verkauft Maulwurf das Gebäude jedoch am 1. 8. 2007 an den Arzt Dr. Siggis Sorgenfrey. Um einen Verkauf zu ermöglichen, verzichtet Maulwurf auf die Option gem. § 9 Abs. 1 UStG und veräußert das Grundstück entgegen seiner ursprünglichen Verwendungsabsicht steuerfrei gem. § 4 Nr. 9a UStG, da der Arzt aufgrund seiner gem. § 4 Nr. 14 UStG steuerfreien Ausgangsumsätze nicht zum Abzug der Vorsteuer berechtigt wäre.

Lösung:

Aufgrund der Neufassung von § 15a UStG ist nunmehr auch in diesem Fall eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 2 UStG durchzuführen. Allerdings ist hierbei zu beachten, dass die Vorsteuerberichtigung nicht „*pro rata temporis*“, sondern einmalig in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen ist, in dem das Wirtschaftsgut verwendet wird. Infolgedessen muss Maulwurf im Voranmeldungszeitraum August 2007 eine Vorsteuerberichtigung i. H. von 162 800 € zu seinen Ungunsten vornehmen.

3. Vorsteuerberichtigung bei nachträglichen Leistungen an Wirtschaftsgütern

Neben § 15a Abs. 2 UStG soll nach Ansicht des Gesetzgebers künftig auch der neu eingeführte § 15a Abs. 3 UStG eine bisher bestehende Regelungslücke schließen.¹⁷ Demnach ist bei vorsteuerrelevanten Nutzungsänderungen der Vorsteuerabzug nach Maßgabe von § 15a Abs. 1 und 2 UStG auch dann zu berichtigen, wenn in ein Wirtschaftsgut, das entweder dem einkommensteuerrechtlichen Anlagevermögen oder dem einkommensteuerrechtlichen Umlaufvermögen zuzuordnen ist, nachträglich ein anderer Gegenstand eingeht und dieser Gegenstand dabei seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verliert oder an einem Wirtschaftsgut eine sonstige Leistung ausgeführt wird. Ob das Wirtschaftsgut durch den nachträglich eingebauten Gegenstand oder die sonstige Leistung eine dauerhafte Werterhöhung erfahren hat, ist nach dem Gesetzeswortlaut für die Anwendung von § 15a Abs. 3 UStG unerheblich.¹⁸

Betroffen sind von dieser Regelung de lege lata insbesondere die bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2004 nicht der Vorsteuerberichtigung unterliegenden nachträglichen Erhaltungsaufwendungen.

Ob bei nachträglichem Einbezug eines Wirtschaftsgutes bzw. sonstigen Leistungen an einem Wirtschaftsgut ein begrenzter Berichtigungszeitraum existiert, richtet sich danach, welcher Berichtigungszeitraum dem veränderten Gegenstand zugrunde zu legen wäre.

Beispiel 5 (Abwandlung von Beispiel 1):

Am 1. 1. 2008 lässt Tulpe die Autowaschanlage mit einer als Erhaltungsaufwand zu qualifizierenden Spezialbeschichtung bestreichen. Die Länge des Berichtigungszeitraumes resultiert aus dem für das Wirtschaftsgut maßgeblichen Berichtigungszeitraum, an dem die Leistung erbracht wurde. Er beginnt am 1. 1. 2008 und endet am 31. 12. 2012.

Zur Bestimmung des Berichtigungsverfahrens der von § 15a Abs. 3 UStG erfassten Leistungen ist danach zu differenzieren, ob der veränderte Gegenstand einmalig oder mehrmals zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird. Mithin ist entweder das für Wirtschaftsgüter des Anlage- oder des Umlaufvermögens maßgebliche Berichtigungsverfahren anzuwenden.

¹⁶ Die Bemessungsgrundlage für den zu 16 % steuerpflichtigen Umsatz ergibt sich gem. § 10 Abs. 1 UStG i. V. m. Abschn. 149 Abs. 7 UStR 2005 aus dem vereinbarten Kaufpreis zzgl. der Hälfte der Grunderwerbsteuer. Vereinbaren die Parteien eines Grundstückskaufvertrages, dass der Erwerber die Grunderwerbsteuer allein zu tragen hat, rechnet nur die Hälfte der Grunderwerbsteuer zum Entgelt. Vgl. insoweit auch BFH v. 10. 7. 1980, BStBl II S. 620; sowie Lippross, s. Fn. 6, S. 885 ff.

¹⁷ Vgl. BT-Drucks. 15/3677 S. 42.

¹⁸ Im Vermittlungsverfahren vor dem Finanzausschuss wurde auf den noch im Regierungsentwurf enthaltenen Satz 2 verzichtet, wonach ein Gegenstand oder eine sonstige Leistung zu einer Werterhöhung des Wirtschaftsgutes geführt haben muss, vgl. BT-Drucks. 15/4050 S. 60; Unklarheit besteht darüber, ob es sich hierbei lediglich um eine „redaktionelle“ Änderung handelt oder ob eine Werterhöhung tatsächlich keine Tatbestandsvoraussetzung ist. Vgl. kritisch hierzu Huschens, NWB Fach 7 S. 6388; ders., INF 2005 S. 99; Hidién/Janzen, UStB 2005 S. 130.

	Berichtigungsverfahren	
nachträglicher Einbezug eines Wirtschaftsgutes in einen Gegenstand des AV/UV bzw. sonstige Leistung an einem Gegenstand des AV/UV	„pro rata temporis“, sofern in einen Gegenstand des AV einbezogen bzw. eine sonstige Leistung an einem Gegenstand des AV	„einmalig“, sofern in einen Gegenstand des UV einbezogen bzw. eine sonstige Leistung an einem Gegenstand des UV
Beispiele	Einbau eines Aufzuges in oder Fassadenreinigung an einem Gebäude	Einbau eines Austauschmotors oder Lackierung eines zum Verkauf bestimmten Fahrzeuges des UV

Beispiel 6:

Bereits seit 1985 vermietet der Unternehmer Nils Nullwert ein zu seinem Unternehmen gehörendes Büro- und Geschäftshaus unter Ausnutzung seiner Optionsmöglichkeit gem. § 9 Abs. 1 und 2 i. V. m. § 4 Nr. 12a UStG steuerpflichtig je zur Hälfte an die alteingesessene Anwaltssozietät Streitwert und an die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei Mehrwert. Aufgrund der bisher weitestgehend unterlassenen Instandhaltung lässt Nullwert das gesamte Gebäude von dem örtlichen Malerfachbetrieb Kunterbunt in der Zeit vom 3. 1. bis zum 14. 1. 2005 fachgerecht renovieren. Hierfür stellt der Malerfachbetrieb Kunterbunt Nullwert 15 000 € zzgl. 2 400 € USt am 14. 2. 2005 in Rechnung. Da Nullwert die erhaltene Leistung ausschließlich für vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze verwendet, macht Nullwert den Vorsteuerabzug i. H. von 2 400 € in der Voranmeldung 2/2005 geltend. Als Folge eines im Frühjahr 2005 eingetretenen schwerwiegenden Haftungsfalles sieht sich die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei Mehrwert gezwungen, ihre bisherige Tätigkeit aufzugeben und kündigt daher ihren Mietvertrag zum 30. 6. 2005. Daraufhin entschließt sich Nullwert, die nun frei gewordenen Praxisräume ab dem 1. 7. 2005 steuerfrei an den befreundeten Zahnarzt Dr. Peter Pein zu vermieten.

Lösung:

Durch die ab dem 1. 7. 2005 gem. § 4 Nr. 12a UStG steuerfreie Vermietung an den Zahnarzt Dr. Peter Pein hat Nullwert die aus den als Erhaltungsaufwand zu qualifizierenden Renovierungsarbeiten - Werkleistung - in der Voranmeldung 2/2005 geltend gemachte Vorsteuer gem. § 15a Abs. 3 i. V. m. § 15a Abs. 1 UStG zu berichtigen. Da der Vorsteuerbetrag allerdings lediglich 2 400 € (< 2 500 €) beträgt, ist die Vorsteuerberichtigung gem. § 44 Abs. 3 UStDV erst für das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem der maßgebliche Berichtigungszeitraum endet.

Bei einer fortan gleich bleibenden Nutzung der Praxisräume muss Nullwert somit am Ende des Berichtigungszeitraums (mit der Jahreserklärung 2014) eine Vorsteuerberichtigung i. H. von 1 140 €¹⁹ zu seinen Ungunsten vornehmen.

Des Weiteren kann eine Änderung der Verhältnisse gem. § 15a Abs. 3 Satz 2 UStG auch in den Fällen vorliegen, in denen das Wirtschaftsgut, in das die Leistungen eingegangen sind, aus dem Unternehmen entnommen wird, ohne dass dabei nach § 3 Abs. 1b UStG eine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern ist. Dies ist beispielsweise immer dann der Fall, wenn der Unternehmer beim Erwerb des Wirtschaftsgutes nicht, jedoch hinsichtlich der darin eingegangenen Leistungen oder Wirtschaftsgüter zum Vorsteuerabzug berechtigt war.²⁰ Bezüglich des einschlägigen Berichtigungszeitraumes bzw. des relevanten Berichtigungsverfahrens ergeben sich keine Abweichungen zu den vorgenannten Ausführungen.

Beispiel 7:

Die nicht als Gebrauchtwagenhändlerin tätige Gerda Geschwind erwirbt am 3. 1. 2005 einen gebrauchten Lamborghini aus privater Hand und ordnet ihn mit der Absicht zur steuerpflichtigen Weiterveräußerung zulässigerweise dem Umlaufvermögen ihres Unternehmens zu. Um einen höheren Verkaufspreis zu erzielen, lässt Geschwind den Lamborghini am 4. 2. 2005 abschleifen und mit einem mintgrünen Speziallack versehen. Die hierfür in Rechnung gestellte Vorsteuer i. H. von 2 600 € macht Geschwind in der Umsatzsteuervoranmeldung 2/2005 geltend. Von dem sommerlichen Fahrspaß beeindruckt, entnimmt Geschwind den Lamborghini entgegen ihrer ursprünglichen Verwendungsabsicht im August 2005 und verwendet ihn fortan ausschließlich für nicht unternehmerische Zwecke.

Lösung:

Die als sonstige Leistung zu qualifizierenden Lackierarbeiten sind nicht als selbständiger Bestandteil des Fahrzeuges anzusehen.²¹ Insofern ist die Entnahme des Fahrzeuges auch nicht teilweise als unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b UStG steuerbar, da Geschwind für das Fahrzeug und seine Bestandteile keine Vorsteuer geltend machen konnte. Nach § 15a Abs. 3 UStG ist die aufgrund der Lackierung geltend gemachte Vorsteuer jedoch gem. § 15a Abs. 2 UStG zu berichtigen. Geschwind hat daher eine Vorsteuerberichtigung i. H. von 2 600 € zu ihren Ungunsten vorzunehmen. Gemäß § 44 Abs. 4 UStDV ist diese erst in der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres 2005 zu berücksichtigen.

4. Vorsteuerberichtigung für sonstige Leistungen

Gänzlich neu im Gefüge der Vorsteuerberichtigung ist auch § 15a Abs. 4 UStG. De lege lata sieht § 15a Abs. 4 UStG nunmehr für sonstige Leistungen, die nicht an einem anderen Wirtschaftsgut ausgeführt werden, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach Maßgabe von § 15a Abs. 1 und 2 UStG in Abhängigkeit davon vor, ob die sonstige Leistung nur einmalig oder mehrmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird.

Hinsichtlich der Frage, ob die sonstige Leistung einmalig oder mehrmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet wird, ist im Einzelnen danach zu differenzieren, wann die bezogene sonstige Leistung als verbraucht zu qualifizieren ist. Insofern können bei der Vorsteuerberichtigung in Bezug auf sonstige Leistungen für Berichtigungszeitraum und Berichtigungsverfahren sowohl die Grundsätze der Vorsteuerberichtigung bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens Anwendung finden.

	Berichtigungsverfahren	
andere sonstige Leistung	„pro rata temporis“, sofern die sonstige Leistung mehrmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird	„einmalig“, sofern die sonstige Leistung einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird
Beispiele	EDV-Programme, Beratungsleistungen für ein Unternehmenskonzept, Anzahlungen für ein längerfristiges Mietleasing	Reinigungsleistungen, Beratungsleistungen für ein Unternehmenskonzept

19 (114 Monate : 120 Monate) x (. 50 %) x 2 400 € = . 1 140 €.

20 Vgl. Huschens, NWB Fach 7 S. 6389.

21 Vgl. BMF-Schreiben v. 26. 11. 2004, BStBl I S. 1127.

5. Vorsteuerberichtigung bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Nach § 15a Abs. 6 UStG werden auch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten²² von der Vorsteuerkorrektur i. S. des § 15a UStG erfasst. Durch das EURL-UmsG wurde die Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzuges bei nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nunmehr auch auf die in § 15a UStG neu unterworfenen Leistungsbezüge ausgeweitet. Insofern ist es unerheblich, ob die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten auf Wirtschaftsgüter des Anlage- bzw. Umlaufvermögens, Gegenstände, die unter Aufgabe ihrer körperlichen und wirtschaftlichen Eigenart in einen anderen Gegenstand eingehen oder auf sonstige Leistungen entfallen.

Da nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten zu keinem selbständigen Wirtschaftsgut führen, erfordert die sinngemäße Anwendung der Vorschriften über die Vorsteuerberichtigung, dass die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten wie ein fiktiv eigenständiges Wirtschaftsgut zu behandeln sind.²³ Der eigenständige Berichtigungszeitraum von nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten beginnt im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des veränderten Wirtschaftsgutes zur Ausführung von Umsätzen. Die Dauer des Berichtigungszeitraumes richtet sich hierbei nach der Art des betreffenden Wirtschaftsgutes, welches durch die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten verändert wurde.²⁴ Der Berichtigungszeitraum endet jedoch bereits mit Ablauf des Berichtigungszeitraumes des veränderten Wirtschaftsgutes.

Beispiel 8 (Abwandlung von Beispiel 1):

Tulpe lässt die Autowaschanlage am 1. 1. 2006 erheblich verändern, wodurch nachträgliche Herstellungskosten anfallen. Für die nachträglichen Herstellungskosten beginnt der Berichtigungszeitraum am 1. 1. 2006 und endet mit Ablauf des Berichtigungszeitraumes, der für die Autowaschanlage maßgeblich ist, folglich am 31. 12. 2009.

Entsprechend der Berichtigung der von § 15a Abs. 3 UStG erfassten Leistungen ist auch für die Berichtigung von nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten danach zu differenzieren, ob der veränderte Gegenstand einmalig oder mehrmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird. Daher ist entweder das Berichtigungsverfahren für Wirtschaftsgüter des Anlage- oder des Umlaufvermögens anzuwenden.

	Berichtigungsverfahren	
nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten an einem Wirtschaftsgut des AV/UV	„pro rata temporis“, sofern die veränderte Leistung „pro rata temporis“ zu berichtigen ist	„einmalig“, sofern die veränderte Leistung „einmalig“ zu berichtigen ist
Beispiele	nachträgliche Herstellungskosten an einem Gebäude	nachträgliche Anschaffungskosten einer zum Verkauf bestimmten Maschine des UV

6. Vorsteuerberichtigung bei Veräußerung oder Lieferung i. S. des § 3 Abs. 1b UStG

Gemäß § 15a Abs. 8 UStG liegt eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse auch dann vor, wenn der Unternehmer das noch verwendungsfähige Wirtschaftsgut des Anlagevermögens bereits vor Ablauf des Berichtigungszeitraumes veräußert oder nach § 3 Abs. 1b UStG liefert, beispielsweise indem er ein Wirtschaftsgut, für welches er beim Erwerb zum teilweisen Abzug von Vorsteuer berechtigt war, steuerpflichtig für außerunternehmerische Zwecke entnimmt.

Von dieser Vorschrift werden auch dem Wirtschaftsgut zuzurechnende Wirtschaftsgüter oder sonstige Leistungen, die in das Wirtschaftsgut eingegangen sind, sowie nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes erfasst.

	Berichtigungsverfahren	
Veräußerung oder Lieferung i. S. des § 3 Abs. 1b UStG	besonderes „pro rata temporis“-Verfahren; Fiktion der weiteren Verwendung des Wirtschaftsgutes entsprechend den geänderten Verhältnissen bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraumes	-
Beispiele	Verkauf eines Grundstücks vor Ablauf des Berichtigungszeitraumes	-

Im Falle einer Veränderung der maßgebenden Verhältnisse durch Veräußerung oder Lieferung i. S. des § 3 Abs. 1b UStG bestimmt § 15a Abs. 9 UStG, dass das Wirtschaftsgut für die Vorsteuerberichtigung ab dem Zeitpunkt der Veräußerung oder Lieferung i. S. des § 3 Abs. 1b UStG bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraumes entsprechend den geänderten Verhältnissen so zu behandeln ist, als ob es weiterhin für das Unternehmen verwendet worden wäre.

Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges für das entsprechende Kalenderjahr und die folgenden Kalenderjahre des Berichtigungszeitraumes ist gem. § 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV allerdings bereits in dem Voranmeldungsverfahren durchzuführen, in welchem die Lieferung bzw. Veräußerung stattgefunden hat.

Beispiel 9 (Abwandlung von Beispiel 3):

Am 1. 7. 2007 verkauft Abzieher das bebaute Grundstück steuerfrei an die Ärztin Dr. Franziska Fies.

²² Ebenso wie der Begriff des Wirtschaftsgutes entstammt auch der Begriff der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Einkommensteuerrecht. Insofern sind für eine Abgrenzung zwischen nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand die einkommensteuerrechtlichen Grundsätze heranzuziehen. Vgl. Abschn. 214 Abs. 3 UStR 2005.

²³ Vgl. Kortschak, s. Fn. 6, Rn. 733.

²⁴ Vgl. Abschn. 216 Abs. 2 UStR 2005.

Lösung:

Der Berichtigungszeitraum endet eigentlich am 31. 3. 2015. Gemäß § 15 Abs. 9 UStG ist aufgrund der steuerfreien Veräußerung von einer vorsteuerschädlichen Nutzung ab dem 1. 7. 2007 bis zum Ende des Berichtigungszeitraumes auszugehen:

Zeitraum	Vorsteueranteil	Anteil der Verwendung für vorsteuerschädliche Umsätze	prozentuale Änderung der gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse	Korrekturbetrag; ein negatives Vorzeichen kennzeichnet eine Nachzahlung
1. 4. - 31.12.2005	3 750 €	50,0 %	-	-
2006	5 000 €	50,0 %	-	-
2007	5 000 €	$\frac{1}{12} \times 50,0\% + \frac{11}{12} \times 100,0\% = 75,0\%$./. 25,0 %	./. 1 250 €
jeweils 2008 - 2014	5 000 € (insges. 35 000 €)	100,0 %	./. 50,0 %	./. 2 500 € (insges. 17 500 €)
1. 1. - 31. 3. 2015	1 250 €	100,0 %	./. 50,0 %	./. 625 €
Σ	50 000 €			./. 19 375 €

Alternativ:

$$\frac{93 \text{ Monate}}{120 \text{ Monate}} \times (./ . 50\%) \times 50\,000 \text{ €} = ./ . 19\,375 \text{ €}$$

Abzieher muss daher im Voranmeldungszeitraum des Verkaufs des Gebäudes (hier Juli 2007) eine Vorsteuerberichtigung i. H. von 19 375 € zu seinen Ungunsten vornehmen.

IV. Vorsteuerkorrektur bei Wechsel der Besteuerungsart

Um missbräuchliche Gestaltungen durch einen Wechsel der Besteuerungsart zu unterbinden, bestimmt § 15a Abs. 7 UStG nunmehr explizit, dass auch ein Wechsel der Besteuerungsart eine Änderung der Verhältnisse darstellt. Danach ist sowohl der Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Anwendung der Kleinunternehmerregel nach § 19 Abs. 1 UStG und umgekehrt als auch ein Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittsbesteuerung (§§ 23, 23a oder 24 UStG) und umgekehrt grds. geeignet, eine Vorsteuerkorrektur auszulösen.²⁵

Beispiel 10 (Abwandlung von Beispiel 3):

Abzieher geht ab 1. 1. 2007 von der Regelbesteuerung zur Besteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG über.

Lösung:

Durch den Übergang liegt eine Änderung der Verhältnisse während des maßgeblichen Berichtigungszeitraumes vor. Für das Kalenderjahr 2007 kommt es somit zu einer Änderung der gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse i. H. von 50 %. Abzieher hat daher in seiner Jahressteuererklärung 2007 eine Vorsteuerberichtigung i. H. von 2 500 € zu seinen Ungunsten vorzunehmen.

Sofern Abzieher weiterhin nach § 19 Abs. 1 UStG besteuert wird, ist auch in den folgenden Jahren bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraumes (31. 3. 2015) eine entsprechende Korrektur durchzuführen.

gungszeitraumes (31. 3. 2015) eine entsprechende Korrektur durchzuführen.

V. Vorsteuerkorrektur bei Geschäftsveräußerung im Ganzen

Grundsätzlich ist eine Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar. Insofern kann hieraus für den Veräußerer keine Vorsteuerberichtigung resultieren. Damit die Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht zu einem un versteuerten Letztverbrauch führt, bestimmt § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG, dass der erwerbende Unternehmer in den Fällen des § 1 Abs. 1a UStG an die Stelle des Veräußerers tritt.²⁶ Folglich muss der Erwerber eine Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG durchführen, sofern sich die Verwendungsverhältnisse im Vergleich zu den ursprünglichen Verwendungsabsichten auf Seiten des Veräußerers ändern.²⁷ Hierzu bestimmt § 15a Abs. 10 UStG, dass die Berichtigungszeiträume durch die Veräußerung nicht unterbrochen werden und der Veräußerer dem Erwerber entsprechende Dokumentationen bereitzustellen hat.

VI. Aufzeichnungspflichten im Rahmen des Berichtigungsverfahrens

Gemäß § 22 Abs. 4 UStG hat der Unternehmer besondere Aufzeichnungen für die Vorsteuerberichtigung aufzubewahren, sofern sich die notwendigen Informationen nicht schon aus der Buchführung oder anderen Aufzeichnungen des Unternehmers ergeben.²⁸ Hierzu gehören insbesondere die Dokumentation der Anschaffungs- und Herstellungskosten und der Höhe der Vorsteuerbeträge sowie die Aufzeichnung der Anteile der vorsteuer(un)schädlichen Verwendung in den einzelnen Kalenderjahren.

Darüber hinaus sind Aufzeichnungen über den Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung, die Verwendungsdauer, den Berichtigungszeitraum, eine evtl. Unbrauchbarkeit sowie bei einer Veräußerung oder unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG über den Zeitpunkt und die umsatzsteuerliche Behandlung anzufertigen.²⁹

VII. Zusammenfassung

Nachfolgende Abbildung auf S. 606 fasst die wichtigsten gewonnenen Erkenntnisse zusammen.

²⁵ Vgl. BT-Drucks. 15/3677 S. 43; die Regelung kann sich jedoch auch positiv für den Steuerpflichtigen auswirken, beispielsweise dann, wenn ein Kleinunternehmer i. S. des § 19 Abs. 1 UStG zur Regelbesteuerung optiert und durch die Nutzung eines Wirtschaftsgutes für vorsteuerschädliche Ausgangsumsätze Vorsteuer erstattet bekommt, die er als Kleinunternehmer bei Anschaffung nicht geltend machen konnte.

²⁶ Vgl. Grune, s. Fn. 9, § 15a UStG, Rz. 33.

²⁷ Vgl. Lippross, s. Fn. 6, S. 794.

²⁸ Vgl. Abschn. 219 Abs. 3 UStR 2005.

²⁹ Vgl. Abschn. 219 Abs. 1 Satz 1 UStR 2005.

