



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder
beim Bund

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 18 88 6 82-0

FAX +49 (0) 18 88 6 82-41 03

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 88 66 45

DATUM 6. Dezember 2005

- Verteiler U1 und U2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;
§ 15a Umsatzsteuergesetz (UStG) - Berichtigung des Vorsteuerabzugs**

BEZUG Neufassung des § 15a UStG durch Artikel 5 Nr. 12 des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 9. Dezember 2004 (Richtlinien-Umsetzungsgesetz)

GZ **IV A 5 - S 7316 - 25/05**

DOK

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Durch Artikel 5 Nr. 12 des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 9. Dezember 2004 (Richtlinien-Umsetzungsgesetz - EURLUmsG), BGBl. I S. 3310, ist § 15a UStG neu gefasst worden. Damit wird Artikel 20 der 6. EG-Richtlinie vollständig in nationales Recht umgesetzt. Durch Artikel 6 Nr. 2 EURLUmsG wurde § 44 UStDV geändert. Die Änderungen sind am 1. Januar 2005 in Kraft getreten (Artikel 22 Abs. 5 EURLUmsG). Durch Artikel 5 Nr. 20 EURLUmsG ist § 27 Abs. 11 UStG angefügt worden. Danach sind die Neuregelungen auf Vorsteuerbeträge anzuwenden, deren zugrunde liegende Umsätze nach dem 31. Dezember 2004 ausgeführt werden. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Inhaltsverzeichnis

<u>Tz.</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Rz.</u>
I.	Allgemeines	
1.	Anwendungsgrundsätze	1 bis 6
2.	Änderung der Verhältnisse	7 bis 10
II.	Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG bei Wirtschaftsgütern, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden	
1.	Besonderheiten bei der Änderung der Verhältnisse	11 bis 14
2.	Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG	
a)	Beginn und Dauer des Berichtigungszeitraums nach § 15a Abs. 1 UStG	15 bis 18
b)	Ende des Berichtigungszeitraums nach § 15a Abs. 1 UStG	19 bis 22
3.	Berichtigungsverfahren nach § 15a Abs. 1 UStG	23 bis 25
III.	Berichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG bei Wirtschaftsgütern, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden	
1.	Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 2 UStG	26
2.	Berichtigungsverfahren nach § 15a Abs. 2 UStG	27
IV.	Berichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG bei Bestandteilen und sonstigen Leistungen an Gegenständen	
1.	Bestandteile	28 bis 31
2.	Sonstige Leistungen an einem Wirtschaftsgut	32 bis 37
3.	Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Unternehmen (§ 15a Abs. 3 Satz 2 UStG)	38 bis 42
V.	Berichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG bei sonstigen Leistungen, die nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden	43 bis 47
VI.	Berichtigung nach § 15a Abs. 6 UStG bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten	48 bis 49
VII.	Berichtigung nach § 15a Abs. 7 UStG beim Übergang von der Regelbesteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG bzw. zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a oder 24 UStG oder umgekehrt	50 bis 56
VIII.	Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG und andere Formen der Rechtsnachfolge	57
IX.	Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs	58 bis 64
X.	Aufzeichnungspflichten für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs	65 bis 68
XI.	Anwendungsregelung	69 bis 71

I. Allgemeines**1. Anwendungsgrundsätze**

- 1 Nach § 15 UStG entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs (Abschnitt 203 UStR) oder im Fall der Voraus- oder Anzahlung im Zeitpunkt der Zahlung. Ändern sich bei den in Rz. 2 genannten Berichtigungsobjekten die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn die Grenzen des § 44 UStDV überschritten werden (siehe Rz. 58 f.). Durch § 15a UStG wird der Vorsteuerabzug so berichtigt, dass er den tatsächlichen Verhältnissen bei der Ver-

wendung des Wirtschaftsguts oder der sonstigen Leistung entspricht. Als Wirtschaftsgüter i.S.d. § 15a UStG gelten die Gegenstände, an denen nach § 3 Abs. 1 UStG die Verfügungsmacht verschafft werden kann. Gegenstände i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG sind körperliche Gegenstände, Sachgesamtheiten und solche Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Sachen behandelt werden (Abschnitt 24 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStR). Wird das Wirtschaftsgut bzw. die sonstige Leistung nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet, kommt es auf die tatsächlichen Verwendungsverhältnisse während des gesamten, im Einzelfall maßgeblichen Berichtigungszeitraums an.

2 Berichtigungsobjekte i.S.d. § 15a UStG sind:

- a. Wirtschaftsgüter, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (§ 15a Abs. 1 UStG).

Das sind in der Regel die Wirtschaftsgüter, die ertragsteuerrechtlich abnutzbares oder nicht abnutzbares (z.B. Grund und Boden) Anlagevermögen darstellen oder - sofern sie nicht zu einem Betriebsvermögen gehören - als entsprechende Wirtschaftsgüter anzusehen sind. Dies können auch immaterielle Wirtschaftsgüter, die Gegenstand einer Lieferung sind (z.B. bestimmte Computerprogramme, Firmenwert oder Mietereinbauten i.S.d. BMF-Schreibens vom 15.01.1976, IV B 2 - S 2133 - 1/76, BStBl 1976 I S. 66), sein.

- b. Wirtschaftsgüter, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (§ 15a Abs. 2 UStG).

Das sind im Wesentlichen die Wirtschaftsgüter, die ertragsteuerrechtlich Umlaufvermögen darstellen, wie z.B. die zur Veräußerung oder Verarbeitung bestimmten Wirtschaftsgüter. Ertragsteuerrechtliches Anlagevermögen kann ebenfalls betroffen sein, wenn es veräußert oder entnommen wird, bevor es zu anderen Verwendungsumsätzen gekommen ist.

- c. Nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingehende Gegenstände, wenn diese Gegenstände dabei ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verlieren (§ 15a Abs. 3 UStG).

Das ist der Fall, wenn diese Gegenstände nicht selbstständig nutzbar sind und mit dem Wirtschaftsgut in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. Auf eine Werterhöhung bei dem Wirtschaftsgut, in das die Gegenstände eingehen, kommt es nicht an.

Kein Gegenstand i.S.d. § 15a Abs. 3 UStG ist ein Gegenstand, der abtrennbar ist, seine körperliche oder wirtschaftliche Eigenart behält und damit ein selbstständiges Wirtschaftsgut bleibt.

Zu Beispielen vgl. Rz. 28.

Werden im Rahmen einer Maßnahme mehrere Lieferungen oder Werklieferungen ausgeführt, wird es nicht beanstandet, wenn diese Leistungen zu einem Berichtigungsobjekt zusammengefasst werden. Entsprechend Rz. 59 ist dann bei der Bestimmung der 1 000 €Grenze nach § 44 Abs. 1 UStDV von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die Anschaffung oder Herstellung des durch die Zusammenfassung entstandenen Berichtigungsobjekts entfallen.

d. Sonstige Leistungen an einem Wirtschaftsgut (§ 15a Abs. 3 UStG).

Es kommt nicht darauf an, ob die sonstige Leistung zu einer Werterhöhung des Wirtschaftsguts führt. Maßnahmen, die lediglich der Werterhaltung dienen, fallen demnach auch unter die Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG.

Nicht unter die Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 3 UStG fallen sonstige Leistungen, die bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs wirtschaftlich verbraucht werden. Eine sonstige Leistung ist im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dann nicht wirtschaftlich verbraucht, wenn ihr über den Zeitpunkt des Leistungsbezugs hinaus eine eigene Werthaltigkeit inne wohnt.

Zu Beispielen vgl. Rz. 34.

e. Sonstige Leistungen, die nicht unter § 15a Abs. 3 Satz 1 UStG fallen (§ 15a Abs. 4 UStG).

Dies sind solche sonstigen Leistungen, die nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden.

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer die Berichtigung des Vorsteuerabzugs auf solche sonstigen Leistungen beschränkt, für die in der Steuerbilanz ein Aktivposten gebildet werden müsste. Dies gilt jedoch nicht, soweit es sich um sonstige Leistungen handelt, für die der Leistungsempfänger bereits für einen Zeitraum vor Ausführung der sonstigen Leistung den Vorsteuerabzug vornehmen konnte (Voraus- und Anzahlung). Unerheblich ist, ob der Unternehmer nach den §§ 140, 141 der Abgabenordnung (AO) tatsächlich zur Buchführung verpflichtet ist.

Zu Beispielen vgl. Rz. 44.

f. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 15a Abs. 6 UStG).

Der Begriff der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist nach den für das Einkommensteuerrecht geltenden Grundsätzen abzugrenzen. Voraussetzung ist, dass die nachträglichen Aufwendungen für Berichtigungsobjekte nach § 15a Abs. 1 bis 4 UStG angefallen sind. Aufwendungen, die ertragsteuerrechtlich Erhaltungsaufwand sind, unterliegen der Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG.

- 3 Bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die in Rz. 2 bezeichneten Berichtigungsobjekte entfallen. Dabei ist ein prozentuales Verhältnis des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt zugrunde zu legen.

Beispiel 1:

Ein Unternehmer errichtet ein Bürogebäude. Die im Zusammenhang mit der Herstellung des Gebäudes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer beträgt in den Jahren 01 150 000 € und 02 450 000 € (insgesamt 600 000 €). Die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG belaufen sich vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung (Investitionsphase) auf 150 000 €, da der Unternehmer im Jahr 01 beabsichtigte, das Gebäude zu 100 % für zum Vorsteuerabzug berechtigte Zwecke zu verwenden, während er im Jahr 02 beabsichtigte, das Gebäude nach der Fertigstellung zu 0 % für zum Vorsteuerab-

zug berechtigende Zwecke zu verwenden. Diese Verwendungsabsicht wurde durch den Unternehmer jeweils schlüssig dargelegt.

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 600 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 150 000 €

Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt, das für eine Berichtigung nach § 15a UStG maßgebend ist:

$$150\,000\text{ €} : 600\,000\text{ €} = 25\%$$

Beispiel 2:

Unternehmer U schließt mit dem Fahrzeughändler H im Januar 01 einen Vertrag über die Lieferung eines Pkw ab. Der Pkw soll im Juli 01 geliefert werden. U leistet bei Vertragsschluss eine Anzahlung i.H.v. 20 000 € zzgl. 3 200 € USt. Bei Lieferung des Pkw im Juli 01 leistet U die Restzahlung von 60 000 € zzgl. 9 600 € USt. Im Zeitpunkt der Anzahlung beabsichtigte U, den Pkw ausschließlich zur Ausführung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen zu nutzen. U kann die Verwendungsabsicht durch entsprechende Unterlagen nachweisen. Im Zeitpunkt der Lieferung steht hingegen fest, dass U den Pkw nunmehr ausschließlich zur Erzielung von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen verwenden will.

U steht aus der Anzahlung der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zu, da er im Zeitpunkt der Anzahlung beabsichtigte, den Pkw für zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze zu nutzen. Für die Restzahlung hingegen steht U der Vorsteuerabzug nicht zu.

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 12 800 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 3 200 €

Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt, das für eine Berichtigung nach § 15a UStG maßgebend ist:

$$3\,200\text{ €} : 12\,800\text{ €} = 25\%$$

- 4 In die Vorsteuerberichtigung sind alle Vorsteuerbeträge einzubeziehen ohne Rücksicht auf besondere ertragsteuerrechtliche Regelungen, z.B. sofort absetzbare Beträge oder Zuschüsse, die der Unternehmer erfolgsneutral behandelt, oder AfA, die auf die Zeit bis zur tatsächlichen Verwendung entfällt.

- 5 Führt die Berichtigung nach § 15a UStG zu einem erstmaligen Vorsteuerabzug, weil der Vorsteuerabzug beim Leistungsbezug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausgeschlossen war, dürfen nur die Vorsteuerbeträge angesetzt werden, für die die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG vorliegen. Daher sind in diesen Fällen Vorsteuerbeträge, für die der Abzug zu versagen ist, weil keine ordnungsgemäße Rechnung oder kein zollamtlicher Einfuhrbeleg vorliegt, von der Berichtigung ausgenommen. Zu der Frage, wie zu verfahren ist, wenn die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG erst nachträglich eintreten oder sich nachträglich ändern, siehe Rz. 24.

- 6 Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist nur möglich, wenn und soweit die bezogenen Leistungen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dem Unternehmen zugeordnet wurden. § 15a UStG ist daher insbesondere nicht anzuwenden, wenn
 - ein Nichtunternehmer Leistungen bezieht und diese später unternehmerisch verwendet,
 - der Unternehmer ein Wirtschaftsgut oder eine sonstige Leistung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnet (Abschnitt 192 Abs. 21 Nr. 2 UStR) und das Wirtschaftsgut oder die sonstige Leistung später für unternehmerische Zwecke verwendet (vgl. EuGH-Urteil vom 11.07.1991, Rs. C-97/90, HFR 1991 S. 730),
 - an einem Wirtschaftsgut, das nicht dem Unternehmen zugeordnet wurde, eine Leistung i.S.d. § 15a Abs. 3 UStG ausgeführt wird, die ebenfalls nicht für das Unternehmen bezogen wird, und das Wirtschaftsgut später unternehmerisch verwendet wird,
 - nichtunternehmerisch genutzte Gebäudeteile als separater Gegenstand beim Leistungsbezug dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet und später unternehmerisch genutzt werden (z.B. bei Umwandlung bisheriger Wohnräume in Büroräume),
 - der Unternehmer einen bezogenen Gegenstand zunächst zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzt und die Leistung deshalb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG als nicht für sein Unternehmen ausgeführt gilt und diese Grenze später überschritten wird.

2. Änderung der Verhältnisse

- 7 Verwendung i.S.d. § 15a UStG ist die tatsächliche Nutzung des Berichtigungsobjekts zur Erzielung von Umsätzen. Als Verwendung sind auch die Veräußerung und die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b und 9a UStG anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 02.10.1986, V R 91/78, BStBl 1987 II S. 44). Unter Veräußerung ist sowohl die Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG - z.B. auch die Verwertung in der Zwangsvollstreckung - als auch die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter zu verstehen. Voraussetzung ist in allen Fällen, dass das Berichtigungsobjekt im Zeitpunkt dieser Umsätze objektiv noch verwendungsfähig ist.
- 8 Für die Frage, ob eine Änderung der Verhältnisse vorliegt, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug entscheidend. Für den ursprünglichen Vorsteuerabzug ist die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs entscheidend, im Fall der Anzahlung oder Vorauszahlung die im Zeitpunkt der Anzahlung oder Vorauszahlung gegebene Verwendungsabsicht (Abschnitt 203 Abs. 1 UStR). Eine Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a UStG liegt z.B. vor,
- a) wenn sich aufgrund der tatsächlichen Verwendung nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerabzug im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug ergibt, z.B.
 - wenn der Unternehmer ein Berichtigungsobjekt innerhalb des Unternehmens für Ausgangsumsätze nutzt, welche den Vorsteuerabzug anders als ursprünglich ausschließen oder zulassen,
 - wenn der Unternehmer einen ursprünglich ausgeübten Verzicht auf eine Steuerbefreiung (§ 9 UStG) später nicht fortführt, oder
 - wenn sich das prozentuale Verhältnis ändert, nach dem die abziehbaren Vorsteuern ursprünglich gemäß § 15 Abs. 4 UStG aufgeteilt worden sind.
 - b) wenn das Wirtschaftsgut veräußert oder entnommen wird und dieser Umsatz hinsichtlich des Vorsteuerabzugs anders zu beurteilen ist als der ursprüngliche Vorsteuerabzug (§ 15a Abs. 8 UStG),
 - c) wenn der Unternehmer von der allgemeinen Besteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG oder umgekehrt übergeht (§ 15a Abs. 7 UStG), ohne dass sich die Nutzung der Wirtschaftsgüter oder sonstigen Leistungen selbst geändert haben muss,

- d) wenn der Unternehmer von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a und 24 UStG oder umgekehrt übergeht (§ 15a Abs. 7 UStG), ohne dass sich die Nutzung der Wirtschaftsgüter oder sonstigen Leistungen selbst geändert haben muss (zur Vorsteuerberichtigung bei Wirtschaftsgütern, die sowohl in einem gewerblichen Unternehmensteil als auch in einem landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) eingesetzt werden, und zum Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG oder umgekehrt siehe Rz. 50 ff.),
 - e) wenn sich eine Rechtsänderung nach dem Leistungsbezug auf die Beurteilung des Vorsteuerabzugs auswirkt, z.B. bei Wegfall oder Einführung einer den Vorsteuerabzug ausschließenden Steuerbefreiung (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.1992, V R 79/87, BStBl II S. 983),
 - f) wenn sich die rechtliche Beurteilung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs später als unzutreffend erweist, sofern die Steuerfestsetzung für das Jahr des Leistungsbezugs bestandskräftig und unabänderbar ist (siehe Rz. 25).
- 9 Eine Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG stellt keine Änderung der Verhältnisse dar, weil der Erwerber an die Stelle des Veräußerers tritt (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG, siehe im Übrigen Rz. 57).
- 10 Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs erfolgt bei Wirtschaftsgütern i.S.d. § 15a Abs. 1 UStG nur, wenn sich die Verhältnisse im maßgeblichen Berichtigungszeitraum ändern (siehe hierzu Rz. 15 bis 22). Dasselbe gilt für Berichtigungsobjekte des § 15a Absätze 3, 4 und 6 UStG, für die § 15a Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden ist.

II. Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG bei Wirtschaftsgütern, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden

1. Besonderheiten bei der Änderung der Verhältnisse

- 11 Ändern sich im Laufe eines Kalenderjahres die Verhältnisse eines Wirtschaftsguts, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, ist maßgebend, wie das Wirtschaftsgut während dieses gesamten Kalenderjahres verwendet wird.

Beispiel 3:

Ein Unternehmer erwirbt am 01.03.01 eine Maschine. Die dafür in Rechnung gestellte Umsatzsteuer beträgt 25 000 €. Er beabsichtigt zu diesem Zeitpunkt folgende Verwendung der Maschine:

- bis zum 30.06.01 nur zur Ausführung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen
- und ab dem 01.07.01 ausschließlich zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

Die tatsächliche Nutzung im Jahr 01 entspricht der Verwendungsabsicht beim Leistungsbezug. Am 01.10.03 veräußert der Unternehmer die Maschine steuerpflichtig.

Im Jahr 01 kann der Unternehmer im Zeitpunkt des Leistungsbezugs 40 % der auf die Anschaffung der Maschine entfallenden Vorsteuern abziehen, weil er beabsichtigt, die Maschine von den 10 Monaten des Jahres 01 für 4 Monate, d.h. zu 40 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende und für 6 Monate, d.h. zu 60 % für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze zu verwenden. Da die Maschine im Jahr 01 entsprechend dieser Verwendungsabsicht verwendet wurde, ist der Vorsteuerabzug nicht zu berichtigen.

Im Jahr 02 wird die Maschine zu 0 % für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Damit liegt eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug (40 %) maßgeblichen Verhältnissen um 40 Prozentpunkte vor. Der Unternehmer muss die Vorsteuern entsprechend anteilig zurückzahlen.

Im Jahr 03 wird die Maschine 9 Monate für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Die steuerpflichtige Veräußerung am 01.10.03 ist so zu behandeln, als ob die Maschine vom 01.10. bis zum 31.12. für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwendet worden wäre. Auf das Kalenderjahr 03 bezogen sind 25 % der Vorsteuern abziehbar (von den 12 Monaten des Jahres 03 berechtigen 3 Monate zum Vorsteuerabzug). Gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug haben sich somit die Verhältnisse um 15 Prozentpunkte zu Lasten des Unternehmers geändert. Der Unternehmer muss die Vorsteuern entsprechend anteilig zurückzahlen.

Für die restlichen Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums ist die Veräußerung ebenfalls wie eine Verwendung für zu 100 % zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze anzusehen. Die Änderung der Verhältnisse gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug beträgt somit für diese Kalenderjahre jeweils 60 Prozentpunkte. Der Unternehmer hat einen entsprechend anteiligen nachträglichen Vorsteuerabzug. Die Berichtigung ist bereits für den Voranmeldungszeitraum durchzuführen, in dem die Veräußerung stattgefunden hat (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV, siehe hierzu Rz. 62).

Die Berechnung stellt sich wie folgt dar:

Ursprünglicher Vorsteuerabzug (Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt): 10 000 € (40 % von 25 000 €).

Berichtigungszeitraum: 01.03.01 - 28.02.06 (siehe Rz. 15)

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung im Berichtigungszeitraum:

Jahr 01 :

Vorsteuer zu 40 % abziehbar

4 Monate x 100 % = 400

6 Monate x 0 % = 0

400 : 10 Monate = 40 %. Keine Berichtigung erforderlich.

Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug:

Jahr 02 :

Vorsteuer zu 0 % abziehbar statt zu 40 %

40 % der auf das Jahr 02 entfallenden Vorsteuer (= 5 000 € x 40 % = 2 000 €) sind zurückzuzahlen.

Jahr 03 :

Vorsteuer zu 25 % abziehbar statt zu 40 %

9 Monate x 0 % = 0

3 Monate x 100 % = 300

300 : 12 Monate = 25 %

15 % der auf das Jahr 03 entfallenden Vorsteuer (= 5 000 € x 15 % = 750 €) sind zurückzuzahlen.

Im Jahr 03 ist aber zugleich die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für die Kalenderjahre 04 bis 06 (bis zum Ende des Berichtigungszeitraums am 28.02.06) in einem Betrag vorzunehmen. Für die Jahre 04 und 05 jeweils 60% (100 % Vorsteuerabzug statt 40 %) und für das Jahr 06 60 % x 2/12 des auf das Kalenderjahr entfallenden Berichtigungsbetrags.

Der Berichtigungsbetrag im Jahr 03 beträgt daher insgesamt:

Vorsteuerberichtigung zu Lasten aus 03:	5 000 € x 15 % =	- 750 €
Vorsteuerberichtigung zu Gunsten aus 04:	5 000 € x 60 % =	+ 3 000 €
Vorsteuerberichtigung zu Gunsten aus 05:	5 000 € x 60 % =	+ 3 000 €
Vorsteuerberichtigung zu Gunsten aus 06:	5 000 € x 60 % x 2/12 =	+ <u>500 €</u>
Gesamtberichtigung in 03 zu Gunsten		+ 5 750 €

12 Bei bebauten und unbebauten Grundstücken können sich die Verhältnisse insbesondere in folgenden Fällen ändern:

a) Nutzungsänderungen, insbesondere durch:

- Übergang von einer durch Option nach § 9 UStG steuerpflichtigen Vermietung zu einer nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung oder umgekehrt,
- Übergang von der Verwendung eigengewerblich genutzter Räume, die zur Erzielung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze verwendet werden, zu einer nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung oder umgekehrt,

- Übergang von einer steuerfreien Vermietung nach Artikel 67 Abs. 3 NATO-ZAbk zu einer nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung oder umgekehrt,
 - Änderung des Vorsteueraufteilungsschlüssels bei Grundstücken, die sowohl zur Ausführung von Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, verwendet werden (Abschnitte 207 und 208 UStR, BMF-Schreiben vom 24.11.2004, IV A 5 - S 7306 - 4/04, BStBl I S. 1125 und siehe Rz. 24);
- b) Veräußerungen, die nicht als Geschäftsveräußerungen i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG anzusehen sind, insbesondere:
- nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Veräußerung ganz oder teilweise eigengewerblich und vorsteuerunschädlich genutzter, ursprünglich steuerpflichtig vermieteter oder auf Grund des Artikels 67 Abs. 3 NATO-ZAbk steuerfrei vermieteter Grundstücke (siehe auch Rz. 8),
 - durch wirksame Option nach § 9 UStG steuerpflichtige Veräußerung ursprünglich ganz oder teilweise nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei vermieteter Grundstücke,
 - die entgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem ursprünglich teilweise steuerfrei vermieteten Grundstück auf einen Familienangehörigen, wenn die Teiloption beim Verkauf nicht in dem Verhältnis der bisherigen Nutzung ausgeübt wird (siehe Abschnitt 148 Abs. 6 UStR);
- c) unentgeltliche Wertabgaben, die nicht im Rahmen einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG erfolgen, und die steuerfrei sind, weil der Unternehmer das Grundstück vor dem 01.07.2004 angeschafft oder hergestellt hat (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 13.04.2004, IV B 7 - S 7300 - 26/04, BStBl I S. 469), insbesondere
- unentgeltliche Übertragung ganz oder teilweise eigengewerblich vorsteuerunschädlich genutzter, ursprünglich steuerpflichtig vermieteter oder auf Grund des Artikels 67 Abs. 3 NATO-ZAbk steuerfrei vermieteter Grundstücke, z.B. an Familienangehörige (vgl. BFH-Urteil vom 25.06.1987, V R 92/78, BStBl II S. 655),

- unentgeltliche Nießbrauchsbestellung an einem entsprechend genutzten Grundstück, z.B. an Familienangehörige (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.1987, X R 51/81, BStBl 1988 II S. 205),
 - unentgeltliche Übertragung des Miteigentumsanteils an einem entsprechend genutzten Grundstück, z.B. an Familienangehörige (vgl. BFH-Urteil vom 27.04.1994, XI R 85/92, BStBl 1995 II S. 30).
- 13 Eine Lieferung eines Gegenstands (Verschaffung der Verfügungsmacht) setzt die Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag voraus. Die Verfügungsmacht an einem Mietgrundstück ist mangels Ertragsübergangs noch nicht verschafft, solange der Lieferer dieses aufgrund seines Eigentums wie bislang für Vermietungsumsätze verwendet. Das gilt auch für eine unentgeltliche Lieferung des Mietwohngrundstücks. Solange die Verfügungsmacht nicht übergegangen ist, liegt keine unentgeltliche Wertabgabe vor und keine durch sie verursachte Änderung der Verwendungsverhältnisse i.S.d. § 15a UStG (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.1999, V R 13/99, BStBl 2000 II S. 153).
- 14 Steht ein Gebäude im Anschluss an seine erstmalige Verwendung für eine bestimmte Zeit ganz oder teilweise leer, ist bis zur tatsächlichen erneuten Verwendung des Wirtschaftsguts anhand der Verwendungsabsicht (Abschnitt 203 UStR) zu entscheiden, ob sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern. Keine Änderung der Verhältnisse liegt dabei vor, wenn im Anschluss an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung auch künftig zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze ausgeführt werden sollen (vgl. BFH-Urteil vom 25.04.2002, V R 58/00, BStBl 2003 II S. 435). Dagegen kann die Änderung der Verwendungsabsicht oder die spätere tatsächliche Verwendung zu einer Vorsteuerberichtigung führen.

2. Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG

a) Beginn und Dauer des Berichtigungszeitraums nach § 15a Abs. 1 UStG

- 15 Der Zeitraum, für den eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen ist, beträgt grundsätzlich volle fünf Jahre ab dem Beginn der erstmaligen tatsächlichen Verwendung (siehe Rz. 7). Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechnungs-

gungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden verlängert sich der Berichtigungszeitraum auf volle zehn Jahre. Bei Wirtschaftsgütern mit einer kürzeren Verwendungsdauer ist der entsprechend kürzere Berichtigungszeitraum anzusetzen (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG). Ob von einer kürzeren Verwendungsdauer auszugehen ist, beurteilt sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, die nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen für das Wirtschaftsgut anzusetzen ist. § 45 UStDV ist zur Ermittlung des Beginns des Berichtigungszeitraums analog anzuwenden.

- 16 Wird ein Wirtschaftsgut, z.B. ein Gebäude, bereits entsprechend dem Baufortschritt verwendet, noch bevor es insgesamt fertig gestellt ist, ist für jeden gesondert in Verwendung genommenen Teil des Wirtschaftsguts ein besonderer Berichtigungszeitraum anzunehmen. Diese Berichtigungszeiträume beginnen jeweils zu dem Zeitpunkt, zu dem der einzelne Teil des Wirtschaftsguts erstmalig verwendet wird. Der einzelnen Berichtigung sind jeweils die Vorsteuerbeträge zugrunde zu legen, die auf den entsprechenden Teil des Wirtschaftsguts entfallen. Wird dagegen ein fertiges Wirtschaftsgut nur teilweise gebraucht oder gemessen an seiner Einsatzmöglichkeit nicht voll genutzt, besteht ein einheitlicher Berichtigungszeitraum für das ganze Wirtschaftsgut, der mit dessen erstmaliger teilweiser Verwendung beginnt. Dabei ist für die nicht genutzten Teile des Wirtschaftsguts (z.B. eines Gebäudes) die Verwendungsabsicht maßgebend.
- 17 Steht ein Gebäude vor der erstmaligen Verwendung leer, beginnt der Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG erst mit der erstmaligen tatsächlichen Verwendung.

Beispiel 4:

Ein Unternehmer errichtet ein Bürogebäude. Die im Zusammenhang mit der Herstellung des Gebäudes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer beträgt in den Jahren 01 100 000 € und 02 300 000 € (insgesamt 400 000 €). Die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG belaufen sich vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung auf 100 000 €, da der Unternehmer im Jahr 01 beabsichtigte und dies schlüssig dargelegt hat, das Gebäude nach Fertigstellung zu 100 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke zu verwenden, während er im Jahr 02 beabsichtigte, das Gebäude nach Fertigstellung zu 0 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke zu verwenden. Das Gebäude steht nach der Investitionsphase ein Jahr leer (Jahr 03). Ab dem Jahr 04 wird das Gebäude zu 100 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwendet.

Ingesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 400 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug (Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt): 100 000 € (25 % von 400 000 €).

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 01.01.04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 01.01.04 bis 31.12.13

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigte Verwendung im Berichtigungszeitraum:

ab Jahr 04: 100 %

Änderung der Verhältnisse:

ab Jahr 04: 75 % (100 % statt 25 %)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr:

(400 000 € / 10 Jahre = 40 000 € pro Jahr)

ab Jahr 04: jährlich 30 000 € (40 000 € x 75 %) nachträglicher Vorsteuererstattungsanspruch

Auch für Leistungsbezüge während des Leerstands vor der erstmaligen Verwendung richtet sich der Vorsteuerabzug nach der im Zeitpunkt des jeweiligen Leistungsbezugs gegebenen Verwendungsabsicht (Abschnitt 203 UStR).

- 18 Wird ein dem Unternehmen zugeordnetes Wirtschaftsgut zunächst unentgeltlich überlassen, beginnt der Berichtigungszeitraum mit der unentgeltlichen Überlassung, unabhängig davon, ob die unentgeltliche Überlassung zu einer steuerbaren unentgeltlichen Wertabgabe führt.

b) Ende des Berichtigungszeitraums nach § 15a Abs. 1 UStG

- 19 Endet der maßgebliche Berichtigungszeitraum während eines Kalenderjahres, sind nur die Verhältnisse zu berücksichtigen, die bis zum Ablauf dieses Zeitraums eingetreten sind.

Beispiel 5:

Der Berichtigungszeitraum für ein Wirtschaftsgut endet am 31.08.01. In diesem Kalenderjahr hat der Unternehmer das Wirtschaftsgut bis zum 30.06. nur zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze und vom 01.07. bis zum 09.10. ausschließlich zur Ausführung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze verwendet. Am 10.10.01 veräußert er das Wirtschaftsgut steuerpflichtig.

Bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs für das Jahr 01 sind nur die Verhältnisse bis zum 31.08. zu berücksichtigen. Da das Wirtschaftsgut in diesem Zeitraum 6 Monate für zum Vorsteuerabzug berechtigende und 2 Monate für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwendet wurde, sind 25 % des auf das Jahr 01 entfallenden Vorsteueranteils nicht abziehbar.

Die auf die Zeit ab 01.09.01 entfallende Verwendung und die Veräußerung liegen außerhalb des Berichtigungszeitraums und bleiben deshalb bei der Prüfung, inwieweit eine Änderung der Verhältnisse gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug vorliegt, außer Betracht.

- 20 Endet der Berichtigungszeitraum innerhalb eines Kalendermonats, ist das für die Berichtigung maßgebliche Ende nach § 45 UStDV zu ermitteln.

Beispiel 6:

Unternehmer U hat am 10.01.01 eine Maschine angeschafft, die er zunächst wie geplant ab diesem Zeitpunkt zu 90 % zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen und zu 10 % zur Erzielung von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen verwendet. Die Vorsteuern aus der Anschaffung betragen 80 000 €. Ab dem 01.08.01 nutzt U die Maschine nur noch zu 10 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze.

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 80 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug (Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt): 72 000 € (90 % von 80 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 10.01.01

Dauer des Berichtigungszeitraums: 01.01.01 bis 31.12.05 (nach § 45 UStDV bleibt der Januar 06 für die Berichtigung unberücksichtigt, da der Berichtigungszeitraum vor dem 16.1.06 endet; entsprechend beginnt der Berichtigungszeitraum dann mit dem 01.01.01, siehe Rz. 15)

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung im Berichtigungszeitraum:

Jahr 01 Nutzung Januar bis Juli 01 $7 \times 90 \% = 630$

Nutzung August bis Dezember 01 $5 \times 10 \% = 50$

$680 : 12 \text{ Monate} = 56,7$

Änderung der Verhältnisse:

Jahr 01: 33,3 % (56,7 % statt 90 %)

ab Jahr 02: jeweils 80 % (10 % statt 90 %)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr:

(80 000 € / 5 Jahre = 16 000 € pro Jahr)

Jahr 01 = $\therefore 5\,328 \text{ €} (16\,000 \text{ €} \times 33,3 \%)$

ab Jahr 02 jeweils = $\therefore 12\,800 \text{ €} (16\,000 \text{ €} \times 80 \%)$

Beispiel 7:

Wie Beispiel 6, nur Anschaffung und Verwendungsbeginn der Maschine am 20.01.01.

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 80 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug (Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt): 72 000 € (90 % von 80 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 20.01.01

Dauer des Berichtigungszeitraums: 01.02.01 bis 31.01.06 (nach § 45 UStDV ist der Januar 06 für die Berichtigung voll zu berücksichtigen, da der Berichtigungszeitraum nach dem 15.01.06 endet; entsprechend beginnt der Berichtigungszeitraum dann mit dem 01.02.01, siehe Rz. 15)

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigte Verwendung im Berichtigungszeitraum:

Jahr 01 Nutzung Februar bis Juli 01 $6 \times 90 = 540$

Nutzung August bis Dezember 01 $\underline{5 \times 10 = 50}$

590 : 11 Monate = 53,6

Änderung der Verhältnisse:

Jahr 01: 36,4 % (53,6 % statt 90 %)

ab Jahr 02: jeweils 80 % (10 % statt 90 %)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr:

(80 000 € / 5 Jahre = 16 000 € pro Jahr)

Jahr 01 = $\therefore 5\,338 \text{ €} (16\,000 \text{ €} \times 36,4 \% \times 11/12)$

Jahre 02 bis 05 jeweils = $\therefore 12\,800 \text{ €} (16\,000 \text{ €} \times 80 \%)$

Jahr 06 = $\therefore 1\,066 \text{ €} (16\,000 \text{ €} \times 80 \% \times 1/12)$

- 21 Kann ein Wirtschaftsgut vor Ablauf des Berichtigungszeitraums wegen Unbrauchbarkeit vom Unternehmer nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, endet damit der Berichtigungszeitraum. Eine Veräußerung des nicht mehr verwendungsfähigen Wirtschaftsguts als Altmaterial bleibt für die Berichtigung des Vorsteuerabzuges unberücksichtigt. Siehe auch Rz. 63.
- 22 Wird das Wirtschaftsgut vor Ablauf des Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b UStG geliefert, verkürzt sich hierdurch der Berichtigungszeitraum nicht. Veräußerung und unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG sind so anzusehen, als ob das

Wirtschaftsgut bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums entsprechend der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung dieser Umsätze weiterhin innerhalb des Unternehmens verwendet worden wäre (§ 15a Abs. 9 UStG). Die Berichtigung ist bereits für den Voranmeldungszeitraum durchzuführen, in dem die Veräußerung oder unentgeltliche Wertabgabe stattgefunden hat (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV, siehe hierzu Rz. 62).

Beispiel 8:

Ein Betriebsgrundstück, das vom 01.01.01 bis zum 31.10.01 innerhalb des Unternehmens zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze verwendet worden ist, wird am 01.11.01 nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei veräußert (kein Fall des § 1 Abs. 1a UStG).

Für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist die Veräußerung so anzusehen, als ob das Grundstück ab dem Zeitpunkt der Veräußerung bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums nur noch zur Ausführung von Umsätzen verwendet würde, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Die Berichtigung ist bereits für den Voranmeldungszeitraum durchzuführen, in dem die Veräußerung stattgefunden hat.

3. Berichtigungsverfahren nach § 15a Abs. 1 UStG

- 23 Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist jeweils für den Voranmeldungszeitraum bzw. das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben (siehe Rz. 7 ff.). Dabei sind die Vereinfachungsregelungen des § 44 UStDV zu beachten (siehe Rz. 58 ff.). Weicht die tatsächliche Verwendung von den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen ab, wird die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nicht durch eine Änderung der Steuerfestsetzung des Jahres der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs nach den Vorschriften der AO, sondern verteilt auf den Berichtigungszeitraum von 5 bzw. 10 Jahren „pro rata temporis“ vorgenommen. Dabei ist für jedes Kalenderjahr des Berichtigungszeitraums von den in § 15a Abs. 5 UStG bezeichneten Anteilen der Vorsteuerbeträge auszugehen. Beginnt oder endet der Berichtigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres, ist für diese Kalenderjahre jeweils nicht der volle Jahresanteil der Vorsteuerbeträge, sondern nur der Anteil anzusetzen, der den jeweiligen Kalendermonaten entspricht.

Beispiel 9:

Auf ein Wirtschaftsgut mit einem Berichtigungszeitraum von 5 Jahren entfällt eine Vorsteuer von insgesamt 5 000 €. Der Berichtigungszeitraum beginnt am 01.04.01 und endet am 31.03.06. Bei der Berichtigung ist für die einzelnen Jahre jeweils von einem Fünftel der gesamten Vorsteuer (= 1 000 €) auszugehen. Der Berichtigung des Jahres 01 sind 9 Zwölftel dieses Betrags (= 750 €) und der des Jahres 06 3 Zwölftel dieses Betrags (= 250 €) zu Grunde zu legen.

- 24 Sind die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht schon im Zeitpunkt des Leistungsbezugs, sondern erst mit Beginn der tatsächlichen erstmaligen Verwendung erfüllt, z.B. weil die zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung vor Beginn der tatsächlichen erstmaligen Verwendung noch nicht vorgelegen hat, kann die Vorsteuer erst abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG insgesamt vorliegen. Auch hierbei beurteilt sich die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach der Verwendung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs (Abschnitt 203 UStR). Von diesen Verhältnissen ist auch bei der Berichtigung auszugehen. Folglich ist im Zeitpunkt des erstmaligen Vorsteuerabzugs gleichzeitig eine eventuell notwendige Berichtigung des Vorsteuerabzugs für die bereits abgelaufenen Teile des Berichtigungszeitraums vorzunehmen.

Beispiel 10:

Ein im Jahr 01 neu errichtetes Gebäude, auf das eine Vorsteuer von 50 000 € entfällt, wird im Jahr 02 erstmalig tatsächlich verwendet. Die Rechnung mit der gesondert ausgewiesenen Steuer erhält der Unternehmer aber erst im Jahr 04. Der Unternehmer hat bereits während der Bauphase schlüssig dargelegt, dass er das Gebäude zum Vorsteuerabzug berechtigt vermieten will. Das Gebäude wurde tatsächlich wie folgt verwendet:

- im Jahr 02 nur zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze;
- im Jahr 03 je zur Hälfte zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze;
- im Jahr 04 nur zur Ausführung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze.

Da der Unternehmer schlüssig dargelegt hat, dass er beabsichtigt, das Gebäude nach der Fertigstellung im Jahr 02 ausschließlich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze zu verwenden, kann er nach § 15 Abs. 1 UStG die Vorsteuer von 50 000 € voll abzie-

hen. Der Abzug ist jedoch erst im Jahr 04 zulässig. Bei der Steuerfestsetzung für dieses Jahr ist dieser Abzug aber gleichzeitig insoweit zu berichtigen, als für die Jahre 03 und 04 eine Änderung der Verhältnisse gegenüber der im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dargelegten Verwendungsabsicht eingetreten ist. Diese Änderung beträgt für das Jahr 03 50 % und für das Jahr 04 100 %. Entsprechend dem zehnjährigen Berichtigungszeitraum ist bei der jährlichen Berichtigung von einem Zehntel der Vorsteuer von 50 000 € (= 5 000 €) auszugehen. Es sind für das Jahr 03 die Hälfte dieses Vorsteueranteils, also 2 500 € und für das Jahr 04 der volle Vorsteueranteil von 5 000 € vom Abzug ausgeschlossen. Im Ergebnis vermindert sich somit die bei der Steuerfestsetzung für das Jahr 04 abziehbare Vorsteuer von 50 000 € um (2 500 € + 5 000 € =) 7 500 € auf 42 500 €

Beispiel 11:

Ein Unternehmer (Immobilienfonds) errichtet ein Bürogebäude. Die im Zusammenhang mit der Herstellung des Gebäudes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer beträgt in den Jahren 01 150 000 € und 02 150 000 € (insgesamt 300 000 €). Für einen weiteren Leistungsbezug des Jahres 01 liegt eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer i.H.v. 100 000 € erst in 04 vor. Die insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer beträgt somit 400 000 €

Der Unternehmer beabsichtigte im Jahr 01 eine zu 100 % und im Jahr 02 eine zu 0 % zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung des Gebäudes. Die Verwendungsabsicht wurde durch den Unternehmer jeweils schlüssig dargelegt. Das Gebäude wird erstmals ab dem Jahr 03 verwendet, und zwar zu 0 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze.

Die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG belaufen sich vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung (Investitionsphase) auf 150 000 € für die in 01 bezogenen Leistungen.

Jahr 03:

Ingesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 300 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 150 000 € (entspricht 50 % von 300 000 €).

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 01.01.03

Dauer des Berichtigungszeitraums: 01.01.03 bis 31.12.12

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung in 03: 0 %

Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug: Vorsteuer zu 0 % abziehbar statt zu 50 %, Berichtigungsbetrag: 50 % von 1/10 von 300 000 € = 15 000 € sind zurückzuzahlen

Jahr 04 :

Da der Unternehmer das Gebäude im Jahr 01 ausschließlich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwenden wollte, kann er nach § 15 Abs. 1 UStG die Vorsteuer für den weiteren Leistungsbezug von 100 000 € voll abziehen. Der Abzug ist erst im Jahr 04 zulässig.

Bei der Steuerfestsetzung für dieses Jahr ist dieser Abzug aber gleichzeitig insoweit zu berichtigen, als für die Jahre 03 und 04 eine Änderung der Verhältnisse gegenüber der im Zeitpunkt des Leistungsbezuges dargelegten Verwendungsabsicht eingetreten ist.

Berichtigung im Jahr 04:

Ingesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 400 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 250 000 € (62,5 % x 400 000 €).

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung in 03 u. 04: 0 %

Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug: Vorsteuer zu 0 % abziehbar statt zu 62,5 %

Berichtigungsbetrag für 03 u. 04 je: 62,5 % x 1/10 x 400 000 € = 25 000 € Für 03 erfolgte bereits eine Rückzahlung von 15 000 € Daher ist in 04 noch eine Vorsteuerberichtigung für 03 i.H.v. 10 000 € zuungunsten des Unternehmers vorzunehmen.

Im Ergebnis vermindert sich somit die bei der Steuerfestsetzung für das Jahr 04 abziehbare Vorsteuer von 100 000 € um (10 000 € für 03 + 25 000 € für 04 =) 35 000 € auf 65 000 €

Entsprechend ist zu verfahren, wenn der ursprünglich in Betracht kommende Vorsteuerabzug nach § 17 UStG oder deswegen zu berichtigen ist, weil später festgestellt wird, dass objektive Anhaltspunkte für die vorgetragene Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nicht vorlagen, die Verwendungsabsicht nicht in gutem Glauben erklärt wurde oder ein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt (Abschnitt 203 Abs. 5 UStR, siehe jedoch die vorrangige Berichtigung nach den verfahrensrechtlichen Vorschriften - Rz. 25).

- 25 War der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug aus der Sicht des § 15 Abs. 2 bis 4 UStG sachlich unrichtig, weil der Vorsteuerabzug ganz oder teilweise zu Unrecht vorgenommen wurde oder unterblieben ist, ist die unrichtige Steuerfestsetzung nach den Vorschriften der AO zu ändern. Ist eine Änderung der unrichtigen Steuerfestsetzung hiernach nicht mehr zulässig, bleibt die ihr zu Grunde liegende unzutreffende Beurteilung des Vorsteuerabzugs für alle Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums maßgebend, in denen nach verfahrensrechtlichen Vorschriften eine Änderung der Festsetzung, in der über den Vorsteuerabzug entschieden wurde, noch möglich war. Zur Unabänderbarkeit von Steuerfestsetzungen der Abzugsjahre vgl. BFH-Urteil vom 05.02.1998, V R 66/94, BStBl II S. 361. Führt die rechtlich richtige Würdigung des Verwendungsumsatzes in einem noch nicht bestandskräftigen Jahr des Berichtigungszeitraums - gemessen an der tatsächlichen und nicht mehr änderbaren Beurteilung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs - zu einer anderen Beurteilung des Vorsteuerabzugs, liegt eine Änderung der Verhältnisse vor (vgl. BFH-Urteile vom 12.06.1997, V R 36/95, BStBl II S. 589, vom 13.11.1997, V R 140/93, BStBl 1998 II S. 36, und vom 05.02.1998, V R 66/94, BStBl II S. 361). Der Vorsteuerabzug kann in allen noch änderbaren Steuerfestsetzungen für die Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums, in denen eine Änderung der Steuerfestsetzung des Vorsteuerabzugs nach verfahrensrechtlichen Vorschriften nicht mehr möglich war, sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Unternehmers nach § 15a UStG berichtigt werden.

Beispiel 12:

Im Jahr 01 (Jahr des Leistungsbezugs) wurde der Vorsteuerabzug für ein gemischt genutztes Gebäude zu 100 % (= 100 000 €) gewährt, obwohl im Zeitpunkt des Leistungsbezugs beabsichtigt war, das Gebäude nach Fertigstellung zu 50 % zur Ausführung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze zu verwenden und somit nur ein anteiliger Vorsteuerabzug von 50 000 € hätte gewährt werden dürfen. Die Steuerfestsetzung für das Jahr des Leistungsbezugs ist bereits zu Beginn des Kalenderjahres 03 abgabenrechtlich nicht mehr änderbar. In den Jahren 02 bis 11 wird das Gebäude zu 50 % zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze verwendet.

Obwohl sich die tatsächliche Verwendung des Gebäudes nicht von der im Zeitpunkt des Leistungsbezugs gegebenen Verwendungsabsicht unterscheidet, sind ab dem Jahr 03 jeweils 50 % von einem Zehntel des gewährten Vorsteuerabzugs von 100 000 € (= 5 000 € pro Jahr) zurückzuzahlen.

Beispiel 13:

Wie Beispiel 12, nur ist die Steuerfestsetzung des Jahres 01 erst ab Beginn des Kalenderjahres 05 abgabenrechtlich nicht mehr änderbar.

Obwohl sich die tatsächliche Verwendung des Gebäudes nicht von der im Zeitpunkt des Leistungsbezugs gegebenen Verwendungsabsicht unterscheidet, sind ab dem Jahr 05 jeweils 50 % von einem Zehntel des zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzugs von 100 000 € (= 5 000 € pro Jahr) zurückzuzahlen. Eine Berichtigung des zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzugs für die Kalenderjahre 02 bis 04 unterbleibt.

III. Berichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG bei Wirtschaftsgütern, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden

1. Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 2 UStG

- 26 Die Berichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG unterliegt, gegenüber dem fünf- bzw. zehnjährigen Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG, keinem Berichtigungszeitraum. Eine Vorsteuerberichtigung erfolgt im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung, wenn diese von der ursprünglichen Verwendungsabsicht beim Erwerb abweicht. Es ist unbeachtlich, wann die tatsächliche Verwendung erfolgt.

2. Berichtigungsverfahren nach § 15a Abs. 2 UStG

- 27 Die Berichtigung ist für den Voranmeldungszeitraum bzw. das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem das Berichtigungsobjekt abweichend von der ursprünglichen Verwendungsabsicht verwendet wird.

Beispiel 14:

Unternehmer U erwirbt am 01.07.01 ein Grundstück zum Preis von 2 000 000 €. Der Verkäufer des Grundstücks hat im notariell beurkundeten Kaufvertrag auf die Steuerbefreiung verzichtet (§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG). U möchte das Grundstück unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG weiterveräußern, so dass er die von ihm geschuldete Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abzieht. Am 01.07.03 veräußert er das Grundstück entgegen seiner ursprünglichen Planung an eine hoheitlich tätige juristische Person des öffentlichen Rechts, so dass die Veräußerung des Grundstücks nicht nach § 9 Abs. 1 UStG als steuerpflichtig behandelt werden kann und nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei ist.

Die tatsächliche steuerfreie Veräußerung schließt gemäß § 15 Abs. 2 UStG den Vorsteuerabzug aus und führt damit zu einer Änderung der Verhältnisse im Vergleich zu den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen. Da das Grundstück nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird, ist der gesamte ursprüngliche Vorsteuerabzug i.H.v. 320 000 € gemäß § 15a Abs. 2 UStG im Zeitpunkt der Verwendung für den Besteuerungszeitraum der Veräußerung zu berichtigen. Der Vorsteuerbetrag ist demnach für den Monat Juli 03 zurückzuzahlen.

Beispiel 15:

Wie Beispiel 14, nur erfolgt die tatsächliche steuerfreie Veräußerung erst 18 Jahre nach dem steuerpflichtigen Erwerb des Grundstücks. Das Grundstück ist zwischenzeitlich tatsächlich nicht genutzt worden.

Da § 15a Abs. 2 UStG keinen Berichtigungszeitraum vorsieht, muss auch hier die Vorsteuer gemäß § 15a Abs. 2 UStG berichtigt werden. U hat den Vorsteuerbetrag i.H.v. 320 000 € für den Voranmeldungszeitraum der Veräußerung zurückzuzahlen.

IV. Berichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG bei Bestandteilen und sonstigen Leistungen an Gegenständen

1. Bestandteile

28 Unter der Voraussetzung, dass in ein Wirtschaftsgut (das ertragsteuerrechtlich entweder Anlagevermögen oder Umlaufvermögen ist) nachträglich ein anderer Gegenstand eingeht und dieser Gegenstand dabei seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verliert (Bestandteil), ist der Vorsteuerabzug bei Änderung der Verwendungsverhältnisse nach Maßgabe von § 15a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG zu berichtigen. Bestandteile sind alle nicht selbstständig nutzbaren Gegenstände, die mit dem Wirtschaftsgut in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (s.a. Abschnitt 24b Abs. 2 UStR). Es kommt nicht darauf an, dass der Bestandteil zu einer Werterhöhung dieses Wirtschaftsguts geführt hat. Kein Bestandteil ist ein eingebauter Gegenstand, der abtrennbar ist, seine körperliche oder wirtschaftliche Eigenart behält und damit ein selbstständiger - entnahmefähiger - Gegenstand bleibt. Zum Begriff der Betriebsvorrichtungen als selbständige Wirtschaftsgüter vgl. Abschnitt 85 UStR.

Bestandteile können beispielsweise sein:

- Klimaanlage, fest eingebautes Navigationssystem, Austauschmotor oder leistungsfähiger Motor in einem Kraftfahrzeug,
- Klimaanlage, Einbauküche, Fenster, angebaute Balkone oder Aufzüge in einem Gebäude.

In der Regel keine Bestandteile eines Kraftfahrzeugs werden beispielsweise:

- Funkgerät,
- nicht fest eingebautes Navigationsgerät,
- Autotelefon,
- Radio.

- 29 Maßnahmen, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten i.S.d. § 15a Abs. 6 UStG entfallen, und bei denen es sich um Bestandteile handelt, unterliegen vorrangig der Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 6 UStG.
- 30 Eine Berichtigung „pro rata temporis“ ist nur dann vorzunehmen, wenn es sich bei dem Wirtschaftsgut, in das der Bestandteil eingegangen ist, um ein solches handelt, das nicht nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet wird. Für den Bestandteil gilt dabei ein eigenständiger Berichtigungszeitraum, dessen Dauer sich danach bestimmt, in welches Wirtschaftsgut nach § 15a Abs. 1 UStG der Bestandteil eingeht. Die Verwendungsdauer des Bestandteils wird nicht dadurch verkürzt, dass der Gegenstand als Bestandteil in ein anderes Wirtschaftsgut einbezogen wird (§ 15a Abs. 5 Satz 3 UStG).

Beispiel 16:

Unternehmer U lässt am 01.01.04 für 20 000 € zzgl. 3 200 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer einen neuen Motor in einen im Jahr 01 ins Unternehmensvermögen eingelegten Pkw einbauen. Die ihm berechnete Umsatzsteuer zieht er nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer ab, da die Nutzung des Pkw im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen erfolgt.

Ab Januar 05 verwendet U den Pkw nur noch im Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausschließen.

Damit haben sich ab Januar 05 die Verwendungsverhältnisse geändert, weil der Pkw nun nicht mehr mit steuerpflichtigen, sondern mit steuerfreien Ausgangsumsätzen im Zusammenhang steht. Für die Aufwendungen für den als Bestandteil des Pkw eingebauten Motor ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG vorzunehmen. Hierfür sind die Aufwendungen unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Pkw auf einen fünfjährigen Berichtigungszeitraum zu verteilen.

Es ergibt sich folgender Betrag, der bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums jährlich als Berichtigungsbetrag zurückzuzahlen ist:

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 3 200 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 3 200 €

Dauer des Berichtigungszeitraums: 01.01.04 bis 31.12.08

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigte Verwendung im Berichtigungszeitraum:

Jahr 04: 100 %

ab Jahr 05: 0 %

Änderung der Verhältnisse:

ab Jahr 05 = 100 % (0 % statt 100 %)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr ab Jahr 05:

(3 200 € / 5 Jahre = 640 € pro Jahr)

ab Jahr 05 = 640 € zurückzuzahlende Vorsteuer

Beispiel 17:

Unternehmer U lässt am 01.01.01 für 100 000 € zzgl. 16 000 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ein neues Hallentor in ein Fabrikgebäude einbauen. Die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zieht er nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer ab, da die Nutzung des Gebäudes im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen erfolgt. Der Berichtigungszeitraum des Gebäudes endet am 30.06.02.

Ab Januar 02 verwendet U das Gebäude nur noch im Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausschließen.

Damit haben sich ab Januar 02 die Verwendungsverhältnisse sowohl für das Hallentor als auch für das Fabrikgebäude geändert. Für die Aufwendungen für das als Bestandteil des Gebäudes eingebaute Hallentor ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG vorzunehmen. Hierfür sind die Aufwendungen unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes und unabhängig von der Dauer des Restberichtigungszeitraums des Gebäudes auf einen zehnjährigen Berichtigungszeitraum, der am 01.01.01 beginnt und am 31.12.10 endet, zu verteilen. Unabhängig davon ist für das Fabrikgebäude der Vorsteuerabzug für den am 30.06.02 endenden Berichtigungszeitraum zu berichtigen.

Eine kürzere Verwendungsdauer des Bestandteils ist zu berücksichtigen (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG). Soweit innerhalb eines Kalenderjahres mehrere Leistungen Eingang in ein Wirtschaftsgut finden, sind diese Leistungen für Zwecke der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nicht zusammenzufassen.

- 31 Handelt es sich bei dem Wirtschaftsgut, in das der Bestandteil eingegangen ist, um ein solches, das nur einmalig zur Erzielung eines Umsatzes verwendet wird, ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach den Grundsätzen des § 15a Abs. 2 UStG vorzunehmen.

2. Sonstige Leistungen an einem Wirtschaftsgut

- 32 Unter der Voraussetzung, dass an einem Wirtschaftsgut eine sonstige Leistung ausgeführt wird, ist der Vorsteuerabzug bei Änderung der Verwendungsverhältnisse nach Maßgabe von § 15a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG zu berichtigen. Unter die Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG fallen nur solche sonstigen Leistungen, die unmittelbar an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden. Es kommt nicht darauf an, ob die sonstige Leistung zu einer Werterhöhung des Wirtschaftsguts führt. Auch Maßnahmen, die lediglich der Werterhaltung dienen, fallen demnach unter die Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG.
- 33 Nicht unter die Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 3 UStG fallen sonstige Leistungen, die bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs wirtschaftlich verbraucht sind. Eine sonstige Leistung ist im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dann nicht wirtschaftlich verbraucht, wenn ihr über den Zeitpunkt des Leistungsbezugs hinaus eine eigene Werthaltigkeit inne wohnt. Leistungen, die bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs wirtschaftlich verbraucht sind, werden sich insbesondere auf die Unterhaltung und den laufenden

Betrieb des Wirtschaftsguts beziehen. Hierzu gehören z.B. bei Grundstücken Reinigungsleistungen (auch Fensterreinigung) oder laufende Gartenpflege sowie Wartungsarbeiten z.B. an Aufzugs- oder Heizungsanlagen.

- 34 Soweit es sich um eine sonstige Leistung handelt, die nicht bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs wirtschaftlich verbraucht ist, unterliegt diese der Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG. Dazu gehören auch sonstige Leistungen, die dem Gebrauch oder der Erhaltung des Gegenstands dienen. Solche Leistungen sind z.B.
- der Fassadenanstrich eines Gebäudes,
 - Fassadenreinigungen an einem Gebäude,
 - die Neulackierung eines Kraftfahrzeugs,
 - Renovierungsarbeiten (auch in gemieteten Geschäftsräumen),
 - der Neuanstrich eines Schiffs,
 - die Generalüberholung einer Aufzugs- oder einer Heizungsanlage.
- 35 Eine Berichtigung „pro rata temporis“ ist nur dann vorzunehmen, wenn es sich bei dem Wirtschaftsgut i.S.d. § 15a Abs. 3 UStG um ein solches handelt, das nicht nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet wird. Dabei gilt für die an dem Wirtschaftsgut ausgeführten sonstigen Leistungen ein eigenständiger Berichtigungszeitraum, dessen Dauer sich danach bestimmt, an welchem Wirtschaftsgut nach § 15a Abs. 1 UStG die sonstige Leistung ausgeführt wird. Eine kürzere Verwendungsdauer der sonstigen Leistung ist jedoch zu berücksichtigen (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG).
- 36 Wird ein Wirtschaftsgut, an dem eine sonstige Leistung ausgeführt wurde, veräußert oder entnommen, liegt unter den Voraussetzungen des § 15a Abs. 8 UStG eine Änderung der Verwendungsverhältnisse vor mit der Folge, dass auch der Vorsteuerabzug für die an dem Wirtschaftsgut ausgeführte sonstige Leistung nach § 15a Abs. 3 UStG zu berichtigen ist.

Beispiel 18:

Unternehmer U führt als Arzt zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigte und zu 50 % nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze aus. Am 01.01.01 erwirbt U einen Pkw, für den er den Vorsteuerabzug entsprechend der beabsichtigten Verwendung zu 50 % vornimmt. Am 01.01.03 lässt U an dem Pkw eine Effektlackierung anbringen.

Die darauf entfallende Vorsteuer zieht U ebenfalls zu 50 % ab. Am 01.01.04 veräußert U den Pkw.

Die Veräußerung des Pkw ist steuerpflichtig. In der Lieferung liegt eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen (§ 15a Abs. 8 UStG). Der Vorsteuerabzug für den Pkw ist für die zwei restlichen Jahre des Berichtigungszeitraums zugunsten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen.

Die Veräußerung des Pkw stellt in Bezug auf die an dem Pkw ausgeführte Effektlackierung ebenfalls eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen dar (§ 15a Abs. 8 UStG). Der Vorsteuerabzug für die sonstige Leistung ist für die restlichen vier Jahre des Berichtigungszeitraums zugunsten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen (§ 15a Abs. 3 UStG, § 44 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. Abs. 5 UStDV).

Beispiel 19:

Unternehmer U nutzt ein Gebäude ausschließlich zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen. Am 01.01.01 lässt U die Fassade des Gebäudes streichen. U nimmt entsprechend der weiter beabsichtigten Verwendung des Gebäudes den Vorsteuerabzug zu 100 % vor. Am 01.01.02 veräußert U das Gebäude steuerfrei.

Die Veräußerung des Gebäudes stellt in Bezug auf die an dem Gebäude ausgeführte sonstige Leistung eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen dar (§ 15a Abs. 8 UStG). Des Weiteren ist der Vorsteuerabzug für die sonstige Leistung für die restlichen neun Jahre des Berichtigungszeitraums zulasten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen (§ 15a Abs. 3 UStG, § 44 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. Abs. 5 UStDV).

- 37 Handelt es sich hingegen um ein Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Erzielung eines Umsatzes verwendet wird, ist die Berichtigung nach den Grundsätzen des § 15a Abs. 2 UStG vorzunehmen.

3. Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Unternehmen (§ 15a Abs. 3 Satz 2 UStG)

- 38 Wird dem Unternehmensvermögen ein Wirtschaftsgut entnommen, das bei seiner Anschaffung oder Herstellung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hatte, für das aber nachträglich Aufwendungen i.S.d. § 15a Abs. 3 UStG getätigt wurden, die zum Vorsteuerabzug berechtigten, gelten die nachfolgenden Rz. 39 bis 42.
- 39 Hat der Unternehmer in das Wirtschaftsgut einen anderen Gegenstand eingefügt, der dabei seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren hat und für den der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt war, und hat dieser Gegenstand zu einer im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung geführt (Bestandteil nach Abschnitt 24b Abs. 2 Satz 3 UStR), unterliegt bei einer Entnahme des Wirtschaftsguts nur dieser Gegenstand der Umsatzbesteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG. Für eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 Satz 2 UStG ist insoweit kein Raum. Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 UStG bleibt unberührt.
- 40 Ist dagegen die durch den Bestandteil verursachte Werterhöhung im Zeitpunkt der Entnahme vollständig verbraucht, ist die Entnahme insgesamt nicht steuerbar. In diesem Fall liegt in der Entnahme eine Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a Abs. 3 Satz 2 UStG.

Beispiel 20:

Unternehmer U erwirbt in 01 einen Pkw von einer Privatperson für 50 000 €. Am 01.04.02 lässt er von einer Werkstatt für 2 000 € eine Windschutzscheibe einbauen. Die Vorsteuer i.H.v. 320 € macht er geltend. Als er den Pkw am 31.12.04 entnimmt, hat der Wert der Windschutzscheibe den aktuellen Wert des Pkw nach der sog. Schwacke-Liste im Zeitpunkt der Entnahme nicht erhöht.

Die Windschutzscheibe, für die U der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zustand, ist in den Pkw eingegangen und hat dabei ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren. Nur die Entnahme der Windschutzscheibe könnte steuerbar gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG sein, da U für einen in das Wirtschaftsgut eingegangenen Gegenstand den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat. Da jedoch im Zeitpunkt der Entnahme keine Werterhöhung durch den Gegenstand mehr vorhanden ist, ist die Entnahme nicht steuerbar (Abschnitt 24b Abs. 2 Satz 3 UStR).

U hat grundsätzlich eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 3 Satz 2 UStG vorzunehmen. Nach § 44 Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 UStDV unterbleibt jedoch eine Berichtigung, da der auf die Windschutzscheibe entfallende Vorsteuerbetrag 1 000 € nicht übersteigt.

- 41 Hat der Unternehmer dem Wirtschaftsgut keinen Bestandteil zugefügt, hat also der eingebaute Gegenstand seine Eigenständigkeit behalten, liegen für umsatzsteuerrechtliche Zwecke zwei getrennt zu beurteilende Entnahmen vor. In diesen Fällen kann die Entnahme des eingebauten Gegenstands auch zu einer Vorsteuerberichtigung führen, wenn die Entnahme anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung (§ 15a Abs. 8 UStG). Eine Berichtigung gemäß § 15a Abs. 3 UStG scheidet insoweit aus.
- 42 Soweit an dem Wirtschaftsgut eine sonstige Leistung ausgeführt wird und das Wirtschaftsgut später entnommen wird, ohne dass eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG zu besteuern ist, liegt ebenfalls eine Änderung der Verhältnisse vor (§ 15a Abs. 3 Satz 2 UStG).

Beispiel 21:

U kauft am 01.05.01 einen Pkw von einer Privatperson zu einem Preis von 50 000 €
Am 01.07.01 lässt er in einer Vertragswerkstatt eine Inspektion durchführen (200 € zzgl. 32 € USt), in den dafür vorgesehenen Standardschacht ein Autoradio einbauen (1 500 € zzgl. 240 € USt) und den Pkw neu lackieren (7 500 € zzgl. 1 200 € USt). U macht diese Vorsteuerbeträge ebenso wie den Vorsteuerabzug aus den laufenden Kosten geltend.
Am 31.12.03 entnimmt U den Pkw.

Die Neulackierung des Pkw ist eine sonstige Leistung, die im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nicht wirtschaftlich verbraucht ist (siehe Rz. 34). Die Inspektion ist bei Leistungsbezug wirtschaftlich verbraucht. Das eingebaute Autoradio stellt, weil es ohne Funktionsverlust wieder entfernt werden kann, keinen Bestandteil des Pkw dar, sondern bleibt eigenständiges Wirtschaftsgut (siehe Rz. 28).

Da der Pkw nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hatte und in den Pkw kein Bestandteil eingegangen ist, ist die Entnahme des Pkw am 31.12.03 nicht gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG steuerbar (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). Bezüglich der

sonstigen Leistung „Neulackierung“ ist jedoch gemäß § 15a Abs. 3 UStG eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen, da der Wert der Neulackierung im Zeitpunkt der Entnahme noch nicht vollständig verbraucht ist. Das Autoradio unterliegt als selbstständiges Wirtschaftsgut, für das der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde, der Besteuerung gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG. Bemessungsgrundlage ist gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis zzgl. Nebenkosten zum Zeitpunkt der Entnahme. Eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG hinsichtlich der laufenden Kosten kommt nicht in Betracht.

Für die Lackierung in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 1 200 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 1 200 €

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 01.07.01

Dauer des Berichtigungszeitraums: 01.07.01 bis 30.06.06

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigte Verwendung im Berichtigungszeitraum:

Jahr 01 bis 03 = 100 %

Änderung der Verhältnisse:

ab Jahr 04 = 100 % (0 % statt 100 %)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr:

(1 200 € / 5 Jahre = 240 € pro Jahr)

Jahre 04 und 05 = je 240 € (240 € x 100 %), Jahr 06 = 120 € (240 € x 100 % x 6/12).

Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist für die Jahre 04 bis 06 zusammengefasst in der Voranmeldung für Dezember 03 vorzunehmen (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV).

V. Berichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG bei sonstigen Leistungen, die nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden

- 43 Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG ist vorzunehmen, wenn der Unternehmer eine sonstige Leistung bezieht, die nicht in einen Gegenstand eingeht oder an diesem ausgeführt wird und deren Verwendung anders zu beurteilen ist, als dies zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs beabsichtigt war.
- 44 Sonstige Leistungen, die unter die Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 4 UStG fallen, sind beispielsweise:
- Beratungsleistungen (z.B. für ein Unternehmenskonzept, eine Produktkonzeption),
 - gutachterliche Leistungen,
 - Anmietung eines Wirtschaftsguts,
 - Patente, Urheberrechte, Lizenzen,
 - bestimmte Computerprogramme,
 - Werbeleistungen,
 - Anzahlung für längerfristiges Mietleasing.
- 45 Wird die sonstige Leistung mehrfach zur Erzielung von Einnahmen verwendet, erfolgt die Vorsteuerberichtigung „pro rata temporis“ (§ 15a Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 UStG). Wird die bezogene sonstige Leistung hingegen nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet, erfolgt die Berichtigung des gesamten Vorsteuerbetrags unmittelbar für den Zeitpunkt der Verwendung.
- 46 Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer die Berichtigung des Vorsteuerabzugs auf solche sonstigen Leistungen beschränkt, für die in der Steuerbilanz ein Aktivposten gebildet werden müsste. Dies gilt jedoch nicht, soweit es sich um sonstige Leistungen handelt, für die der Leistungsempfänger bereits für einen Zeitraum vor Ausführung der sonstigen Leistung den Vorsteuerabzug vornehmen konnte (Voraus- und Anzahlung). Unerheblich ist, ob der Unternehmer nach den §§ 140, 141 der Abgabenordnung (AO) tatsächlich zur Buchführung verpflichtet ist.

- 47 Sonstige Leistungen sind umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich erst im Zeitpunkt ihrer Vollen-
dung ausgeführt (Abschnitt 177 Abs. 3 Satz 1 UStR). Werden sonstige Leistungen i.S.d. § 15a
Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 UStG bereits vor ihrer Vollendung im Unternehmen des Leistungsemp-
fängers verwendet, kommt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs bereits vor Leistungsbezug
(Vollendung) in denjenigen Fällen in Betracht, in denen bereits vor Leistungsbezug die Vor-
aussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG gegeben sind (Zahlung vor Ausführung
der Leistung). Auch hier ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen, wenn sich
im Zeitpunkt der Verwendung die Verhältnisse gegenüber den für den ursprünglichen Vor-
steuerabzug maßgebenden Verhältnissen ändern.

Beispiel 22:

Unternehmer U schließt mit dem Vermieter V einen Vertrag über die Anmietung eines
Bürogebäudes (Fertigstellung vor dem 01.01.1998 und Baubeginn vor dem 01.01.1993)
über eine Laufzeit von fünf Jahren beginnend am 01.01.01. Da U beabsichtigt, in den
Büroräumen zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze auszuführen, vermietet V das
Gebäude unter Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a i.V.m. § 9
Abs. 1 und 2 UStG) zum Pauschalpreis von 1 000 000 €zzgl. 160 000 €Umsatzsteuer
für die gesamte Mietlaufzeit. Vereinbarungsgemäß zahlt U die vertraglich vereinbarte
Miete zum Beginn der Vertragslaufzeit und macht entsprechend den Vorsteuerabzug
geltend.

Ab dem 01.01.02 nutzt U das Gebäude bis zum Vertragsende am 31.12.05 nur noch zur
Erzielung von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen.

U wäre bei bestehender Buchführungspflicht nach handelsrechtlichen Grundsätzen ver-
pflichtet, für die vorausbezahlte Miete für die Jahre 02 bis 05 einen Rechnungsabgren-
zungsposten zu bilanzieren.

Bei der von V erbrachten Leistung handelt es sich nicht um Teilleistungen. U ist nach
§ 15a Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 UStG verpflichtet, die Vorsteuer in den Jahren 02 bis 05 um
jeweils 32 000 €(160 000 € / 5 Jahre) zu berichtigen.

Beispiel 23:

Unternehmer U ist Chirurg und schließt mit A einen für die Zeit vom 01.01.01 bis zum 31.12.07 befristeten Leasingvertrag für ein medizinisches Gerät ab. Als Leasingvorauszahlung wird ein Betrag von 100 000 € zzgl. 16 000 € Umsatzsteuer vereinbart; Teilleistungen liegen nach der vertraglichen Vereinbarung nicht vor. U leistet im Januar 01 die gesamte Leasingvorauszahlung. U beabsichtigt bei Zahlung, das Gerät zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Ausgangsumsätze (Schönheitsoperationen) zu verwenden. Er macht für den Januar 01 deshalb den Vorsteuerabzug in voller Höhe geltend und nutzt das Gerät ab 01.01.01. Tatsächlich kommt es ab dem 01.01.03 jedoch nur noch zur Erzielung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Ausgangsumsätze. Bei der Leasingvorauszahlung handelt es sich um eine Ausgabe, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen als Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren wäre.

Umsatzsteuerrechtlich ist davon auszugehen, dass es sich um eine Zahlung für eine sonstige Leistung handelt, die nicht mit der erstmaligen Verwendung verbraucht ist. Der Vorsteuerabzug ist nach § 15a Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 UStG „pro rata temporis“ zu berichtigen. Der Berichtigungszeitraum beträgt fünf Jahre, beginnt am 01.01.01 und endet am 31.12.05, obwohl der Leasingvertrag bis zum 31.12.07 befristet ist.

U muss für die Jahre 03 bis 05 jeweils 3 200 € im Rahmen der Berichtigung des Vorsteuerabzugs zurückzahlen.

Beispiel 24:

Unternehmer U schließt am 01.02.01 mit Vermieter V einen Vertrag über die Anmietung eines Pavillons für die Dauer vom 01.09.01 bis zum 15.09.01 zum Preis von 7 500 € zzgl. 1 200 € USt. Vereinbarungsgemäß zahlt U bereits bei Vertragsschluss das vereinbarte Mietentgelt und macht für den Februar 01 den Vorsteuerabzug geltend, da er beabsichtigt, in dem Pavillon zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze (Veräußerung von Kraftfahrzeugen) auszuführen. Tatsächlich nutzt er den Pavillon aber dann für eine Präsentation der von ihm betriebenen Versicherungsagentur.

U muss den Vorsteuerabzug nach § 15a Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 UStG berichtigen, weil die tatsächliche Verwendung von der Verwendungsabsicht abweicht. U muss für das Kalenderjahr 01 1 200 € Vorsteuer zurückzahlen. Nach § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG ist die kürzere Verwendungsdauer zu berücksichtigen.

VI. Berichtigung nach § 15a Abs. 6 UStG bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- 48 Für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die an einem Wirtschaftsgut anfallen, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, gilt ein gesonderter Berichtigungszeitraum (§ 15a Abs. 6 UStG). Der Berichtigungszeitraum beginnt zu dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer das in seiner Form geänderte Wirtschaftsgut erstmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet. Die Dauer bestimmt sich nach § 15a Abs. 1 UStG und beträgt fünf bzw. zehn Jahre. Der Berichtigungszeitraum endet jedoch spätestens, wenn das Wirtschaftsgut, für das die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen sind, wegen Unbrauchbarkeit vom Unternehmer nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden kann (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG).

Beispiel 25:

Ein am 01.07.01 erstmalig verwendetes bewegliches Wirtschaftsgut hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 4 Jahren. Am 31.01.03 fallen nachträgliche Herstellungskosten an, durch die aber die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts nicht verlängert wird.

Der Berichtigungszeitraum für das Wirtschaftsgut selbst beträgt 4 Jahre, endet also am 30.06.05. Für die nachträglichen Herstellungskosten beginnt der Berichtigungszeitraum erst am 01.02.03. Er endet am 31.01.08 und dauert somit unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts 5 Jahre.

Die Berichtigung ist gesondert nach den dafür vorliegenden Verhältnissen und entsprechend dem dafür geltenden Berichtigungszeitraum durchzuführen (siehe hierzu Rz. 23 bis 25). Auch hier ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallen (Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt).

- 49 Für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die für ein Wirtschaftsgut anfallen, das nur einmalig zur Erzielung eines Umsatzes verwendet wird, ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut verwendet wird.

VII. Berichtigung nach § 15a Abs. 7 UStG beim Übergang von der Regelbesteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG bzw. zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a oder 24 UStG oder umgekehrt

- 50 Eine Änderung der Verhältnisse ist auch beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG oder umgekehrt und beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a und 24 UStG oder umgekehrt gegeben (§ 15a Abs. 7 UStG).
- 51 Bei Wirtschaftsgütern und sonstigen Leistungen, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, ist eine Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG vorzunehmen, wenn im Berichtigungszeitraum aufgrund des Wechsels der Besteuerungsform eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen vorliegt.

Beispiel 26:

Unternehmer U ist im Jahr 01 Regelbesteuerer. Für das Jahr 02 und die Folgejahre findet die Kleinunternehmerbesteuerung Anwendung, da die Umsatzgrenzen nicht überschritten werden und U nicht optiert. Im Jahr 01 schafft U eine Maschine für 100 000 € zzgl. 16 000 € Umsatzsteuer an. Aus der Anschaffung der Maschine macht U den Vorsteuerabzug geltend, da er im Zeitpunkt der Anschaffung beabsichtigt, die Maschine für steuerpflichtige Ausgangsumsätze zu verwenden. Erst am 01.07.03 kommt es zu dieser Verwendung der Maschine.

Da die Maschine nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, ist für die Vorsteuerberichtigung § 15a Abs. 1 UStG maßgeblich. Nach § 15a Abs. 7 UStG stellt der Übergang von der Kleinunternehmerbesteuerung zur Regelbesteuerung zum 01.01.02 eine Änderung der Verhältnisse dar.

Bei Beginn der Verwendung der Maschine (Beginn des Berichtigungszeitraums) am 01.07.03 ist U Kleinunternehmer, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Er muss

daher eine Berichtigung „pro rata temporis“ zu seinen Lasten vornehmen, obwohl er die Maschine tatsächlich entsprechend seiner Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs verwendet. Es ergibt sich gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug von 100 % eine Abweichung von 100 % (0 % statt 100 %).

- 52 Bei Wirtschaftsgütern oder sonstigen Leistungen, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden, ist die durch den Wechsel der Besteuerungsform ausgelöste Vorsteuerberichtigung in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut verwendet wird (§ 15a Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 7 UStG).

Beispiel 27:

Unternehmer U ist im Jahr 01 Kleinunternehmer. Er erwirbt im Jahr 01 Waren, die zur Veräußerung bestimmt sind (Umlaufvermögen). Im Jahr 02 findet wegen Überschreitens der Umsatzgrenze die Kleinunternehmerregelung keine Anwendung. Im Jahr 03 liegen die Voraussetzungen der Kleinunternehmerbesteuerung wieder vor und U wendet ab 03 wieder die Kleinunternehmerregelung an. U veräußert die im Jahr 01 erworbenen Waren im Jahr 03.

Für die Vorsteuerberichtigung der Waren ist § 15a Abs. 2 UStG maßgeblich, da diese nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden. Nach § 15a Abs. 7 UStG stellt der Übergang zur Regelbesteuerung grundsätzlich eine Änderung der Verhältnisse dar. Maßgeblich für die Vorsteuerberichtigung sind jedoch die Verhältnisse im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung der Waren. Die Verwendung ist mit der Veräußerung der Waren im Jahr 03 erfolgt. Im Jahr 02 findet keine Verwendung statt. Daher ist die in diesem Jahr eingetretene Änderung der Besteuerungsform ohne Belang. Eine Änderung der Verhältnisse gegenüber den ursprünglichen für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen liegt nicht vor, da U wie im Jahr 01 auch in 03 Kleinunternehmer ist. Daher ist weder im Jahr 02 noch im Jahr 03 eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

- 53 Vorsteuern aus der Anschaffung einheitlicher Gegenstände, die sowohl in einem gewerblichen Unternehmensteil (Lohnunternehmen) als auch in einem landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) verwendet werden, sind nicht nach § 15 UStG abziehbar, soweit sie den nach § 24 UStG versteuerten Umsätzen zuzurechnen sind (§ 24 Abs. 1 Satz 4 UStG,

Abschnitt 269 Abs. 2 UStR). Werden diese Gegenstände abweichend von der bei Leistungsbezug gegebenen Verwendungsabsicht in einem anderen Umfang im jeweils anderen Unternehmensteil verwendet, kommt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG in Betracht.

Beispiel 28:

Unternehmer U erwirbt Anfang Januar des Jahres 01 einen Mährescher für 200 000 € zzgl. 32 000 € Umsatzsteuer, der zunächst zu 90 % im gewerblichen und zu 10 % im landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) verwendet wird. Ab dem Jahr 02 ändert sich dauerhaft das Nutzungsverhältnis in 50 % (Landwirtschaft) zu 50 % (Gewerbe).

Im Jahr 01 sind die auf die Verwendung im gewerblichen Unternehmensteil entfallenden Vorsteuerbeträge i.H.v. 28 800 € (90 % von 32 000 €) als Vorsteuer abziehbar. In den Jahren 02 bis 05 sind jeweils 2 560 € (40 % von 6 400 €) nach § 15a UStG zurückzuzahlen.

- 54 Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ist auch vorzunehmen, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nur ein Unternehmensteil besteht, im Zeitpunkt der späteren Verwendung dann jedoch zwei Unternehmensteile bestehen und das Wirtschaftsgut in beiden Unternehmensteilen verwendet wird. Ebenfalls ist die Vorsteuer zu berichtigen, wenn bei zwei Unternehmensteilen das Wirtschaftsgut erst ausschließlich in einem Teil verwendet wird und sich die Nutzung in einem Folgejahr ändert.

Beispiel 29:

Unternehmer U erwirbt Anfang Januar des Jahres 01 einen Mährescher für 200 000 € zzgl. 32 000 € Umsatzsteuer, der zunächst ausschließlich im gewerblichen Unternehmensteil (Lohnunternehmen) verwendet wird. Ab dem Jahr 02 wird der Mährescher dauerhaft zu 50 % im landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) genutzt.

Im Jahr 01 sind sämtliche Vorsteuern (32 000 €) abziehbar. In den Jahren 02 bis 05 sind jeweils 3 200 € (50 % von 6 400 €) nach § 15a UStG an das Finanzamt zurückzuzahlen.

Beispiel 30:

Unternehmer U erwirbt Anfang Januar des Jahres 01 einen Mährescher für 200 000 € zzgl. 32 000 € Umsatzsteuer, der zunächst ausschließlich im landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) verwendet wird. Ab dem Jahr 02 wird der Mährescher dauerhaft ausschließlich im gewerblichen Unternehmensteil (Lohnunternehmen) genutzt.

Im Jahr 01 entfällt der Vorsteuerabzug (§ 24 Abs. 1 Satz 4 UStG). In den Jahren 02 bis 05 erhält der Unternehmer eine Vorsteuererstattung nach § 15a UStG von jeweils 6 400 € (1/5 von 32 000 €).

- 55 Bei der Aufgabe oder Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs kann die Vermietung/Verpachtung von zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden und deren Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG noch nicht abgelaufen ist, zu einer Änderung der Verhältnisse führen. In diesen Fällen ist der Vorsteuerabzug für derartige Wirtschaftsgüter nach § 15a Abs. 1 UStG zu berichtigen.

Beispiel 31:

Unternehmer U, der Landwirt ist und der nach § 24 Abs. 4 UStG zur Regelbesteuerung optiert hat, errichtet ein Stallgebäude für 500 000 € zzgl. 80 000 € Umsatzsteuer, das Anfang Januar des Jahres 01 erstmals verwendet wird. Zum 01.01.02 veräußert er seinen Betrieb unter Zurückbehaltung dieses Stallgebäudes, das er nun nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei an den Käufer vermietet.

Die auf die Errichtung des Gebäudes entfallende Vorsteuer i.H.v. 80 000 € ist abziehbar, da der Landwirt bei Errichtung des Gebäudes beabsichtigte, dieses zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen zu verwenden. Die nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreie Vermietung stellt eine Änderung der Verhältnisse dar. In den Jahren 02 bis 10 sind jeweils 8 000 € (1/10 von 80 000 €) nach § 15a Abs. 1 UStG zurückzuzahlen.

Beispiel 32:

Unternehmer U, der Landwirt ist und der die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwendet, erwirbt Anfang Januar des Jahres 01 einen Mähdrescher für 200 000 € zzgl. 32 000 € Umsatzsteuer. Zum 01.01.02 veräußert er seinen Betrieb unter Zurückbehaltung des Mähdreschers, den er steuerpflichtig an den Käufer vermietet.

Im Zeitpunkt des Leistungsbezugs (Jahr 01) ist der Vorsteuerabzug nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG ausgeschlossen. In den Folgejahren wird der Mähdrescher zur Ausführung steuerpflichtiger Vermietungsumsätze verwendet. Es liegt eine Änderung der Verhältnisse vor. In den Jahren 02 bis 05 erhält der Unternehmer eine Vorsteuererstattung nach § 15a UStG von jeweils 6 400 € (1/5 von 32 000 €).

- 56 Im Rahmen der Aufgabe oder Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gemäß § 24 UStG kann auch eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG in Betracht kommen, insbesondere wenn der Unternehmer selbst erzeugte landwirtschaftliche Produkte zurückbehält und diese erst nach der Aufgabe oder Veräußerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs veräußert. Der zu berichtigende Vorsteuerbetrag kann aus Vereinfachungsgründen in Höhe der maßgeblichen Durchschnittssätze des § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG für diese Veräußerungsumsätze geschätzt werden. Dabei ist die vorzunehmende Vorsteuerberichtigung auf die Höhe der aus dem Ausgangsumsatz resultierenden Steuer zu begrenzen.

Beispiel 33:

Unternehmer U gibt zum 31.12.01 seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (§ 24 UStG) auf. Er verfügt allerdings aus der zurückliegenden Ernte noch über größere Restbestände von selbst erzeugten landwirtschaftlichen Erzeugnissen (Kartoffeln), die er nach der Betriebsaufgabe im Jahr 02 steuerpflichtig für 25 000 € zzgl. 1 750 € USt veräußert.

Die Umsätze aus der Veräußerung der Ernterestbestände unterliegen nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG, da sie nicht mehr im Rahmen eines aktiv bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erfolgen. Dieser Wechsel der Be-

steuerungsform stellt eine Änderung der Verhältnisse dar, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebend waren. Denn die bei der Erzeugung angefallenen und in den land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen enthaltenen Vorsteuern (z.B. aus Düngemitteln, Maschinen) waren bisher nicht abziehbar (§ 24 Abs. 1 Satz 4 UStG). Durch den Übergang zur Regelbesteuerung steht U daher ein nachträglicher Vorsteuerabzug zu, soweit bisher nicht abziehbare Vorsteuern den zurückbehaltenen landwirtschaftlichen Erzeugnissen zuzurechnen sind. Der zu berichtigende Vorsteuerbetrag kann aus Vereinfachungsgründen in Höhe der maßgeblichen Durchschnittssätze des § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Umsätze aus der Veräußerung der Ernte geschätzt werden. U kann daher unter Berücksichtigung der Begrenzung auf die Höhe der aus dem Ausgangsumsatz resultierenden Steuer einen Vorsteuerbetrag von 7 % von 25 000 € (= 1 750 €) als Berichtigungsbetrag geltend machen.

VIII. Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG und andere Formen der Rechtsnachfolge

57 In den nachfolgend aufgeführten Fällen der Rechtsnachfolge liegt mangels Leistungsaustauschs keine Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a UStG vor:

- Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG (§ 1 Abs. 1a Satz 3, § 15a Abs. 10 UStG),
- Gesamtrechtsnachfolge, da der Rechtsnachfolger in die gesamte Rechtsposition des Rechtsvorgängers eintritt - der Berichtigungszeitraum des Erblassers geht nur auf den Erben über, wenn dieser die Unternehmereigenschaft durch eine eigene Tätigkeit begründet,
- Anwachsung beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft,
- Begründung oder Wegfall eines Organschaftsverhältnisses. Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG hat aber dann zu erfolgen, wenn eine Gesellschaft mit steuerpflichtigen Umsätzen für ein Wirtschaftsgut den vollen Vorsteuerabzug erhalten hat und später aufgrund der Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ihre Selbstständigkeit zugunsten eines Organträgers mit nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG steuerfreien Umsätzen verliert und das Wirtschaftsgut im Gesamtunternehmen des Organträgers zur Ausführung von steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen verwendet wird (BFH vom 12.05.2003, V B 211/02 / V B 220/02, BStBl II S. 784).

Der maßgebliche Berichtigungszeitraum wird nicht unterbrochen. Eine Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse beim Rechtsnachfolger hat nur zu erfolgen, wenn sich die Verhältnisse im Vergleich zu den beim Vorsteuerabzug des Rechtsvorgängers ursprünglich maßgebenden Verhältnissen ändern.

IX. Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs

- 58 § 44 UStDV enthält Regelungen zur Vereinfachung bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Bei der Prüfung, ob die in § 44 UStDV aufgeführten Betragsgrenzen erreicht sind, ist jeweils auf den Gegenstand oder die bezogene sonstige Leistung abzustellen. Dies gilt auch dann, wenn mehrere Gegenstände gleicher Art und Güte geliefert wurden. Bei der Lieferung vertretbarer Sachen ist hingegen auf die zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger geschlossene vertragliche Vereinbarung abzustellen.
- 59 Die Regelung des § 44 Abs. 1 UStDV, nach der eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs entfällt, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer 1 000 € nicht übersteigt, gilt für alle Berichtigungsobjekte unabhängig davon, nach welcher Vorschrift die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist und unabhängig davon, in welchem Umfang sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse später ändern. Bei der Bestimmung der 1 000 €-Grenze ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die Anschaffung oder Herstellung bzw. dem Bezug des einzelnen Berichtigungsobjekts entfallen. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind nicht einzubeziehen, da sie eigenständige Berichtigungsobjekte darstellen und selbstständig der 1 000 €-Grenze unterliegen (§ 15a Abs. 6 UStG).
- 60 Nach der Vereinfachungsregelung des § 44 Abs. 2 UStDV entfällt eine Vorsteuerberichtigung bei Unterschreiten der dort genannten Prozent- und Betragsgrenze. Die Grenze von 10 % ist in der Weise zu berechnen, dass das Aufteilungsverhältnis, das sich für das betreffende Jahr des Berichtigungszeitraums ergibt, dem Verhältnis gegenübergestellt wird, das für den ursprünglichen Vorsteuerabzug für das Berichtigungsobjekt nach § 15 UStG maßgeblich war. Für die absolute Grenze nach § 44 Abs. 2 UStDV von 1 000 € ist der Betrag maßgebend, um den der Vorsteuerabzug für das Berichtigungsobjekt auf Grund der Verhältnisse des betreffenden Jahres des Berichtigungszeitraums tatsächlich zu berichtigen wäre. Bei Berichtigungsobjekten, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden, gilt entsprechendes für den Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung des Berichtigungsobjekts.

- 61 Beträgt die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Bezugskosten eines Berichtigungsobjekts, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, entfallende Vorsteuer nicht mehr als 2 500 € ist die Berichtigung erst bei der Steuerfestsetzung für das letzte Kalenderjahr des im Einzelfall maßgeblichen Berichtigungszeitraums durchzuführen (§ 44 Abs. 3 UStDV). Dabei sind alle Änderungen, die sich für die einzelnen Jahre des Berichtigungszeitraums ergeben, zu berücksichtigen. § 44 Abs. 2 UStDV ist hierbei zu beachten (siehe Rz. 60).
- 62 Wird ein Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, während des nach § 15a Abs. 1 UStG maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b UStG geliefert, stehen damit die Verhältnisse bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums fest. Daher ist die Berichtigung stets für den Voranmeldungszeitraum durchzuführen, in dem die Veräußerung oder unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG stattgefunden hat (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV). Hierbei sind die Berichtigung für das Kalenderjahr der Veräußerung oder unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG und die Berichtigung für die nachfolgenden Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums gleichzeitig vorzunehmen. In den Fällen des § 44 Abs. 3 UStDV (siehe Rz. 61) sind außerdem die Berichtigungen für die vorausgegangenen Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums durchzuführen. Entsprechend ist zu verfahren, wenn eine sonstige Leistung entgeltlich oder durch eine Zuwendung i.S.d. § 3 Abs. 9a UStG aus dem Unternehmen ausscheidet (z.B. Veräußerung einer Lizenz).
- 63 Verkürzt sich der Berichtigungszeitraum deswegen, weil ein nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen dienendes Wirtschaftsgut wegen Unbrauchbarkeit vorzeitig nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendbar ist (siehe Rz. 21), kann für die vorausgegangenen Abschnitte des Berichtigungszeitraums eine Neuberechnung des jeweiligen Berichtigungs Betrags notwendig werden. Die Unterschiedsbeträge, die sich in einem solchen Fall ergeben, können aus Vereinfachungsgründen bei der Steuerfestsetzung für das letzte Jahr des verkürzten Berichtigungszeitraums berücksichtigt werden.
- 64 Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ist grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum durchzuführen, in dem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist. Übersteigt allerdings der Betrag, um den der Vorsteuerabzug bei einem Berichtigungsobjekt für das Kalenderjahr zu berichtigen ist, nicht 6 000 € ist nach § 44 Abs. 4 Satz 1 UStDV die Berichtigung

erst im Rahmen der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist.

X. Aufzeichnungspflichten für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs

65 Nach § 22 Abs. 4 UStG hat der Unternehmer in den Fällen des § 15a UStG die Berechnungsgrundlagen für den Ausgleich aufzuzeichnen, der von ihm in den in Betracht kommenden Kalenderjahren vorzunehmen ist.

66 Die Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 4 UStG sind erfüllt, wenn der Unternehmer die folgenden Angaben eindeutig und leicht nachprüfbar aufzeichnet:

1. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Aufwendungen für das betreffende Berichtigungsobjekt und die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge. Falls es sich hierbei um mehrere Einzelbeträge handelt, ist auch jeweils die Gesamtsumme aufzuzeichnen. Insofern sind auch die Vorsteuerbeträge aufzuzeichnen, die den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen zuzurechnen sind;
2. den Zeitpunkt der erstmaligen tatsächlichen Verwendung des Berichtigungsobjekts;
3. in den Fällen des § 15a Abs. 1 UStG die Verwendungsdauer (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften und den maßgeblichen Berichtigungszeitraum für das Berichtigungsobjekt;
4. die Anteile, zu denen das Berichtigungsobjekt zur Ausführung der den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätze und zur Ausführung der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze verwendet wurde. In den Fällen des § 15a Abs. 1 UStG sind die Anteile für jedes Kalenderjahr des Berichtigungszeitraums aufzuzeichnen;
5. bei einer Veräußerung oder unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b oder 9a UStG des Berichtigungsobjekts den Zeitpunkt und die umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieses Umsatzes. In den Fällen des § 15a Abs. 1 UStG gilt dies nur, wenn die Veräußerung oder die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG in den Berichtigungszeitraum fallen;
6. in den Fällen des § 15a Abs. 1 UStG bei einer Verkürzung des Berichtigungszeitraums wegen vorzeitiger Unbrauchbarkeit des Berichtigungsobjekts die Ursache unter Angabe des Zeitpunkts und unter Hinweis auf die entsprechenden Unterlagen.

Die erforderlichen Angaben sind für jeden einzelnen Berichtigungsvorgang aufzuzeichnen.

67 Die Aufzeichnungen für das einzelne Berichtigungsobjekt sind von dem Zeitpunkt an zu führen, für den der Vorsteuerabzug vorgenommen worden ist.

68 Die besondere Aufzeichnungspflicht nach § 22 Abs. 4 UStG entfällt insoweit, als sich die erforderlichen Angaben aus den sonstigen Aufzeichnungen oder der Buchführung des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar entnehmen lassen.

XI. Anwendungsregelung

69 Die Neuregelung des § 15a UStG findet nur in den Fällen Anwendung, in denen das Wirtschaftsgut nach dem 31. Dezember 2004 angeschafft oder hergestellt bzw. die sonstige Leistung nach diesem Zeitpunkt bezogen wurde (§ 27 Abs. 11 UStG). Ebenso findet die Neuregelung nur auf nach dem 31. Dezember 2004 getätigte nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten Anwendung. Die Neuregelung des § 15a UStG gilt auch in den Fällen, in denen vor dem 1. Januar 2005 eine Voraus- oder Anzahlung für eine nach dem 31. Dezember 2004 ausgeführte Leistung geleistet worden ist.

70 Die zum 1. Januar 2005 erhöhten Beträge in § 44 UStDV finden nur in den Fällen Anwendung, in denen das Wirtschaftsgut nach dem 31. Dezember 2004 angeschafft oder hergestellt bzw. die sonstige Leistung nach diesem Zeitpunkt bezogen wurde. Ebenso findet die Neuregelung nur auf nach dem 31. Dezember 2004 getätigte nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten Anwendung. Das Gleiche gilt in den Fällen, in denen vor dem 1. Januar 2005 eine Voraus- oder Anzahlung für eine nach dem 31. Dezember 2004 ausgeführte Leistung geleistet worden ist.

71 Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen Fällen anzuwenden, in denen das Wirtschaftsgut nach dem 31. Dezember 2004 angeschafft oder hergestellt bzw. die sonstige Leistung nach diesem Zeitpunkt bezogen wurde oder nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach dem 31. Dezember 2004 getätigt wurden oder in denen der Unternehmer vor dem 1. Januar 2005 eine Voraus- oder Anzahlung für eine nach dem 31. Dezember 2004 bezogene Leistung geleistet hat. Die Abschnitte 214 bis 219 UStR und das BMF-Schreiben vom 29. Dezember 1995, IV C 3 - S 7316 - 31/95, BStBl I S. 831, sind insoweit nicht mehr anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Umsatzsteuer - zum Download bereit.

Im Auftrag

Kraeusel