

Leseprobe zu



Rau/Dürrwächter

**Kommentar zum Umsatzsteuergesetz**

inkl. Datenbank [www.umsatzsteuerrecht.de](http://www.umsatzsteuerrecht.de)

8 Bände, Ordner Leinen, Kommentar, 16,5 x 23,5cm

ISBN 978-3-504-24061-5

189,00 € (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

Rau · Dürrwächter

---

Kommentar  
zum  
Umsatzsteuergesetz

begründet von

Dr. Günter Rau · Dr. Erich Dürrwächter · Dr. Hans Flick · Reinhold Geist

bearbeitet von

**Dr. Hans Flick**  
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn

**Dr. Bernhard Frye**  
Richter am FG, Privatdozent, Erfurt

**Reinhold Geist**  
Steuerberater, Stuttgart

**Stefan Heinrichshofen**  
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht  
und Steuerberater, München

**Claudia Hillek**  
Rechtsanwältin, Steuerberaterin, München

**Camilla Hölzer**  
Vors. Richterin am FG, Köln

**Dr. David Hummel**  
Privatdozent, Universität Leipzig

**Eberhard Husmann**  
Vors. Richter am FG a.D., Köln

**Dr. Friedrich Klenk**  
Richter am BFH a.D., München

**Prof. Dr. W. Christian Lohse**  
Vors. Richter am FG a.D., München –  
Honorarprofessor an der Juristischen Fakultät  
der Universität Regensburg

**Dr. Hendrik Marchal**  
Rechtsanwält, Steuerberater, Hamburg

**Prof. Dr. Hans Nieskens**  
Rechtsanwalt, Steuerberater, München –  
Vorsitzender des UmsatzsteuerForum e.V.,  
Köln

**Hans-Michael Peltner**  
Vors. Richter am FG, München

**Prof. Dr. Rüdiger Philipowski**  
Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter

**Prof. Dr. Wolfram Reiß**  
em. Universitätsprofessor, Nürnberg

**Carolin Roscher**  
Rechtsanwältin, Steuerberaterin,  
Unterschleißheim

**Dr. Helmut Schuhmann**  
Steuerberater, Rechtsanwalt, München

**Dr. Bettina Spilker**  
Privatdozentin, Universität Münster

**Prof. Dr. Holger Stadie**  
em. Universitätsprofessor, Leipzig

**Christian Sterzinger**  
Regierungsdirektor, Magdeburg

**Georg von Streit**  
Rechtsanwalt, Bonn

**Prof. Dr. Hermann-Josef Tehler**  
Bocholt

**Dr. Werner Wenzel**  
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht  
und Wirtschaftsprüfer, München

**Dr. Matthias Winter**  
Umsatzsteuerreferent, Bonn

---

**ottoschmidt**

**Zitierempfehlung:**

*Verfasser* in Rau/Dürwächter, UStG, § ... Anm. ...

*Bibliografische Information  
der Deutschen Nationalbibliothek*

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

---

Verlag Dr. Otto Schmidt KG  
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln  
Tel. 02 21/9 37 38-01, Fax 02 21/9 37 38-943  
[info@otto-schmidt.de](mailto:info@otto-schmidt.de)  
[www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

ISBN 978-3-504-24061-5

©1967/2016 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Einbandgestaltung: Jan P. Lichtenford, Mettmann  
Satz: Schäper, Bonn  
Druck: Plump, Rheinbreitbach  
Printed in Germany

## § 15a

## Berichtigung des Vorsteuerabzugs

i.d.F. der Bekanntmachung des UStG vom 21.2.2005,  
geändert durch Ges. v. 22.8.2006 und Ges. v. 8.12.2010

(1) Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden tritt an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren ein Zeitraum von zehn Jahren.

(2) Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen. Die Berichtigung ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut verwendet wird.

(3) Geht in ein Wirtschaftsgut nachträglich ein anderer Gegenstand ein und verliert dieser Gegenstand dabei seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig oder wird an einem Wirtschaftsgut eine sonstige Leistung ausgeführt, gelten im Fall der Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse die Absätze 1 und 2 entsprechend. Soweit im Rahmen einer Maßnahme in ein Wirtschaftsgut mehrere Gegenstände eingehen oder an einem Wirtschaftsgut mehrere sonstige Leistungen ausgeführt werden, sind diese zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen. Eine Änderung der Verhältnisse liegt dabei auch vor, wenn das Wirtschaftsgut für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, aus dem Unternehmen entnommen wird, ohne dass dabei nach § 3 Abs. 1b eine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern ist.

(4) Die Absätze 1 und 2 sind auf sonstige Leistungen, die nicht unter Absatz 3 Satz 1 fallen, entsprechend anzuwenden. Die Berichtigung ist auf solche sonstigen Leistungen zu beschränken, für die in der Steuerbilanz ein Aktivierungsgebot bestünde. 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. Unerheblich ist, ob der Unternehmer nach den §§ 140, 141 der Abgabenordnung tatsächlich zur Buchführung verpflichtet ist.

(5) Bei der Berichtigung nach Absatz 1 ist für jedes Kalenderjahr der Änderung in den Fällen des Satzes 1 von einem Fünftel und in den Fällen des

Satzes 2 von einem Zehntel der auf das Wirtschaftsgut entfallenden Vorsteuerbeträge auszugehen. Eine kürzere Verwendungsdauer ist entsprechend zu berücksichtigen. Die Verwendungsdauer wird nicht dadurch verkürzt, dass das Wirtschaftsgut in ein anderes einbezogen wird.

(6) Die Absätze 1 bis 5 sind auf Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallen, sinngemäß anzuwenden.

(6a) Eine Änderung der Verhältnisse liegt auch bei einer Änderung der Verwendung im Sinne des § 15 Absatz 1b vor.

(7) Eine Änderung der Verhältnisse im Sinne der Absätze 1 bis 3 ist auch beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 und umgekehrt und beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a oder 24 und umgekehrt gegeben.

(8) Eine Änderung der Verhältnisse liegt auch vor, wenn das noch verwendungsfähige Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird, vor Ablauf des nach den Absätzen 1 und 5 maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b geliefert wird und dieser Umsatz anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung. Dies gilt auch für Wirtschaftsgüter, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1b teilweise ausgeschlossen war.

(9) Die Berichtigung nach Absatz 8 ist so vorzunehmen, als wäre das Wirtschaftsgut in der Zeit von der Veräußerung oder Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1b bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums unter entsprechend geänderten Verhältnissen weiterhin für das Unternehmen verwendet worden.

(10) Bei einer Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a) wird der nach den Absätzen 1 und 5 maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen. Der Veräußerer ist verpflichtet, dem Erwerber die für die Durchführung der Berichtigung erforderlichen Angaben zu machen.

(11) Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen darüber treffen,

1. wie der Ausgleich nach den Absätzen 1 bis 9 durchzuführen ist und in welchen Fällen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens, zur Vermeidung von Härten oder nicht gerechtfertigten Steuervorteilen zu unterbleiben hat;
2. dass zur Vermeidung von Härten oder eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils bei einer unentgeltlichen Veräußerung oder Überlassung eines Wirtschaftsguts
  - a) eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs in entsprechender Anwendung der Absätze 1 bis 9 auch dann durchzuführen ist, wenn eine Änderung der Verhältnisse nicht vorliegt,

- b) der Teil des Vorsteuerbetrags, der bei einer gleichmäßigen Verteilung auf den in Absatz 9 bezeichneten Restzeitraum entfällt, vom Unternehmer geschuldet wird,
- c) der Unternehmer den nach den Absätzen 1 bis 9 oder Buchstabe b geschuldeten Betrag dem Leistungsempfänger wie eine Steuer in Rechnung stellen und dieser den Betrag als Vorsteuer abziehen kann.

#### § 44 UStDV

##### Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs

(1) Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a des Gesetzes entfällt, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer 1 000 Euro nicht übersteigt.

(2) Haben sich bei einem Wirtschaftsgut in einem Kalenderjahr die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse um weniger als zehn Prozentpunkte geändert, entfällt bei diesem Wirtschaftsgut für dieses Kalenderjahr die Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Das gilt nicht, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für dieses Kalenderjahr zu berichtigen ist, 1 000 Euro übersteigt.

(3) Übersteigt der Betrag, um den der Vorsteuerabzug bei einem Wirtschaftsgut für das Kalenderjahr zu berichtigen ist, nicht 6 000 Euro, so ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a des Gesetzes abweichend von § 18 Abs. 1 und 2 des Gesetzes erst im Rahmen der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum durchzuführen, in dem sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben. Wird das Wirtschaftsgut während des maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b des Gesetzes geliefert, so ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für das Kalenderjahr der Lieferung und die folgenden Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums abweichend von Satz 1 bereits bei der Berechnung der Steuer für den Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 1 und 2 des Gesetzes) durchzuführen, in dem die Lieferung stattgefunden hat.

(4) Die Absätze 1 bis 3 sind bei einer Berichtigung der auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten und auf die in § 15a Abs. 3 und 4 des Gesetzes bezeichneten Leistungen entfallenden Vorsteuerbeträge entsprechend anzuwenden.

#### § 45 UStDV

##### Maßgebliches Ende des Berichtigungszeitraums

Endet der Zeitraum, für den eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a des Gesetzes durchzuführen ist, vor dem 16. eines Kalendermonats, so bleibt dieser Kalendermonat für die Berichtigung unberücksichtigt. Endet er nach dem 15. eines Kalendermonats, so ist dieser Kalendermonat voll zu berücksichtigen.

§ 74a UStDV  
Übergangsvorschriften

...

**(2) Für Wirtschaftsgüter, die vor dem 1. Januar 2012 angeschafft oder hergestellt worden sind, ist § 44 Absatz 3 und 4 in der am 31. Dezember 2011 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden.**

...

*Materialien*

Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages über den von den Fraktionen der CDU/CSU, FDP eingebrachten Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Nettoumsatzsteuer) – BT-Drucks. V/48 –, Antrag des Ausschusses v. 17.3.1967, BT-Drucks. V/1581;

Bericht des Abgeordneten Dr. Dr. h.c. Toussaint v. 30.3.1967, zu BT-Drucks. V/1581;

Antrag des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 1973 – BT-Drucks. 7/419 – u.a. v. 21.5.1973, BT-Drucks. 7/591;

Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 1973 – BT-Drucks. 7/419 – u.a. v. 22.5.1973, BT-Drucks. 7/592;

Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (UStG 1979) v. 5.5.1978, BT-Drucks. 8/1779;

Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) v. 3.9.1993, BR-Drucks. 612/93;

Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) v. 27.9.1993, BT-Drucks. 12/5764;

Empfehlungen der Ausschüsse zum Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) v. 5.10.1993, BR-Drucks. 612/1/93;

Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zum Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) v. 8.11.1993, BT-Drucks. 12/6078;

Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 v. 9.11.1998, BT-Drucks. 14/23;

Dritte Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN – BT-Drucks. 14/23 – Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 v. 2.3.1999, BT-Drucks. 14/442;

Dritter Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN – BT-Drucks. 14/23 – Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 v. 3.3.1999, BT-Drucks. 14/443;

Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 – StÄndG 2001) v. 1.6.2001, BR-Drucks. 399/01;

Stellungnahme des Bundesrates (Beschluss) zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 – StÄndG 2001) v. 13.7.2001, BR-Drucks. 399/01 (Beschluss);

Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 – StÄndG 2001) v. 7.9.2001, BT-Drucks. 14/6877;

Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung – Drucksache 14/6877 –, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 – StÄndG 2001) v. 8.11.2001, BT-Drucks. 14/7341;

Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) v. 23.9.2003, BT-Drucks. 15/1562;

Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung zum Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) – BT-Drucks. 15/1621 – v. 22.10.2003, BT-Drucks. 15/1798;

Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) a) zu dem Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN – BT-Drucks. 15/1562 – Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) und b) zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung – BT-Drucks. 15/1621, 15/1798 – Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003), v. 6.11.2003, BT-Drucks. 15/1945;

Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz – EURLUmsG) v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677;

Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz – EURLUmsG) – BT-Drucks. 15/3677 – v. 24.9.2004, BT-Drucks. 15/3789;

Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz – EURLUmsG) – BT-Drucks. 15/3677, 15/3789 – v. 14.10.2004, BT-Drucks. 15/3922;

Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung – BT-Drucks. 15/3677, 15/3789, 15/3922 – v. 27.10.2004, BT-Drucks. 15/4050;



Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft v. 19.6.2006 mit Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drucks. 16/1853;

Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft – BT-Drucks. 16/1853 – v. 28.6.2006, BT-Drucks. 16/1970;

Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) v. 21.6.2010, BT-Drucks. 17/2249;

Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 26.5.2014, BT-Drucks. 18/1529;

Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung – BT-Drucks. 18/1529, 18/1776 – v. 2.7.2014, BT-Drucks. 18/1995.

*EU-Vorschriften*

Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2, Art. 184–192 MwStSystRL, abgedruckt in Band VII „EG-Richtlinien“ (bis 31.12.2006: Art. 20 der 6. EG-Richtlinie).

Verfasser der nachstehenden Erläuterungen:  
Richter am Finanzgericht Priv.-Doz. Dr. Bernhard *Frye*, Erfurt

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeines</b>			
<b>I. Systematische Einordnung, Grundaussagen, Normzweck</b>	1	3. Vorgaben für Investitionsgüter (Art. 187 ff. MwStSystRL) . . . . .	64
<b>II. Entstehung und Entwicklung der Vorschrift</b>		4. Gemischt genutzte Grundstücke (Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL) . . . . .	68
1. Vorgängervorschrift im UStG 1967 . . . . .	14	5. Entsprechungstabelle: § 15a UStG – MwStSystRL – 6. EG-Richtlinie . . . . .	69
2. Eigenständige Regelung seit 1973 . . . . .	18	<b>IV. Systematische Übersicht (Prüfungskonzept)</b>	
3. Anpassung zum 1.1.2002 an das unionsrechtliche Gebot des endgültigen Sofortabzugs der Vorsteuer und weitere Änderungen . . . . .	27	1. Berichtigungsobjekte . . . . .	74
4. Grundlegende Erweiterung zum 1.1.2005 . . . . .	38	2. Änderung der Verhältnisse . . . . .	76
5. Weitere Änderungen ab 2007 . . . . .	49	3. Durchführung der Berichtigung . . . . .	79
<b>III. Unionsrechtliche Vorgaben</b>		4. Vereinfachungsregeln . . . . .	81
1. Überblick, Zweck . . . . .	58	<b>V. Übersicht über die einzelnen Absätze</b>	
2. Abweichung von der Systematik der Mehrwertsteuersystemrichtlinie im deutschen Umsatzsteuergesetz . . . . .	62	1. Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird (Absatz 1) . . . . .	83

	Anm.		Anm.
2. Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird (Absatz 2) . . .	85	<b>I. Berichtigungsobjekt</b>	
3. Nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingebaute Gegenstände und sonstige Leistungen an einem Wirtschaftsgut (Absatz 3) . . . .	86	1. Verhältnis des Absatzes 1 zu den übrigen Berichtigungsstatbeständen des § 15a UStG . . .	121
4. Eigenständige sonstige Leistungen (Absatz 4) . . . . .	88	2. Unionsrecht: „Investitionsgut“ . .	122
5. Weitere Durchführung der Berichtigung (Absatz 5) . . . . .	89	3. Wirtschaftsgut	
6. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Absatz 6) . . . . .	91	a) Zweck der Verwendung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ . .	123
7. Änderung der Verhältnisse bei einer Änderung des Umfangs der unternehmerischen Verwendung eines Grundstücks (Absatz 6a) . . . . .	92	b) Begriff „Wirtschaftsgut“ . . .	125
8. Änderung der Verhältnisse bei Wechsel der Besteuerungsform (Absatz 7) . . . . .	93	c) Wichtige Wirtschaftsgüter, insbesondere Grundstücke usw. . . . .	132
9. Änderung der Verhältnisse bei Veräußerung oder unentgeltlicher Lieferung eines nicht nur einmalig verwendeten Wirtschaftsguts (Absätze 8 und 9) .	94	4. Nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet .	145
10. Keine Berichtigung infolge Geschäftsveräußerung, Pflichten des Veräußerers (Absatz 10) . .	96	5. Noch verwendungsfähiges Wirtschaftsgut . . . . .	148
11. Verordnungsermächtigungen (Absatz 11) . . . . .	97	<b>II. Änderung der Verhältnisse</b>	
<b>VI. Verhältnis zu sonstigen „Berichtigungs“-Vorschriften</b>		1. Allgemeines, Kalenderjahresvergleich . . . . .	154
1. Allgemeines . . . . .	100	2. Vergleichsmaßstab: Für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebende Verhältnisse	
2. Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG) . . . . .	101	a) Für den „Vorsteuerabzug“ maßgebend	
3. „Berichtigung“ des Vorsteuerabzugs bei Entnahmen und sonstigen unentgeltlichen Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG) . . . . .	106	aa) Alle Umstände, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschließen oder nicht ausschließen . . . . .	158
4. Rückwirkende Korrektur eines rechtswidrigen Vorsteuerabzugs (§ 168 Satz 1 i.V.m. § 164 Abs. 2, § 173 AO u.a.) . . . . .	110	bb) Verhältnisse i.S.d. § 15 Abs. 1 UStG (Einkaufsproblematik) . . . . .	162
<b>B. Vorsteuerberichtigung bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird (Absatz 1)</b>		b) Für den „ursprünglichen“ Vorsteuerabzug maßgebend (Referenzjahr/e)	
		aa) Verhältnisse des Kalenderjahrs des Leistungsbezugs . . . . .	171
		bb) Verhältnisse mehrerer Kalenderjahre des Leistungsbezugs bei Herstellung eines Wirtschaftsguts . . . . .	187
		cc) Verhältnisse des Kalenderjahrs der An- oder Vorauszahlung . . . . .	189
		c) Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 2 bis 4 UStG	
		aa) Grundsatz: (Tatsächliche) Verwendung . . .	190

	Anm.
bb) Ausnahme: Absicht der Verwendung . . . . .	194
3. Vergleichsverhältnisse in jedem folgenden „Kalenderjahr der Änderung“ . . . . .	205
4. Fallgruppen der Änderung der Verhältnisse	
a) Regelfall: Änderung der Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 2 bis 4 UStG	
aa) Allgemeines, vollständige Verwendungsänderung . . . . .	208
bb) Teilweise Verwendungsänderung . . . . .	210
b) Änderung der Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 1a UStG . .	214
c) Änderung des Umfangs der unternehmerischen Verwendung	
aa) Bewegliche Wirtschaftsgüter (und vor dem 1.1. 2011 erworbene Grundstücke) . . . . .	218
bb) Grundstücke (Absatz 6a) . . . . .	222
cc) Verwendung eines Wirtschaftsguts für nichtwirtschaftliche Zwecke . . .	232
d) Wechsel der Besteuerungsform (Absatz 7)	
aa) Allgemeines . . . . .	238
bb) Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Kleinunternehmerbesteuerung (§ 19 Abs. 1 UStG) und umgekehrt .	241
cc) Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittsatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a und § 24 UStG und umgekehrt .	244
dd) Wechsel zwischen unterschiedlich besteuerten Betrieben eines Unternehmens . . . . .	246
e) Veräußerung oder Entnahme (Absätze 8 und 9)	
aa) Allgemeines . . . . .	251

	Anm.
bb) Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird . . . . .	257
cc) Noch verwendungsfähiges Wirtschaftsgut . . . , vor Ablauf des Berichtigungszeitraums . . . . .	258
dd) Lieferung: Veräußerung oder Lieferung gem. § 3 Abs. 1b UStG . . . . .	259
ee) Lieferung als steuerbarer Umsatz i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG . . . . .	260
ff) Andere Beurteilung des Umsatzes: Vergleich der fiktiven Verwendung mit der ursprünglichen Verwendung . . . . .	262
gg) Rechtsfolge: Änderung der Verhältnisse . . . . .	264
hh) Besonderheiten bei der Durchführung der Berichtigung (§ 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV) . . . . .	265
ii) Beispiele . . . . .	266
jj) Teilunternehmerisch verwendetes Grundstück, für das der Vorsteuerabzug teilweise gem. § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen war (Absatz 8 Satz 2) . . . . .	271
f) Gesetzesänderung . . . . .	277
g) Eingreifen oder Wegfall einer unionsrechtlichen Steuerbefreiung in einem Folgekalenderjahr . . . . .	280
h) Änderung einer fehlerhaften Beurteilung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs . . .	281
i) Keine Änderung der Verhältnisse infolge Geschäftsveräußerung (Absatz 10) und Gesamtrechtsnachfolge . . .	288
<b>III. Innerhalb des Berichtigungszeitraums</b>	
1. Allgemeines, Zweck . . . . .	300
2. Fünfjähriger Regelberichtigungszeitraum . . . . .	305

	Anm.		Anm.
3. Zehnjähriger Regelberichtszeitraum bei Grundstücken		c) Vergleichsgröße: Zeitanteilige abzehlbare Vorsteuer nach Änderung der Verhältnisse . . . . .	364
a) Allgemeines . . . . .	306	d) Unterschiedsbetrag als Berichtigungsbetrag . . . . .	368
b) Grundstücksbegriff der MwStSystRL . . . . .	309	e) Absehen von Berichtigung (Bagatellgrenzen) . . . . .	371
c) Grundstücke und wesentliche Bestandteile . . . . .	311	f) Berechnung bei kürzerem Berichtszeitraum . . . . .	373
d) Grundstücksgleiche Rechte . . . . .	316		
4. Kürzerer Berichtszeitraum (Absatz 5 Sätze 2 und 3) . . . . .	321		
5. Beginn und Ende des Berichtszeitraums		<b>C. Vorsteuerberichtigung bei einem Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird (Absatz 2)</b>	
a) Berechnung (Absatz 1 Satz 1, § 45 UStDV) . . . . .	329	<b>I. Allgemeines, Zweck, Kritik . . . . .</b>	383
b) (Erstmalige) „Verwendung“, insbesondere bei Leerstand eines Gebäudes . . . . .	332	<b>II. Berichtigungsobjekt . . . . .</b>	388
c) Veräußerung oder Entnahme vor Ablauf des Berichtszeitraums (Absätze 8 und 9) . . . . .	337	<b>III. Änderung der Verhältnisse</b>	
6. Berichtszeitraum bei Geschäftsveräußerung (Absatz 10) und Gesamtrechtsnachfolge . . . . .	338	1. Allgemeines . . . . .	396
<b>IV. Durchführung der Berichtigung</b>		2. Kein Berichtszeitraum, keine zeitliche Obergrenze? . . . . .	402
1. Allgemeines . . . . .	345	<b>IV. Durchführung der Berichtigung</b>	
2. Berechnungsgrundsätze . . . . .	346	1. Grundsatz: Einmalige, vollständige Berichtigung für das Kalenderjahr der tatsächlichen Verwendung . . . . .	407
3. Regelberichtszeitraum beginnt oder endet im Laufe eines Kalenderjahrs . . . . .	349	2. Berichtigung auch für andere Kalenderjahre der Änderung . . . . .	409
4. Bei kürzerem Berichtszeitraum (Absatz 5 Satz 2) . . . . .	350	3. Berichtigung zeitlich unbegrenzt? . . . . .	412
5. Bei Veräußerung und Entnahme (§ 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV) . . . . .	352	<b>D. Vorsteuerberichtigung bei nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingebauten Gegenständen und sonstigen Leistungen an einem Wirtschaftsgut (Absatz 3)</b>	
6. Unterbleiben der Berichtigung (§ 44 Abs. 1 und 2 UStDV)		<b>I. Allgemeines, Zweck . . . . .</b>	414
a) Allgemeines . . . . .	353	<b>II. Berichtigungsobjekte</b>	
b) Vorsteuern bis 1000 € (§ 44 Abs. 1 UStDV) . . . . .	354	1. Gemeinsames Merkmal: zu Erhaltungsaufwand führende Leistungen . . . . .	418
c) Änderung weniger als 10 Prozentpunkte und Berichtigungsbetrag bis 1000 € (§ 44 Abs. 2 UStDV) . . . . .	355	2. Nachträglich eingebauter Gegenstand bzw. Bestandteil (Absatz 3 Satz 1 Alternative 1) . . . . .	422
7. Berechnungsschema, Beispiele		3. Nachträgliche unselbständige sonstige Leistung an einem Wirtschaftsgut (Absatz 3 Satz 1 Alternative 2) . . . . .	426
a) Ausgangsgröße: Zeitanteilige gesamte Vorsteuer . . . . .	358		
b) Vergleichsmaßstab: Zeitanteilige ursprünglich abzehlbare Vorsteuer . . . . .	360		

	Anm.
4. Zusammenfassung mehrerer un- selbständiger Gegenstände und sonstiger Leistungen im Rah- men einer Maßnahme (Absatz 3 Satz 2)	
a) Allgemeines . . . . .	432
b) Im Rahmen einer Maß- nahme . . . . .	434
5. Nicht nur einmalig zur Ausfüh- rung von Umsätzen oder nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet . . . . .	437
<b>III. Änderung der Verhältnisse</b>	
1. Grundsätze . . . . .	441
2. Bei nicht nur einmaliger Ver- wendung: innerhalb des Berich- tigungszeitraums (Absatz 3 Sät- ze 1 und 2 i.V.m. Absatz 1) . . .	442
3. Bei nur einmaliger Verwendung (Absatz 3 Sätze 1 und 2 i.V.m. Absatz 2) . . . . .	444
4. Sonderregelungen bei nicht steuerbarer Entnahme des Wirt- schaftsguts (Absatz 3 Satz 3)	
a) Allgemeines . . . . .	445
b) Entnahme eines Wirtschafts- guts mit nachträglich einge- fügtem Bestandteil (Absatz 3 Satz 3 i.V.m. Satz 1 Alterna- tive 1) . . . . .	447
c) Entnahme eines Wirtschafts- guts mit nachträglich aus- geführter sonstiger Leistung (Absatz 3 Satz 3 i.V.m. Satz 1 Alternative 2) . . . . .	455
<b>IV. Durchführung der Berichti- gung . . . . .</b>	<b>457</b>
<b>E. Vorsteuerberichtigung bei einer selbständigen sonstigen Leistung (Absatz 4)</b>	
<b>I. Allgemeines, Zweck . . . . .</b>	<b>459</b>
<b>II. Berichtigungsobjekt</b>	
1. Sonstige Leistung, die nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt wird (Absatz 4 Satz 1) . . . . .	461
2. Einschränkung: für die ein Akti- vierungsgebot bestünde (Ab- satz 4 Sätze 2 und 4) . . . . .	466

	Anm.
3. Einschränkunglos: Vorsteuer- abzug für Vorauszahlungen für in einem folgenden Kalender- jahr ausgeführte sonstige Lei- stung (Absatz 4 Satz 3) . . . . .	469
4. Nicht nur einmalig zur Ausfüh- rung von Umsätzen oder nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet . . . . .	474
<b>III. Änderung der Verhältnisse</b>	
1. Allgemeines . . . . .	477
2. Bei nicht nur einmaliger Ver- wendung: innerhalb des Berich- tigungszeitraums (Absatz 4 Satz 1 i.V.m. Absatz 1) . . . . .	478
3. Bei nur einmaliger Verwendung (Absatz 4 Satz 1 i.V.m. Ab- satz 2) . . . . .	480
<b>IV. Durchführung der Berichti- gung . . . . .</b>	<b>481</b>
<b>F. Vorsteuerberichtigung bei nachträglichem Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Absatz 6)</b>	
<b>I. Allgemeines, Zweck . . . . .</b>	<b>485</b>
<b>II. Berichtigungsobjekt . . . . .</b>	<b>491</b>
<b>III. Änderung der Verhältnisse</b>	
1. Allgemeines . . . . .	495
2. Bei nicht nur einmaliger Ver- wendung: innerhalb des Berich- tigungszeitraums (Absatz 6 i.V.m. Absatz 1) . . . . .	497
3. Bei nur einmaliger Verwendung (Absatz 6 i.V.m. Absatz 2) . . .	499
4. Sonderregelungen bei nicht steuerbarer Entnahme des Wirt- schaftsguts (Absatz 6 i.V.m. Ab- satz 3 Satz 3) . . . . .	500
<b>IV. Durchführung der Berichti- gung . . . . .</b>	<b>501</b>
<b>G. Berichtigung des Vorsteuer- abzugs beim Erwerber nach einer Geschäftsveräußerung (Absatz 10) oder einer Gesamtrechtsnachfolge</b>	
<b>I. Geschäftsveräußerung</b>	
1. Umsatzsteuerrechtliche Rechts- nachfolge . . . . .	506

	Anm.		Anm.
2. Auskunftsanspruch des Erwerbers . . . . .	509	<b>II. Vereinfachungsregelungen</b>	
3. Kein gesetzlicher Ausgleichsanspruch . . . . .	512	1. Sog. Bagatellregelungen (§ 44 Abs. 1 und 2 UStDV) . . . . .	522
<b>II. Gesamtrechtsnachfolge</b> . . .	515	2. Ausnahmsweise: Berichtigung in der Jahresanmeldung, Restberichtigung im Voranmeldungszeitraum der Lieferung (§ 44 Abs. 3 und 4 UStDV) . . . . .	524
<b>H. Verordnungsermächtigung (Absatz 11), Vereinfachungsregelungen</b>		3. Monatsglättung bei der Berechnung des Berichtigungszeitraums (§ 45 UStDV) . . . . .	527
<b>I. Verordnungsermächtigung</b> .	520		

### Literatur

*Forgách*, Nachdenkliches zum sofortigen Vorsteuerabzug oder Vorsteuerauschluss und zur Gewichtung der Verwendungsabsicht, UR 2004, 231; *Gissel/Lippross*, Maßgeblichkeit der Verwendungsabsicht für den Vorsteuerabzug? – Ein Blick in die Besteuerungspraxis anderer Mitgliedstaaten, UR 2011, 932; *Klenke*, Die Vorsteuerberichtigung für Investitionsgüter, DStZ 1997, 169; *Klenke*, Frau Breitsohl und die Vorsteuer, UR 2002, 306; *Lippross*, Vorsteuerabzug nach Maßgabe der Verwendungsabsicht? – Eine Fehlentwicklung und Missdeutung der Rechtsprechung des EuGH, DStR 2003, 1593; *Lippross*, Maßgeblichkeit der Verwendungsabsicht für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG – Weiterentwicklung einer verfehlten Doktrin durch die Neuregelung des § 15a UStG i.d.F. des EURLUmsG und das dazu ergangene BMF-Schreiben vom 6.12.2005, DStR 2006, 1028; *Lübke/Georgy*, Vorsteuerabzug, Vorsteueraufteilung und Vorsteuerberichtigung im Licht der neuen Rechtsprechung, UR 2003, 265; *Reiß*, Vorsteuerabzug, Berichtigung des Vorsteuerabzugs und Besteuerung der Entnahme und Verwendung für „unternehmensfremde Zwecke“ bei „gemischter“ Verwendung von Grundstücken und anderen Gegenständen, UR 2010, 797; *Reiß*, Vorsteuerabzug, Berichtigung des Vorsteuerabzugs und Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben, UR 2013, 148; *Schönborn*, Umsatzsteuerliche Risiken aus der Veräußerung von Immobilien, DStR 1999, 437; *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, Köln 1989; *Stadie*, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, DStJG 13 (1990), S. 179–212; *von Streit/Zugmaier*: Seelings seliges Ende – Seeling-Modell wird zum 1.1.2011 gestoppt, DStR 2010, 524; *Wäger*, Vorsteuer- und Steuerberichtigung aufgrund Uneinbringlichkeit in der Insolvenz des Unternehmers, DB 2012, 1460; *Wäger*, Weniger ist mehr: Verwirklichung des Normzwecks einer Vorschrift durch ihre Aufhebung – Plädoyer für die ersatzlose Streichung von Art. 26 Abs. 1 Buchst. a und Art. 168a MwStSystRL (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 und § 15 Abs. 1b UStG), UR 2012, 25; *Wagner*, Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG bei Grundstücken mit eingebauten Betriebsvorrichtungen, UVR 2011, 144; *Widmann*, Die Vorsteuer-Berichtigungsfrist gem. § 15a Abs. 1 UStG sollte für Grundstücke alsbald auf zwanzig Jahre verlängert werden, UR 2004, 12.

## Erläuterungen zu § 15a

## A. Allgemeines

## I. Systematische Einordnung, Grundaussagen, Normzweck

§ 15a UStG ist Bestandteil des Vorsteuerabzugssystems. Er **ergänzt** die grundlegende Vorsteuerabzugsregelung des **§ 15 UStG**. Gleichwohl stehen beide **materiell-rechtlichen**<sup>1</sup> Vorschriften selbständig nebeneinander.<sup>2</sup> § 15a UStG lässt nämlich den ursprünglich nach § 15 UStG für den Voranmeldungszeitraum und das Kalenderjahr des Leistungsbezugs entstandenen Vorsteuerabzug unangetastet, ebenso wie die diese Zeiträume betreffenden Steueranmeldungen bzw. -festsetzungen, wirkt also nicht zurück. Er bringt nur **für die Zukunft** einen Anspruch auf bzw. eine Pflicht zur **Berichtigung des Vorsteuerabzugs** zum Entstehen<sup>3</sup>, sobald einer seiner Berichtigungstatbestände erfüllt ist. Diese erfassen **nur die auf das Kalenderjahr** (str., Anm. 171 ff., 205) **des Leistungsbezugs folgenden Kalenderjahre** des grundsätzlich fünfjährigen Berichtigungszeitraums, **in denen sich** die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden **Verhältnisse geändert haben** (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG). Berichtigt wird nach der Grundregel des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG nur der zeitanteilige Vorsteuerabzug, der auf ein Kalenderjahr mit geänderten Verhältnissen entfällt, also für jedes dieser Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums maximal ein Fünftel der insgesamt auf den Leistungsbezug (Berichtigungsobjekt) entfallenden Vorsteuer. Die Berichtigung erfolgt „für jedes Kalenderjahr der Änderung“ (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG) in den Steueranmeldungen für diese Kalenderjahre.

Damit steht § 15a UStG neben § 17 UStG, der ebenfalls eine solche Ergänzungsfunktion hat und – obwohl nur § 15a UStG so überschrieben ist – eine „Berichtigung des Vorsteuerabzugs“ vorsieht. Beiden Arten der Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist gemeinsam, dass der **ursprünglich** nach § 15 UStG **zu Recht gewährte** (oder zu Recht nicht gewährte) **Vorsteuerabzug** mit Eintritt der Voraussetzungen des § 15a UStG bzw. des § 17 UStG, nämlich **bei** einer nachträglichen **Änderung** der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, zukünftig (ex nunc) zugunsten wie zulasten des Unternehmers zu berichtigen, d.h. **an die geänderten Verhältnisse anzupassen** ist. Der Sache nach regeln auch § 3 Abs. 1b UStG und § 3b Abs. 9a UStG eine solche Berichtigung des Vorsteuerabzugs (nur zu Lasten des Unternehmers), ohne dass diese Art der Vorsteuerberichtigung vom Gesetz als solche bezeichnet wird. Die **drei**

1 Z.B. *Birkenfeld* in Birkenfeld/Wäger, USt-Handbuch, § 190 Rz. 61 – Lfg. 40, Mai 2006; *Bülow* in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 15a UStG Rz. 1, 3 – September 2012; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 15a UStG Rz. 60 – Lfg. 65, April 2011; *Stadie*, UStG, 3. Aufl. 2015, § 15a UStG Rz. 1, 149.

2 BFH, Urt. v. 9.4.1987 – V R 23/80, BStBl. II 1987, 527 – unter II 1b; BFH, Urt. v. 6.6.1991 – V R 115/87, BStBl. II 1991, 817; BFH, Urt. v. 9.2.2011 – XI R 35/09, BStBl. II 2011, 1000 – Rz. 20 ff.

3 BFH, Urt. v. 8.3.2012 – V R 24/11, BStBl. II 2012, 466 = UR 2012, 399 – Rz. 13.

**Arten der materiell-rechtlichen Berichtigung** des Vorsteuerabzugs differenzieren hinsichtlich der Voraussetzungen grob wie folgt:

- Über § 17 UStG wird (mit Ausnahme des Absatzes 2 Nummer 5, Anm. 104) der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt, wenn sich das Entgelt bzw. die **Bemessungsgrundlage** für eine bezogene Leistung (den Vorsteuerabzug erhöhend oder mindernd) nachträglich **ändert** (Anm. 100 ff.).
- Über § 3 Abs. 1a und Abs. 9a UStG wird der Vorsteuerabzug faktisch (durch Besteuerung eines fingierten steuerbaren Umsatzes) berichtigt, wenn vorsteuerentlastete Eingangsleistungen vom Unternehmer (den Vorsteuerabzug abschließend) privat verwendet (entnommen) oder – vergleichbar – Dritten unentgeltlich zugewendet werden, sog. **Entnahmebesteuerung** (Anm. 106 ff.).
- Gem. § 15a UStG ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn sich (ggf. innerhalb des Berichtigungszeitraums) **die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden** und als gleichbleibend unterstellten **Verhältnisse ändern**, insbesondere die den Vorsteuerabzug zulassende oder ausschließende Verwendung der Leistungsbezüge für Ausgangsumsätze.

3 **Abzugsgrenzen** von diesen ex nunc wirkenden, materiell-rechtlichen Berichtigungsvorschriften sind die **verfahrensrechtlichen Korrektornormen der Abgabenordnung** (insbes. § 155 Abs. 4 i.V.m. § 168 Satz 1 und § 164 Abs. 2, § 173 AO), die nur der Durchsetzung des materiellen Rechts dienen. Nach ihnen ist ein ursprünglich zu Unrecht, also ohne Vorliegen der materiellen Voraussetzungen des § 15 UStG gewährter Vorsteuerabzug rückgängig zu machen oder trotz Vorliegens der Voraussetzungen des § 15 UStG nicht gewährter Vorsteuerabzug nachzuholen. Es wird also rückwirkend (ex tunc) ein materiell rechtmäßiger Zustand hergestellt (Anm. 110 ff.).

4 Die Notwendigkeit einer Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs bei einer nachträglichen Änderung der Verhältnisse gem. § 15a UStG erklärt sich aus dem **Gebot des vollständigen Sofortabzugs der Vorsteuer** (Anm. 182). Der für sein Unternehmen erwerbende Unternehmer kann, um nicht auch nur zeitweise mit Umsatzsteuer belastet, sondern vollständig von ihr entlastet zu werden (Neutralitätsgebot, § 15 Anm. 2), die gesamten auf den Eingangsleistungen (sog. Berichtigungsobjekten) lastenden Vorsteuern „sofort“ abziehen<sup>1</sup>, wenn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG (Ausführung der Leistung für sein Unternehmen und Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung) erfüllt sind (§ 18 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG) **und der Vorsteuerabzug nicht ganz oder teilweise ausgeschlossen** ist. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist insbesondere die Steuer für Eingangsleistungen, die der Unternehmer zur

1 Vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 6.7.1995 – Rs. C-62/93 – BP Soupergaz, UR 1995, 404 – Rz. 18; EuGH, Urt. v. 15.1.1998 – Rs. C-37/95 – Ghent Coal Terminal, UR 1998, 149 – Rz. 16; EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-400/98 – Breitsohl, BStBl. II 2003, 452 = UR 2000, 329 – Rz. 34; EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-396/98 – Schloßstraße, BStBl. II 2003, 446 = UR 2000, 336 – Rz. 36; EuGH, Urt. v. 6.9.2012 – Rs. C-324/11 – Tóth, UR 2012, 851 – Rz. 25 m.w.N.; EuGH, Urt. v. 11.12.2014 – Rs. C-590/13 – Idexx Laboratories Italia Srl, UR 2015, 70 – Rz. 30 ff.



Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug beispielsweise auch aufgrund von Vorsteuerabzugsverboten bei besonderen Formen bzw. Arten der Besteuerung wie der Besteuerung der Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG) oder der Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§§ 23, 23a und 24 UStG).

**Für die Entscheidung** über das Recht auf Sofortabzug der Vorsteuern ist auf die vorsteuerrelevanten Verhältnisse im Voranmeldungszeitraum und ggf. darüber hinaus im Besteuerungszeitraum (**Kalenderjahr**, § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG) **des Leistungsbezugs** (Anm. 171 ff., 183; § 15 Anm. 1720 ff.) abzustellen. Das gilt insbesondere auch für die vorsteuerabzugsschädliche (tatsächliche, Anm. 190 ff., hilfsweise beabsichtigte, Anm. 194 ff.) Verwendung der Eingangsleistungen für steuerfreie Ausgangsumsätze (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Gerade auch um beim unternehmerischen Erwerb von langlebigen Wirtschaftsgütern (Art. 187 ff. MwStSystRL: Investitionsgüter) die hierauf lastende Vorsteuer nicht nur sukzessive in Abhängigkeit von den vorsteuerabzugsrelevanten Verhältnissen, insbesondere von der Art der getätigten Ausgangsumsätze oder der Art Besteuerung in den Folgejahren, sondern insgesamt sofort abzuziehen zu können, wird zugunsten des Unternehmers **unterstellt**, dass er die bezogene Leistung in den folgenden Jahren unter denselben Verhältnissen wie im Kalenderjahr des Leistungsbezugs **unverändert** für das Unternehmen **weiterverwendet**.<sup>1</sup> 5

**Ändern** sich in einem auf das Kalenderjahr des Leistungsbezugs folgenden Kalenderjahr innerhalb des grundsätzlich gesetzlich festgelegten Berichtigungszeitraums die – als gleichbleibend zugrunde gelegten – „**für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse**“ (Anm. 154 ff.), insbesondere (aber nicht nur) die vorsteuerrelevante Art der Verwendung der Eingangsleistungen für Ausgangsumsätze, bleibt der nach § 15 UStG materiell-rechtlich abschließend gewährte und nach wie vor rechtmäßige Vorsteuerabzug des Kalenderjahrs des Leistungsbezugs unverändert. Allerdings ist es ab dem Zeitpunkt der Änderung nach dem Gebot der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht mehr gerechtfertigt, weiterhin an dem ursprünglichen Vorsteuerabzug festzuhalten.<sup>2</sup> Da der bisher zu Recht nach § 15 UStG für das Kalenderjahr des Leistungsbezugs endgültig gewährte Vorsteuerabzug nicht wieder rückgängig gemacht werden darf, schreibt § 15a UStG vor, dass der **Vorsteuerabzug für die folgenden Kalenderjahre**, regelmäßig bis zum Ablauf der im Gesetz vorgesehenen typisierten Dauer der Verwendung der Eingangsleistung von grundsätzlich fünf oder (bei Grundstücken) zehn Jahren (Berichtigungszeitraum, § 15a Abs. 1 UStG), **an die geänderten Verhältnisse anzupassen** ist. Der Berichtigungszeitraum beginnt mit dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung (Absatz 1 Satz 1, Anm. 300 ff.). Nach Ablauf des Berichtigungszeitraums ist eine Berichtigung ausgeschlossen, der bezogene Gegenstand oder die bezogene sonstige Eingangsleistung gelten 6

1 *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, 1989, S. 7; *Birkenfeld* in Birkenfeld/Wäger, USt-Handbuch, § 193 Rz. 15 – Lfg. 40, Mai 2006.

2 EuGH, Urt. v. 30.3.2006 – Rs. C-184/04 – Uudenkaupungin kaupunki, UR 2006, 530 – Rz. 26.

dann umsatzsteuerrechtlich als „verbraucht“<sup>1</sup>. Für Wirtschaftsgüter i.S.d. § 15a Abs. 2 UStG (und ihnen gleichgestellte Berichtigungsobjekte) soll nach dessen Wortlaut eine Berichtigung ohne Berücksichtigung eines Berichtigungszeitraums, also zeitlich unbegrenzt möglich sein (dazu Anm. 402 ff.).

- 7 Für diese Anpassung bzw. Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist das auf die Eingangsleistung entfallende **Vorsteuervolumen** grundsätzlich anteilig auf die Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums aufzuteilen und **für jedes** auf das Erwerbsjahr folgende **Kalenderjahr der Änderung** innerhalb des Berichtigungszeitraums **an den dann jeweils für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen auszurichten**. Ergibt sich für ein oder mehrere dieser Kalenderjahre im Vergleich zu den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen (des Kalenderjahrs des Leistungsbezugs) eine Abweichung, so ist der anteilige Vorsteuerabzug für jedes Kalenderjahr der Abweichung um den Grad der Abweichung zu berichtigen (Absätze 1 und 5, Anm. 345 ff.). Damit entspricht der Vorsteuerabzug letztlich den vorsteuerrelevanten Verhältnissen des gesamten Berichtigungszeitraums. Die aus der „Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse“ gem. § 15a UStG resultierende „Berichtigung des Vorsteuerabzugs“ kann **zugunsten wie zulasten** des Unternehmers ausfallen, d.h. für ein oder mehrere folgende Kalenderjahre der geänderten Verhältnisse zu einer Erhöhung oder Minderung des ursprünglichen, auf das Änderungsjahr entfallenden Anteils des Vorsteuerabzugs führen. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a UStG unterbleibt aus Vereinfachungsgründen, wenn die in § 44 Abs. 1 und 2 UStDV genannten Wertgrenzen (sog. **Bagatellgrenzen**) unterschritten werden (Anm. 353 ff.).
- 8 Die Berichtigung gem. § 15a UStG dient folglich dazu, die (Wettbewerbs-) **Neutralität** der Mehrwertsteuer zu gewährleisten, indem sie in Ergänzung des § 15 UStG den **Vorsteuerabzug** für eine Eingangsleistung nicht allein an den anfänglichen, sondern **an den gesamten** änderbaren, für den Vorsteuerabzug **maßgebenden Verhältnissen** des Berichtigungszeitraums **ausrichtet** (vgl. Anm. 58). In den Worten des Art. 192 MwStSystRL besteht der dort als Grundsatz formulierte und allen Berichtigungstatbeständen zugrunde liegende **Zweck** des § 15a UStG darin, zu vermeiden, dass dem Steuerpflichtigen infolge der sofortigen Entscheidung über den Vorsteuerabzug künftig ungerechtfertigte Steuervor- oder Steuernachteile entstehen, wenn sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug zugrunde gelegten maßgebenden Verhältnisse später ändern.

9 *Beispiel 1 (Wechsel der Besteuerungsform)*

Unternehmer U erwirbt am 2.1.01 ein Fahrzeug, das er vollständig für sein Unternehmen nutzt. Die aus der Anschaffung resultierende Vorsteuer i.H.v. 5000 € U hat U im Kalenderjahr des Leistungsbezugs (01) zu Recht in voller Höhe gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abgezogen. Ab dem 1.1.04 wechselt U von der allgemeinen Besteuerung zur Kleinunternehmerbesteuerung (§ 19 UStG).

Für die Kalenderjahre 01 bis 03 ist keine Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG vorzunehmen, da die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maß-

1 *Stadler*, UStG, 3. Aufl. 2015, § 15a UStG Rz. 8.

gebenden Verhältnisse unverändert geblieben sind. Jedoch haben sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse in den Kalenderjahren 04 und 05 durch den Wechsel von der allgemeinen zur Kleinunternehmerbesteuerung geändert (vgl. die Klarstellung durch § 15a Abs. 7 UStG). Anders als im Kalenderjahr 01 unterstellt, ist der Vorsteuerabzug durch den Wechsel zur Kleinunternehmerbesteuerung ab dem 1.1.04 gem. § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG ausgeschlossen. Die Kalenderjahre 04 und 05 liegen innerhalb des fünfjährigen Berichtigungszeitraums, sodass die „Änderung der Verhältnisse“ tatbestandsmäßig i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG ist. Folglich hat U gem. § 15a Abs. 1 und 5 UStG den zeitanteiligen, auf die Kalenderjahre 04 und 05 entfallenden ursprünglichen Vorsteuerabzug i.H.v. jeweils (5000 € × 1/5 =) 1000 € zu seinen Lasten zu berichtigen.

*Beispiel 2 (Änderung der Verwendung)*

Unternehmer U errichtet im Jahr 01 ein Gebäude für 500000 € zzgl. 95000 € Umsatzsteuer und nimmt (zu Recht) den vollen Vorsteuerabzug (100 %) in Anspruch. Er vermietet das gesamte Gebäude noch Ende desselben Jahres – gem. § 9 Abs. 1 UStG unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG – steuerpflichtig an eine Rechtsanwalts-Gesellschaft. Infolge eines Mieterwechsels zu Beginn des Jahres 04 vermietet er das Gebäude fortan gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei (zu Wohnzwecken).

Ähnlich wie im Beispiel 1 ist der Vorsteuerabzug für die Kalenderjahre 04 ff. zu berichtigen, da sich ab dem Kalenderjahr 04 die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse innerhalb des für Grundstücke geltenden zehnjährigen Berichtigungszeitraums (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG) geändert haben. Anders als für die Kalenderjahre 01 bis 03 (steuerpflichtige Vermietung) ist der Vorsteuerabzug infolge der steuerfreien Vermietung ab dem Kalenderjahr 04 gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG ausgeschlossen. Der ursprüngliche Vorsteuerabzug ist anteilig für 04 um (1/10 von 95000 € =) 9500 € zu berichtigen, und bei gleichbleibenden Miet- bzw. Verwendungsverhältnissen ebenso für die folgenden Kalenderjahre innerhalb des 10-jährigen Berichtigungszeitraums.

§ 15a UStG gehört zu den am schwierigsten anzuwendenden Vorschriften des UStG.<sup>1</sup> Die Vorschrift ist unübersichtlich aufgebaut,<sup>2</sup> **kompliziert** und enthält teilweise aus sich heraus nicht verständliche Formulierungen.<sup>3</sup> Das und die Vielzahl und Mannigfaltigkeit der von § 15a UStG erfassten Fälle sind wesentliche Gründe dafür, dass trotz des notwendigen Grundanliegens des § 15a UStG und besonderer Maßnahmen der Finanzverwaltung<sup>4</sup> zur Überwachung der Anwendung der Vorschrift in der Praxis eine Berichtigung zugunsten wie zuungunsten des Unternehmers häufig unterbleibt.

frei

11–13

1 *Widmann*, DB 2005, 183 (186 f.).

2 *Stadte*, UStG, 3. Aufl. 2015, § 15a UStG Rz. 1 – „chaotisch aufgebaut“.

3 Ähnlich *Fleckenstein-Wieland* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 15a UStG Rz. 151 – April 2013.

4 OFD Koblenz, Vfg. v. 20.12.2006 – S 7316 A - St 44 5, UR 2007, 433.

## II. Entstehung und Entwicklung der Vorschrift

### 1. Vorgängervorschrift im UStG 1967

- 14 Vorgängervorschrift des § 15a UStG war § 15 Abs. 7 UStG 1967<sup>1</sup>, welcher bereits mit Einführung des Vorsteuerabzugs zum 1.1.1968 eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorsah. Die Vorschrift bestand aus lediglich drei Sätzen. Die Berichtigung war **beschränkt auf** den Fall, dass sich bei einem vom Unternehmer angeschafften oder hergestellten **Wirtschaftsgut des Anlagevermögens** oder das als Anlagevermögen anzusehen wäre, die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse in den Folgejahren ändern. Damit setzte die Vorschrift ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens bzw. eines, das als Anlagevermögen anzusehen wäre, mit dem gemeinschaftsrechtlichen Begriff „**Investitionsgut**“ gleich. Der Berichtigungszeitraum betrug einheitlich für alle Investitionsgüter fünf Jahre. Ergänzend enthielt § 15 Abs. 8 Nr. 3 UStG 1967 eine Verordnungsermächtigung, wonach der Bundesminister der Finanzen bestimmen konnte, wie der Ausgleich nach § 15 Abs. 7 UStG 1967 durchzuführen ist und in welchen Fällen er insbesondere aus Vereinfachungsgründen zu unterbleiben hat.
- 15 **§ 15 Abs. 7 UStG 1967** lautete wie folgt:
- „Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen. Bei der Berichtigung ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel der gesamten auf das Wirtschaftsgut entfallenden Vorsteuer auszugehen. Die Sätze 1 und 2 gelten auch für entsprechende Wirtschaftsgüter, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.“
- 16 Mit der Regelung setzte der deutsche Gesetzgeber die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben des **Art. 11 Abs. 3 Unterabs. 3 der 2. EG-Richtlinie 67/228/EWG**<sup>2</sup> für „**Investitionsgüter**“ um, welcher lautete:
- „Für Investitionsgüter wird unter Berücksichtigung der Schwankungen des Pro-rata-Satzes, die während eines Zeitraums von fünf Jahren, einschließlich des Erwerbsjahres, auftreten, eine Berichtigung vorgenommen; sie erfaßt für jedes Jahr nur ein Fünftel der Steuer, mit der die Investitionsgüter belastet waren.“
- 17 Allerdings war § 15 Abs. 7 UStG 1967 zunächst ausgesetzt und erstmals für Investitionsgüter anzuwenden, die der Unternehmer nach dem 31.12.1972 angeschafft oder hergestellt hat (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG 1967). Die Aussetzung hing damit zusammen, dass in § 30 UStG 1967 für eine Übergangszeit von fünf Jahren eine sog. **Selbstverbrauchsteuer** vorgesehen war, die im Ergebnis dazu führte, dass der an sich in § 15 UStG vorgesehene sofortige Vollabzug der Vorsteuer bei

1 UStG 1967, BGBl. I 1967, 545.

2 Zweite Richtlinie 67/228/EWG v. 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl. EG Nr. P 71/1967, 1303.

Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens stufenweise eingeführt wurde.<sup>1</sup> Das wiederum hatte seinen Grund darin, dass ein plötzlicher Übergang zum sofortigen Vollabzug der Vorsteuer bei Investitionsgütern zu einem unerwünschten Investitionsstau vor dem Inkrafttreten des Gesetzes geführt hätte.<sup>2</sup> § 15 Abs. 7 UStG 1967/73 war letztmals auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die der Unternehmer bis zum 8.5.1973 erstmals zur Ausführung von Umsätzen verwendet hat (§ 27 Abs. 12 UStG 1973<sup>3</sup>).

## 2. Eigenständige Regelung seit 1973

a) Der ausgelaufene und lückenhafte § 15 Abs. 7 UStG 1967/73 (sowie die darauf bezogene Verordnungsermächtigung des Absatzes 8 Nummer 3) wurde(n) durch die neu geschaffene Berichtigungsvorschrift des **§ 15a UStG 1973**<sup>4</sup> abgelöst.<sup>5</sup> Die erheblich erweiterte Vorschrift enthielt – „in antizipierter Umsetzung“<sup>6</sup> des Art. 20 der 6. EG-Richtlinie – in sieben Absätzen **detaillierte Regelungen der Berichtigung**, die teilweise bis heute fortgelten. 18

### § 15a UStG 1973

19

„(1) Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, innerhalb von fünf Jahren seit dem Beginn der Verwendung, so ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, bei Gebäuden auf fremdem Boden und bei Schiffen für die Binnenschifffahrt tritt an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren ein solcher von zehn Jahren.

(2) Bei der Berichtigung nach Absatz 1 ist für jedes Kalenderjahr der Änderung in den Fällen des Satzes 1 von einem Fünftel und in den Fällen des Satzes 2 von einem Zehntel der auf das Wirtschaftsgut entfallenden Vorsteuerbeträge auszugehen. Eine kürzere Verwendungsdauer ist entsprechend zu berücksichtigen. Die Verwendungsdauer wird nicht dadurch verkürzt, daß das Wirtschaftsgut in ein anderes einbezogen wird.

(3) Die Absätze 1 und 2 sind auf Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallen, sinngemäß anzuwenden.

(4) Eine Änderung der Verhältnisse liegt auch vor, wenn das noch verwendungsfähige Wirtschaftsgut vor Ablauf des nach den Absätzen 1 bis 3 maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert oder zum Eigenverbrauch entnommen wird und dieser Umsatz für den Vorsteuerabzug anders zu beurteilen ist als die Verwendung im ersten Kalenderjahr.

1 Bericht des FinAussch. v. 30.3.1967, zu BT-Drucks. V/1581, 16 – zu § 15 Abs. 7 UStG, 19 – zu § 30 UStG.

2 Bericht des FinAussch. v. 30.3.1967, zu BT-Drucks. V/1581, 6 – Allg. Teil, Nummer 5.

3 UStG 1973, BGBl. I 1973, 1681.

4 UStG 1973, BGBl. I 1973, 1681.

5 Art. 6 § 1 Nr. 6 StÄndG 1973 v. 26.6.1973, BGBl. I 1973, 676 (684); Gesetzesmaterialien: Antrag des FinAussch. v. 21.5.1973, BT-Drucks. 7/591 und Bericht des FinAussch. v. 22.5.1973, BT-Drucks. 7/592, 13 f.

6 *Klenk*, DStZ 1997, 169 (170).

(5) Absatz 4 gilt auch dann, wenn die Veräußerung oder Entnahme im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung stattfindet.

(6) Die Berichtigung nach den Absätzen 4 und 5 ist so vorzunehmen, als wäre das Wirtschaftsgut in der Zeit von der Veräußerung oder Entnahme bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums unter entsprechend geänderten Verhältnissen weiterhin für das Unternehmen verwendet worden.

(7) Der Bundesminister der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen darüber treffen,

1. ...
2. ...
3. ...“

20 Im Gegensatz zur Vorgängerregelung des § 15 Abs. 7 UStG 1967, der die Berichtigung ausdrücklich nur für ein „Wirtschaftsgut, das der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt“ eröffnete, war in der Nachfolgeregelung des § 15a **Abs. 1** Satz 1 UStG schlicht von einem „Wirtschaftsgut“ die Rede. Gleichwohl wurde mit dieser Änderung des Wortlauts keinerlei inhaltliche Änderung hinsichtlich des Berichtigungsobjekts verbunden.<sup>1</sup> § 15a Abs. 1 UStG 1973 erfasste nach allgemeiner Meinung – wie seine Vorgängerregelung – **weiterhin nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bzw. langlebige Wirtschaftsgüter** im Sinne der gemeinschaftsrechtlichen „**Investitionsgüter**“, nicht hingegen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens.<sup>2</sup> Letztere wurden erst durch den zum 1.1.2005 neu eingefügten § 15a Abs. 2 UStG zum sog. Berichtigungsobjekt. Anders als bisher war die Berichtigung nicht ausdrücklich nur bei einer Änderung der Verhältnisse „in den auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden vier Kalenderjahren“ (so § 15 Abs. 7 Satz 1 UStG 1967/1973), sondern bei einer **Änderung** der Verhältnisse innerhalb des Berichtigungszeitraums „**seit dem Beginn der Verwendung**“ vorgesehen (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG 1973). Der Berichtigungszeitraum für Grundstücke und Binnenschiffe wurde auf zehn Jahre erweitert (§ 15a Abs. 1 UStG 1973).

21 Ebenfalls neu eingeführt wurde, dass eine kürzere Verwendungsdauer des Wirtschaftsguts bei der Berichtigung zu berücksichtigen ist (§ 15a **Abs. 2** Satz 2 UStG 1973). Die Berichtigung wurde auf Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallen, ausgedehnt (§ 15a **Abs. 3** UStG 1973); die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten wurden (und werden vom nahezu inhaltsgleichen heutigen § 15a Abs. 6 UStG) damit im Ergebnis wie ein eigenständiges Wirtschaftsgut behandelt. Die Veräußerung eines Wirtschaftsguts und dessen Entnahme zum Eigenverbrauch wurden in den Berichtigungstatbestand einbezogen (§ 15a **Abs. 4 bis 6** UStG 1973). § 15a **Abs. 7** UStG 1973 enthielt eine Verordnungsermächtigung. Danach konnte der Bundes-

1 In der Gesetzesbegründung wurde diese Änderung des Wortlauts bei den „wichtigsten Änderungen“ gar nicht erst erwähnt, vgl. Bericht des FinAussch. v. 22.5.1973, BT-Drucks. 7/592, 13 – zu § 1 Nr. 6 (§ 15a UStG).

2 BFH, Urt. v. 20.12.2001 – V R 8/98, BStBl. II 2002, 557 – unter II 3b (zu § 15a UStG 1991); BFH, Urt. v. 12.2.2009 – V R 85/07, BStBl. II 2010, 76 – unter II 1a (zu § 15a UStG 1999).

finanzminister durch Rechtsverordnung unter anderem bestimmen, dass zur Vermeidung von Härten oder ungerechtfertigten Steuervorteilen an die Stelle der Berichtigungszeiträume von fünf oder zehn Jahren „ein der üblichen Verwendungsdauer des Wirtschaftsguts entsprechender längerer Zeitraum tritt, der jedoch zwanzig Jahre nicht überschreiten darf“. Der Bundesminister der Finanzen hat von dieser Ermächtigung keinen Gebrauch gemacht.

§ 15a UStG 1973 war erstmals anzuwenden auf Wirtschaftsgüter, die der Unternehmer ab dem 9.5.1973 erstmals zur Ausführung von Umsätzen verwendet hat (§ 27 Abs. 13 UStG 1973). Allerdings erlangte die Vorschrift ihre **volle Wirksamkeit erst nach dem 30.11.1973**. Denn in der Zeit vom 9.5. bis zum 30.11. 1973 wurde als kurzfristige Konjunkturmaßnahme zur Reduzierung der gesamtwirtschaftlichen Nachfrage im Ergebnis der Vorsteuerabzug bei Neuinvestitionen ausgeschlossen. Das wurde dadurch erreicht, dass unter formeller Beibehaltung des Vorsteuerabzugs **erneut** eine sog. **Selbstverbrauchsteuer** (Anm. 17) in gleicher Höhe erhoben wurde (§ 30 UStG 1973<sup>1</sup>). Soweit die Selbstverbrauchsteuer zum Tragen kam, war § 15a UStG nicht anwendbar (§ 27 Abs. 13 Unterabs. 3 i.V.m. Abs. 15, § 30 Abs. 9 UStG 1973 und § 1 Abs. 1 Satz 1 der 9. UStDV<sup>2</sup>).

**b)** Mit dem neu gefassten **UStG 1980**<sup>3</sup> (Einf. Anm. 55 f.), welches die detaillierten Vorgaben der 6. EG-Richtlinie von 1977 umsetzen sollte, erfolgte mit Wirkung vom 1.1.1980 auch eine Anpassung des § 15a UStG an Art. 20 der 6. EG-Richtlinie, die allerdings nur noch zu folgenden einzelnen Änderungen führte: Für Binnenschiffe wurde der Berichtigungszeitraum von zehn auf fünf Jahre reduziert, sodass der **zehnjährige Berichtigungszeitraum** – bis heute – **nur noch für Grundstücke** und vergleichbare Wirtschaftsgüter gilt (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG). Für alle anderen von § 15a Abs. 1 UStG erfassten Wirtschaftsgüter gilt einheitlich ein Berichtigungszeitraum von fünf Jahren. Damit einhergehend wurde die Ermächtigung des Bundesfinanzministers, den Berichtigungszeitraum entsprechend der üblichen Verwendungsdauer des Wirtschaftsguts im Verordnungswege auf maximal zwanzig Jahre zu verlängern (§ 15a Abs. 7 Nr. 2 UStG 1973), gestrichen. Stattdessen wurde in § 15a Abs. 7 Nr. 2 UStG 1980 eine Verordnungsermächtigung für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei einem Wechsel der Besteuerungsform eingeführt. § 15a UStG 1980 wurde unverändert in das **UStG 1991**<sup>4</sup> und in das **UStG 1993**<sup>5</sup> übernommen.

1 I.d.F. des Art. 6 § 1 Nr. 12 StÄndG 1973, BGBl. I 1973, 676 (686).

2 9. UStDV v. 20.12.1973, BGBl. I 1973, 1961.

3 Erstes Kapitel des Gesetzes zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze v. 26.11.1979, BGBl. I 1979, 1953; Berichtigung v. 23.1.1980, BGBl. I 1980, 137; Gesetzesmaterialien: Reg.-Begr. v. 5.5.1978, BT-Drucks. 8/1779, 43.

4 Bekanntmachung der Neufassung als „Umsatzsteuergesetz 1991“ auf der Grundlage des § 26 Abs. 6 UStG v. 8.2.1991, BGBl. I 1991, 350.

5 Bekanntmachung der Neufassung als „Umsatzsteuergesetz 1993“ v. 27.4.1993, BGBl. I 1993, 565.

- 24 c) Zum **1.1.1994** wurde in § 15a UStG ein **neuer Absatz 6a eingefügt**<sup>1</sup>, welcher – ähnlich wie der heutige § 15a Abs. 10 UStG – bestimmte, dass **bei einer Geschäftsveräußerung** der für das Wirtschaftsgut maßgebliche **Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen** wird (§ 15a Abs. 6a Satz 1 UStG a.F.). Es handelte sich um eine Folgeregelung zur Einführung der Nichtsteuerbarkeit von Geschäftsveräußerungen in § 1 Abs. 1a UStG, bei welcher der Erwerber „an die Stelle des Veräußerers“ tritt (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG). Letzteres gilt auch hinsichtlich der Pflicht zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG, sodass – wie § 15a Abs. 6a Satz 1 UStG a.F. klarstellte – auch der Berichtigungszeitraum beim Erwerber weiterläuft.<sup>2</sup> Damit der Erwerber einer möglichen späteren Berichtigungspflicht nachkommen kann, muss der Erwerber den vom Veräußerer begonnenen Lauf des Berichtigungszeitraums kennen. Deshalb verpflichtete § 15a Abs. 6a Satz 2 UStG a.F. – übereinstimmend mit dem heutigen § 15a Abs. 10 Satz 2 UStG – den Veräußerer dazu, dem Erwerber die für die Durchführung der Berichtigung erforderlichen Angaben zu machen.
- 25 d) Mit Wirkung vom **1.4.1999** wurden die Absätze 3 bis 6 des § 15a UStG geändert:<sup>3</sup> Zum einen handelte es sich um redaktionelle Anpassungen an die Neuregelung der **Besteuerung des Eigenverbrauchs**<sup>4</sup>, der nun nicht mehr als eigenständiger steuerbarer Umsatz (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG i.d.F. vor dem 1.4.1999) geregelt ist, sondern – bis heute – als gem. § 3 Abs. 1b oder Abs. 9a UStG fiktive Leistung gegen Entgelt vom Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfasst wird.<sup>5</sup> Folglich ist in § 15a Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 und Abs. 6 UStG nicht mehr von „Entnahme“ und „Eigenverbrauch“, sondern von „Lieferung i.S.v. § 3 Abs. 1b UStG“ o.Ä. die Rede. Parallel wurde auch § 44 Abs. 4 UStDV an die neuen Begriffe angepasst.<sup>6</sup>
- 26 Zum zweiten sind in § 15a Abs. 3 UStG eine neue Nummer 2 und in § 15a Abs. 4 UStG ein neuer Satz 2 eingefügt worden. Diese neuen Vorschriften ergänzten den ebenfalls mit Wirkung vom 1.4.1999 neu eingefügten **§ 15 Abs. 1b UStG (a.F.)**, welcher den Vorsteuerabzug bei **Kraftfahrzeugkosten** pauschal auf 50 v.H. beschränkte, wenn das Fahrzeug auch für nichtunternehmerische Zwecke (gemischt) verwendet wurde. Mit der pauschalen Beschränkung gem. § 15 Abs. 1b UStG a.F. korrespondierte, dass die nichtunternehmerische Nutzung nicht besteuert wurde (§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG a.F.). Ergänzend bestimmten die parallel eingefügten **§ 15a Abs. 3 Nr. 2 und Abs. 4 Satz 2 UStG a.F.**, dass bei einer Veräußerung oder Entnahme (Lieferung gem. § 3 Abs. 1b UStG) der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist. Da § 15 Abs. 1b UStG bereits Ende 2003

1 Eingefügt durch Art. 20 Nr. 15 StMBG v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310.

2 Reg.-Begr. zum StMBG v. 27.9.1993, BT-Drucks. 12/5764, 49 – zu § 15a Abs. 6a UStG; Begr. des FinAussch. v. 8.11.1993, BT-Drucks. 12/6078, 134 – zu § 15a Abs. 6a UStG.

3 Art. 7 Nr. 12 StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402 (488 f.).

4 Reg.-Begr. zum StEntlG 1999/2000/2002 v. 9.11.1998, BT-Drucks. 14/23, 199 – zu § 15a UStG.

5 Zu diesen Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002 siehe näher *Nieskens*, UR 1999, 137; *Rondorf*, DStR 1999, 615; *Widmann*, DB 1999, 925; *Krausel*, UVR 1999, 117.

6 Art. 8 Nr. 2 StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402 (490).



wieder aufgehoben wurde (§ 15 Anm. 52)<sup>1</sup>, entfielen folglich auch die genannten Ergänzungsvorschriften des § 15a Abs. 3 Nr. 2 und Abs. 4 Satz 2 UStG.<sup>2</sup> Die Vorschriften waren auf nach dem 31.3.1999 und vor dem 1.1.2004 angeschaffte, hergestellte, eingeführte, innergemeinschaftlich erworbene oder gemietete Fahrzeuge weiterhin anzuwenden (§ 27 Abs. 5 UStG, siehe im Einzelnen § 27 Anm. 21 ff.). Allerdings war § 15 Abs. 1b UStG a.F. nur bis zum 31.12.2002 durch eine Ermächtigung des Rates der EU unionsrechtlich gedeckt, sodass der Unternehmer für nach diesem Zeitpunkt angeschaffte Fahrzeuge wahlweise den vollen Vorsteuerabzug durch unmittelbare Berufung auf Art. 17 der 6. EG-Richtlinie erreichen konnte (§ 27 Anm. 24 ff.).<sup>3</sup>

### 3. Anpassung zum 1.1.2002 an das unionsrechtliche Gebot des endgültigen Sofortabzugs der Vorsteuer und weitere Änderungen

a) Zum **1.1.2002** wurde auf Anregung des Bundesrates<sup>4</sup> die für alle Konstellationen des § 15a UStG geltende **Grundregel des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG** („Änderung der Verhältnisse“) bedeutend geändert.<sup>5</sup> 27

Die **bis zum 31.12.2001** gültige Gesetzesfassung des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG lautete: 28

„(1) **Ändern sich** bei einem Wirtschaftsgut die **Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren**, innerhalb von fünf Jahren seit dem Beginn der Verwendung, so ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen.“

Der **ab dem 1.1.2002** gültige § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG i.d.F. des StÄndG 2001 lautete:

„(1) **Ändern sich** bei einem Wirtschaftsgut innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung **die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse**, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen.“<sup>6</sup>

Die Gesetzesänderung diente der **Anpassung** des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG an die **neue Rechtsprechung zum vollständigen Sofortabzug der Vorsteuer** nach § 15 UStG. Nach der **bis zum 31.12.2001** geltenden Fassung des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG war eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs davon abhängig, dass sich „die **Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren**“, ändern. Diese Gesetzesfas- 29

1 Art. 5 Nr. 19 Buchst. c StÄndG 2003, BGBl. I 2003, 2645 (2660); Begr. zum StÄndG 2003 v. 23.9.2003, BT Drucks. 15/1562, 51 – zu § 15 Abs. 1b UStG.

2 Art. 5 Nr. 20 StÄndG 2003, BGBl. I 2003, 2645 (2660); Begr. zum StÄndG 2003 v. 23.9.2003, BT Drucks. 15/1562, 51 – zu § 15a UStG.

3 BFH, Urt. v. 15.7.2004 – V R 30/00, BStBl. II 2004, 1025; *Birkenfeld* in Birkenfeld/Wäger, USt-Handbuch, § 260 Rz. 243 ff. – Lfg. 42, Oktober 2006.

4 Stellungnahme des BR zum Entwurf eines StÄndG 2001 v. 13.7.2001, BR-Drucks. 399/01 (Beschluss), 44 = BT-Drucks. 14/6877, 61 f.

5 Art. 18 Nr. 9 StÄndG 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794 (3812).

6 Hervorhebungen v. Verfasser.

sung war eine notwendige Folge der seinerzeit allgemein praktizierten Auslegung des § 15 UStG. Danach konnte die materiell-rechtlich abschließende Entscheidung über den (sofortigen) Vorsteuerabzug (der Höhe nach) nur aufgrund der erstmaligen tatsächlichen Verwendung der Leistungsbezüge getroffen werden, nicht aber aufgrund der beabsichtigten Verwendung. War es in dem für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Besteuerungszeitraum noch nicht zu einer Verwendung der Eingangsleistungen für vorsteuerabzugsunschädliche (insbes. nicht unter § 15 Abs. 2 UStG fallende) Ausgangsleistungen gekommen, so eröffnete die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht, die Eingangsumsätze für (vorsteuerabzugsunschädliche) steuerpflichtige Ausgangsumsätze zu verwenden, den **Vorsteuerabzug** im maßgeblichen Besteuerungszeitraum des Leistungsbezugs **nur „materiell-vorläufig“** (dem Grunde nach). Dieser materiell-vorläufig entstandene Vorsteuerabzugsanspruch erstarkte rückwirkend materiell-rechtlich abschließend, sobald die Eingangsleistungen erstmals für nichtabzugsschädliche Ausgangsleistungen verwendet wurden. Oder er entfiel rückwirkend materiell-abschließend, wenn die vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen erstmals für vorsteuerabzugsschädliche Ausgangsumsätze verwendet wurden. Der materiell-vorläufige Vorsteuerabzug konnte verfahrensrechtlich in der Steuerfestsetzung für den Besteuerungs- bzw. Voranmeldungszeitraum, in den die Vorsteuerbeträge fielen, schon vor der erstmaligen Verwendung der bezogenen Leistung vorgenommen werden (§ 164 Abs. 1, § 165 Abs. 1 AO). Diese Steuerfestsetzung konnte nach § 164 Abs. 2 oder § 165 Abs. 2 AO geändert werden, wenn der Vorsteuerabzug aufgrund einer späteren erstmaligen Verwendung (insbes. gem. § 15 Abs. 2 UStG) ausgeschlossen war. Unter diesen Voraussetzungen konnte auch eine nicht unter dem Vorbehalt stehende und endgültige Steuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden.<sup>1</sup> Da die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse die Verhältnisse im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung waren, konnte es **bis zum Ende des Kalenderjahrs der erstmaligen Verwendung** – abgesehen vom Ausnahmefall des § 15a Abs. 5 UStG a.F. – zu **keiner Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG** kommen. Vielmehr kam § 15a UStG erstmals bei einer Verwendungsänderung in einem darauffolgenden Kalenderjahr innerhalb des Berichtigungszeitraums zur Anwendung.

- 30 Diese Konzeption des § 15a UStG passte nach Ansicht des Gesetzgebers nicht mehr zu der **neuen Rechtsprechung** des EuGH<sup>2</sup> und des BFH<sup>3</sup> zum **abschließenden Sofortabzug der Vorsteuer** auf Grundlage der Verwendungsabsicht **bereits im Kalenderjahr des Leistungsbezugs**.<sup>4</sup> Es kam zu einer **Regelungs-**

1 BFH, Urt. v. 26.2.1987 – V R 1/79, BStBl. II 1987, 521 m.w.N.; BFH, Urt. v. 15.9.1994 – V R 12/93, BStBl. II 1995, 88 – unter II 4 m.w.N.; s.a. BFH, Urt. v. 22.3.2001 – V R 46/00, BStBl. II 2003, 433.

2 EuGH, Urt. v. 8.6.2000 – Rs. C-396/98 – Schloßstraße, BStBl. II 2003, 446 = UR 2000, 336 – Rz. 36 ff.; EuGH, Urt. v. 8.6.2000 – Rs. C-400/98 – Breitsohl, BStBl. II 2003, 452 = UR 2000, 329 – Rz. 34 ff.

3 BFH, Urt. v. 22.2.2001 – V R 77/96, BStBl. II 2003, 426; BFH, Urt. v. 8.3.2001 – V R 24/98, BStBl. II 2003, 430; BFH, Urt. v. 22.3.2001 – V R 46/00, BStBl. II 2003, 433; BFH, Urt. v. 17.5.2001 – V R 38/00, BStBl. II 2003, 434 = UR 2001, 550.

4 Stellungnahme des BR v. 13.7.2001, BT-Drucks. 14/6877, 62; Bericht des FinAussch. v. 8.11.2001, BT-Drucks. 14/7341, 22.

**lücke**<sup>1</sup>, wenn dem Unternehmer der Vorsteuerabzug nunmehr abschließend im Kalenderjahr des Leistungsbezugs auf Grundlage seiner Verwendungsabsicht zu gewähren war und die erstmalige tatsächliche Verwendung in einem späteren Jahr von seiner Verwendungsabsicht abwich, da § 15a UStG in seiner bisherigen Fassung nur Änderungen im Vergleich zur erstmaligen tatsächlichen Verwendung erfasste, nicht aber eine Änderung im Vergleich zur ursprünglichen Verwendungsabsicht im Kalenderjahr des Leistungsbezugs. Der **EuGH** leitet in ständiger Rechtsprechung aus Art. 17 der 6. EG-Richtlinie (jetzt Art. 167–169 MwStSystRL) ein Recht des Steuerpflichtigen auf einen sofortigen Abzug der Vorsteuer ab.<sup>2</sup> Außerdem hat er entschieden, dass das **Recht auf sofortigen Vorsteuerabzug nicht rückwirkend entfallen** kann, wenn der Steuerpflichtige beim Bezug der Eingangsleistungen „**ausnahmsweise**“<sup>3</sup> die ernsthafte **Absicht** hatte, die Eingangsumsätze für Ausgangsumsätze zu verwenden, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, diese Absicht später aber aus Gründen, die von seinem Willen unabhängig waren, nicht verwirklichen konnte.<sup>4</sup> In derartigen Fällen dürfe eine von der ursprünglichen Verwendungsabsicht abweichende spätere tatsächliche Verwendung nach Art. 20 der 6. EG-Richtlinie (bzw. Art. 184 ff. MwStSystRL) – im deutschen Recht also nach §§ 15a, 17 UStG – grundsätzlich **nur ex nunc** korrigiert werden. Lediglich in Fällen, in denen der Steuerpflichtige die Verwendung für eine wirtschaftliche Tätigkeit nur vorspiegelt, könne der Vorsteuerabzug rückwirkend versagt werden.<sup>5</sup> Der **BFH** hat aus den (zu Ausnahmefällen ergangenen) Entscheidungen des EuGH abgeleitet, dass für die abschließende Entscheidung über den Sofortabzug der Vorsteuer richtlinienkonform nunmehr **allgemein** auf die **Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs** abzustellen sei, namentlich dann, wenn es im Besteuerungszeitraum des Leistungsbezugs noch nicht zu dessen Verwendung in Form von Ausgangsumsätzen gekommen ist.<sup>6</sup> Es komme „entscheidend darauf an, ob der Unternehmer im Zeitpunkt des Leistungsbezugs die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, die Eingangsumsätze für solche Ausgangsumsätze zu verwenden, die den Vorsteuerabzug nicht gem. § 15 Abs. 2 UStG ausschließen“<sup>7</sup>. Diese Auffassung hat der BFH mittlerweile in mehreren Entscheidungen stillschweigend relativiert. Zu Recht stellt er nicht mehr auf die Verwendungsabsicht im „Zeitpunkt“ des Leistungsbezugs ab, sondern auf die tatsächliche **Verwendung im „Besteuerungszeitraum“ des Leistungsbezugs bzw. mangels einer**

1 BFH, Beschl. v. 27.2.2003 – V B 166/02, UR 2003, 454 – unter II 2; Bericht des FinAussch. zum StÄndG 2003 v. 6.11.2003, BT-Drucks. 15/1945, 15.

2 EuGH, Urt. v. 6.7.1995 – Rs. C-62/93 – BP Soupergas, UR 1995, 404 – Rz. 18; EuGH, Urt. v. 21.3.2000 – Rs. C-110/98 bis C-148/98 – Gabalfrisa SL u.a., UR 2000, 208 – Rz. 43.

3 EuGH, Urt. v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 – Midland-Bank, UR 2000, 342 – Rz. 23 f.

4 EuGH, Urt. v. 8.6.2000 – Rs. C-396/98 – Schloßstraße, BStBl. II 2003, 446 = UR 2000, 336 – Rz. 40 ff.; EuGH, Urt. v. 8.6.2000 – Rs. C-400/98 – Breitsohl, BStBl. II 2003, 452 = UR 2000, 329.

5 EuGH, Urt. v. 8.6.2000 – Rs. C-396/98 – Schloßstraße, BStBl. II 2003, 446 = UR 2000, 336 – Rz. 40, 42; EuGH, Urt. v. 8.6.2000 – Rs. C-400/98 – Breitsohl, BStBl. II 2003, 452 = UR 2000, 329 – Rz. 39, 41.

6 BFH, Urt. v. 22.2.2001 – V R 77/96, BStBl. II 2003, 426 – unter II 2 b; BFH, Urt. v. 8.3.2001 – V R 24/98, BStBl. II 2003, 430 – unter II 1 b aa.

7 BFH, Urt. v. 22.3.2001 – V R 46/00, BStBl. II 2003, 433 – unter II 2.

solchen auf die Verwendungsabsicht im „Besteuerungszeitraum“ des Leistungsbezugs.<sup>1</sup>

- 31 Der **Gesetzgeber** wollte die anfängliche Sichtweise des BFH, wonach für den Vorsteuerabzug allgemein auf die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt bzw. im Kalenderjahr des Leistungsbezugs abzustellen sei, übernehmen. Da nach dieser Sicht eine **von der ursprünglichen Verwendungsabsicht abweichende tatsächliche Verwendung eines Wirtschaftsguts in einem späteren Besteuerungszeitraum** einen Fall der Vorsteuerberichtigung ex nunc gem. Art. 20 Abs. 2 und 3 der 6. EG-Richtlinie darstelle<sup>2</sup>, sollte § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG an diese neuen Vorgaben angepasst werden. Die Änderung erfolgte, so die Gesetzesbegründung, um eine an diesen „neuen Maßstäben ausgerichtete Berichtigungsmöglichkeit des ursprünglichen Vorsteuerabzugs“<sup>3</sup>, nämlich „eine Korrektur des ursprünglichen Vorsteuerabzugs aus der Zeit vor der erstmaligen Verwendung (Investitionsphase) des Wirtschaftsguts“ sowie bereits im „Jahr der erstmaligen Verwendung des Gegenstandes“ zu ermöglichen<sup>4</sup> und damit eine – gemessen an den neuen Maßstäben – „Regelungslücke“<sup>5</sup> zu schließen, also nicht nur zur „Klarstellung“<sup>6</sup>.
- 32 Demzufolge spricht die Neufassung des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG anstelle der „Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren“ fortan von den „**für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen**“. Dass diese nach dem Willen des Gesetzgebers durch die **Verwendungsabsicht** im Zeitpunkt bzw. im Besteuerungszeitraum des Leistungsbezugs bestimmt werden sollen, lässt sich zwar ansatzweise den Gesetzesmaterialien<sup>7</sup> und der später eingefügten Übergangsregelung des § 27 Abs. 8 UStG (Anm. 35) entnehmen, nicht aber dem Wortlaut des § 15a UStG oder des § 15 UStG. Da nach der Neufassung des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG nun nicht mehr die Verhältnisse im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse angesehen werden, kann die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bereits das Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung erfassen, richtigerweise jedoch nicht das Kalenderjahr des Leistungsbezugs, sondern frühestens das darauffolgende Kalenderjahr. **Verglichen** werden müssen nach der Neuregelung also die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse im Kalenderjahr des

1 BFH, Urt. v. 8.3.2001 – V R 24/98, BStBl. II 2003, 430 – unter II 1 b aa; BFH, Urt. v. 2.3.2006 – V R 49/05, BStBl. II 2006, 729 – unter II 2 a; BFH, Urt. v. 24.4.2013 – XI R 25/10, BStBl. II 2014, 346 = UR 2014, 64 – Rz. 29, 31 ff.

2 Stellungnahme des BR v. 13.7.2001, BT-Drucks. 14/6877, 62; Bericht des FinAussch. zum StÄndG 2001 v. 8.11.2001, BT-Drucks. 14/7341, 22.

3 Bericht des FinAussch. zum StÄndG 2003 v. 6.11.2003, BT-Drucks. 15/1945, 15.

4 Bericht des FinAussch. zum StÄndG 2001 v. 8.11.2001, BT-Drucks. 14/7341, 22.

5 So zutreffend Bericht des FinAussch. zum StÄndG 2003 v. 6.11.2003, BT-Drucks. 15/1945, 15; BFH, Beschl. v. 27.2.2003 – V B 166/02, UR 2003, 454 – unter II 2.

6 So aber fälschlich die Stellungnahme des BR v. 13.7.2001, BR-Drucks. 399/01 (Beschluss), 45 = BT-Drucks. 14/6877, 62 – zu § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG und § 27 Abs. 5 UStG.

7 Stellungnahme des BR v. 13.7.2001, BT-Drucks. 14/6877, 62; Bericht des FinAussch. v. 8.11.2001, BT-Drucks. 14/7341, 22.

Leistungsbezugs (Anm. 171 ff.) mit den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen in den folgenden Kalenderjahren (Anm. 205 ff.) ab dem Zeitpunkt der erstmaligen tatsächlichen Verwendung.<sup>1</sup>

Der **Berichtungszeitraum** des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG beginnt – wie bisher 33 – mit der tatsächlichen erstmaligen Verwendung des Gegenstandes.<sup>2</sup> Insofern hat die ab 1.1.2002 gültige Neufassung („innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung“) im Gegensatz zur bis zum 31.12.2001 gültigen Altfassung („innerhalb von fünf Jahren seit dem Beginn der Verwendung“) zu keiner inhaltlichen Änderung geführt.

Als Folge der einschneidenden Änderung des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG wurden 34 **weitere Vorschriften** des § 15a UStG – ebenfalls zum 1.1.2002 – **redaktionell angepasst**.<sup>3</sup> § 15a **Abs. 4 Satz 1** UStG, der die Veräußerung und die Entnahme eines Wirtschaftsguts erfasste, stellte ebenfalls seit dem 1.1.2002 nicht mehr auf die „Verwendung im ersten Kalenderjahr“, sondern auf die „für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung“ ab. § 15a **Abs. 5** UStG, der § 15a Abs. 4 UStG auch dann für anwendbar erklärt hatte, „wenn die Veräußerung oder Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung stattfindet“, ist durch die Neufassung des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG überflüssig geworden und wurde aufgehoben. § 15a **Abs. 6 Satz 1** UStG wurde an die Streichung des Absatzes 5 redaktionell angepasst.

Der m.W. v. 1.1.2002 neu gefasste § 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 UStG 35 war nicht auf Fälle anwendbar, in denen sich der Unternehmer hinsichtlich des Vorsteuerabzugs für eine **vor dem 1.1.2002 bezogene Leistung** auf die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs berief. Der Gesetzgeber hatte es im Rahmen des StÄndG 2001 trotz eines entsprechenden Vorschlags des Bundesrates<sup>4</sup> versehentlich unterlassen, für die beschriebenen Fälle eine **Übergangsregelung** zu schaffen.<sup>5</sup> Diese Regelungslücke, die nach Ansicht des Bundesrates erhebliche Steuerausfälle für die Kalenderjahre bis 2001 nach sich ziehen würde<sup>6</sup>, wurde nachträglich im Rahmen des StÄndG 2003 durch Einfügung des § 27 **Abs. 8 UStG** geschlossen.<sup>7</sup> Nach dieser Vorschrift ist § 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 UStG in seiner ab 1.1.2002 geltenden Fassung **rückwirkend** auch für Zeiträume vor dem 1.1.2002 anzuwenden, wenn der Un-

1 Bericht des FinAussch. v. 8.11.2001, BT-Drucks. 14/7341, 22.

2 Begr. des BR v. 13.7.2001, BR-Drucks. 399/01 (Beschluss), 45 = BT-Drucks. 14/6877, 62; Bericht des FinAussch. v. 8.11.2001, BT-Drucks. 14/7341, 22.

3 Bericht des FinAussch. v. 8.11.2001, BT-Drucks. 14/7341, 22.

4 Stellungnahme des BR v. 13.7.2001, BR-Drucks. 399/01 (Beschluss), 44 f. = BT-Drucks. 14/6877 – zu § 27 Abs. 5 UStG.

5 Bericht des FinAussch. zum StÄndG 2003 v. 6.11.2003, BT-Drucks. 15/1945, 14 f. – zu § 27 Abs. 8 UStG – neu.

6 Stellungnahme des BR zum Entwurf eines StÄndG 2003 v. 17.10.2003, BT-Drucks. 15/1798, 14 – zu § 27 Abs. 8 UStG – neu –; Gegenäußerung der BReg. v. 22.10.2003, BT-Drucks. 15/1798, 20 – Zu Nummer 32 (Artikel 4 Nummer 33 Buchstabe d).

7 Art. 5 Nr. 34 Buchst. e StÄndG 2003, BGBl. I 2003, 2645 (2662).

ternehmer den Vorsteuerabzug „im Zeitpunkt des Leistungsbezugs auf Grund der von ihm erklärten Verwendungsabsicht in Anspruch genommen hat und die Nutzung ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung mit den für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen nicht übereinstimmt“ (§ 27 Anm. 51). Nach Ansicht des BFH führe die durch die Anwendungsvorschrift des § 27 Abs. 8 UStG angeordnete Rückwirkung nicht zu einem Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot; es habe kein berechtigtes Vertrauen der betroffenen Unternehmer dahingehend bestanden, dass der Gesetzgeber die Regelungslücke nicht schließen werde.<sup>1</sup>

- 36 **b)** Mit Wirkung vom **1.1.2004** sind als gleichzeitige Folgeänderung der Aufhebung des § 15 Abs. 1b UStG a.F. (Begrenzung des Vorsteuerabzugs für gemischt genutzte Fahrzeuge auf 50 v.H., siehe § 15 Anm. 52)<sup>2</sup> auch die ihn ergänzenden Berichtigungsvorschriften des § 15a **Abs. 3 Nr. 2** und **Abs. 4 Satz 2** UStG **entfallen**<sup>3</sup> und die Anwendungsvorschrift des § 27 Abs. 5 UStG neu gefasst worden<sup>4</sup> (vgl. bereits Anm. 26). Überdies hatte der Bundesrat<sup>5</sup> in seiner Stellungnahme zum Entwurf des StÄndG 2003 vorgeschlagen, die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG, die bisher auf Wirtschaftsgüter beschränkt war, die der Unternehmer nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet, auch auf **Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens und auf sonstige Leistungen** (z.B. Erhaltungsaufwand) zu erstrecken. Durch die vorgeschlagene Änderung sollte eine weitergehende Umsetzung der Vorgaben des Art. 20 der 6. EG-Richtlinie erreicht werden. Die Bundesregierung hatte den Vorschlag zunächst nicht übernommen, weil sie die Ergebnisse der einberufenen Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur vollständigen Umsetzung von Art. 20 der 6. EG-Richtlinie (zusätzliche Erfassung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens und von sonstigen Leistungen) und zur Überarbeitung von § 15a UStG abwarten wollte.<sup>6</sup>

- 37 § 15a UStG in der **bis zum 31.12.2004** gültigen Fassung lautete:

„(1) Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten,

1 BFH, Urt. v. 7.7.2005 – V R 32/04, BStBl. II 2005, 907 = UR 2006, 32 – unter II 2; BFH, Urt. v. 24.9.2009 – V R 6/08, BStBl. II 2010, 315 = UR 2010, 179 – Rz. 13, 17 f.

2 Vgl. Art. 5 Nr. 19 Buchst. c StÄndG 2003, BGBl. I 2003, 2645 (2660); Begr. zum StÄndG 2003 v. 23.9.2003, BT Drucks. 15/1562, 51 – zu § 15 Abs. 1b UStG.

3 Art. 5 Nr. 20 StÄndG 2003, BGBl. I 2003, 2645 (2660); Begr. zum StÄndG 2003 v. 23.9.2003, BT Drucks. 15/1562, 51 – zu § 15a UStG.

4 Art. 5 Nr. 34 Buchst. e StÄndG 2003, BGBl. I 2003, 2645 (2662); Begr. zum StÄndG 2003 v. 23.9.2003, BT Drucks. 15/1562, 53 – zu § 27 Abs. 5 UStG.

5 Stellungnahme des BR zum StÄndG 2003 v. 17.10.2003, BT-Drucks. 15/1798, 12 – Nummer 29 (§ 15a Abs. 6b UStG – neu – und § 44 Abs. 1 UStDV).

6 Gegenäußerung der BReg. zur Stellungnahme des BR zum Entwurf eines StÄndG 2003 v. 22.10.2003, BT-Drucks. 15/1798, 20 – zu Nummer 29.

und bei Gebäuden auf fremdem Boden tritt an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren ein solcher von zehn Jahren.

(2) Bei der Berichtigung nach Absatz 1 ist für jedes Kalenderjahr der Änderung in den Fällen des Satzes 1 von einem Fünftel und in den Fällen des Satzes 2 von einem Zehntel der auf das Wirtschaftsgut entfallenden Vorsteuerbeträge auszugehen. Eine kürzere Verwendungsdauer ist entsprechend zu berücksichtigen. Die Verwendungsdauer wird nicht dadurch verkürzt, daß das Wirtschaftsgut in ein anderes einbezogen wird.

(3) Die Absätze 1 und 2 sind auf Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallen, sinngemäß anzuwenden.

(4) Eine Änderung der Verhältnisse liegt auch vor, wenn das noch verwendungsfähige Wirtschaftsgut vor Ablauf des nach den Absätzen 1 bis 3 maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b geliefert wird und dieser Umsatz anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung.

(5) (weggefallen)

(6) Die Berichtigung nach Absatz 4 ist so vorzunehmen, als wäre das Wirtschaftsgut in der Zeit von der Veräußerung oder Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1b bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums unter entsprechend geänderten Verhältnissen weiterhin für das Unternehmen verwendet worden.

(6a) Bei einer Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a) wird der für das Wirtschaftsgut maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen. Der Veräußerer ist verpflichtet, dem Erwerber die für die Durchführung der Berichtigung erforderlichen Angaben zu machen.

(7) Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen darüber treffen,

1. ...
2. ...
3. ...“

#### 4. Grundlegende Erweiterung zum 1.1.2005

Zum **1.1.2005** wurde der bisher aus acht Absätzen (Absätze 1 bis 7 einschließlich Absatz 6a) bestehende § 15a UStG in elf Absätzen (Absätze 1 bis 11) neu gefasst und neu gegliedert.<sup>1</sup> Durch die Neufassung sollte, was vorher offensichtlich wegen der Begrenzung der Berichtigung auf Wirtschaftsgüter nicht der Fall war, Art. 20 der 6. EG-Richtlinie (jetzt Art. 184 ff. MwStSystRL) vollständig umgesetzt werden.<sup>2</sup> Hierzu wurde die **Vorsteuerberichtigung auf weitere Berichtigungsobjekte ausgedehnt**. Die neue Struktur der Vorschrift ist **bis heute beibehalten** worden. 38

**Bisher** war eine Vorsteuerberichtigung in § 15a UStG **nur** für den Fall vorgesehen, dass sich bei einem „Wirtschaftsgut“ (Absatz 1) – oder darauf entfallenden nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Absatz 3) – die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern.<sup>3</sup> Obwohl § 15a Abs. 1 UStG 39

1 Art. 5 Nr. 12 EURLUMsG v. 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3310.

2 Begr. der BReg. zum EURLUMsG v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677, 41 – zu Artikel 5 Nummer 11 (§ 15a UStG).

3 Z.B. BFH, Urt. v. 20.12.2001 – V R 8/98, BStBl. II 2002, 557 – unter II 3 b; Abschn. 214 Abs. 2 UStR 2000; *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl. 1996, § 13 Rz. 136.

einschränkungslos von einem „Wirtschaftsgut“ sprach, verstand der BFH hierunter seinerzeit nur Gegenstände des Anlagevermögens, nicht aber Gegenstände des Umlaufvermögens, denn § 15a UStG sei „ersichtlich“ auf eine Umsetzung des Art. 20 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie beschränkt, welcher nur eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs für (langlebige) „Investitionsgüter“ (Anm. 64) vorsah.<sup>1</sup> Später subsumierte er unter den Begriff, der Verwaltung<sup>2</sup> folgend, **Wirtschaftsgüter, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden**, also insbesondere Wirtschaftsgüter, die einkommensteuerrechtlich Anlagevermögen darstellen würden, wobei die ertragsteuerrechtliche Qualifizierung als Anlage- oder Umlaufvermögen umsatzsteuerrechtlich nicht (mehr) als entscheidend angesehen wurde.<sup>3</sup>

40 **Seit der grundlegenden Erweiterung** der Berichtigungstatbestände des § 15a UStG wird über die Investitionsgüter hinaus **grundsätzlich jeder Leistungsbezug erfasst**, bei dem sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern. Durch die in § 15a **Abs. 1** Satz 1 UStG neu aufgenommene Formulierung eines Wirtschaftsguts, „das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird“, wollte der Gesetzgeber von dem in Art. 20 Abs. 4 Spiegelstrich 1 der 6. EG-Richtlinie den Mitgliedstaaten eingeräumten Recht Gebrauch machen, den Begriff „**Investitionsgut**“ zu bestimmen.<sup>4</sup> Investitionsgüter sind danach solche, die „**nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet**“ werden. Damit ist die in den Verwaltungsrichtlinien<sup>5</sup> zu § 15a UStG a.F. verwendete Definition des Begriffs „Wirtschaftsgut“ im Wesentlichen in den Gesetzestext übernommen worden. Die Definition dient lediglich der Präzisierung und Abgrenzung zu den neu eingefügten Berichtigungstatbeständen der Absätze 2, 3, 4 und 6, eine inhaltliche Änderung ist mit der Definition nicht verbunden. Im Übrigen entspricht § 15a Abs. 1 UStG inhaltlich seiner zuvor geltenden Fassung.<sup>6</sup>

41 Neben den von § 15a Abs. 1 UStG erfassten Wirtschaftsgütern, „die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet“ werden, fallen unter den neuen § 15a **Abs. 2** UStG erstmals **auch Wirtschaftsgüter, die „nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet“ werden**, die also z.B. verkauft oder verarbeitet werden. Insbesondere handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die einkommensteuerrechtlich als Umlaufvermögen anzusehen wären. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut (abweichend von der ursprünglichen Verwendungsabsicht im Kalenderjahr des Erwerbs) erstmals verwendet wird (§ 15a Abs. 2 Satz 2 UStG). Der Berichtigungszeitraum für Investitionsgüter (§ 15a Abs. 1

1 BFH, Urt. v. 20.12.2001 – V R 8/98, BStBl. II 2002, 557 – unter II 3 b; BFH, Urt. v. 12.2.2009 – V R 85/07, BStBl. II 2010, 76 – unter II 1 a.

2 Abschn. 214 Abs. 2 UStR 2000 und 2005.

3 BFH, Urt. v. 24.9.2009 – V R 6/08, BStBl. II 2010, 315.

4 Begr. der BReg. zum EURLUmsG v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677, 41 – zu Artikel 5 Nummer 11 (§ 15a Abs. 1 UStG).

5 Abschn. 214 Abs. 2 UStR 2000 und 2005.

6 Begr. der BReg. zum EURLUmsG v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677, 41 – zu Artikel 5 Nummer 11 (§ 15a Abs. 1 UStG).



UStG) soll hier nach dem Wortlaut der Norm und nach der Gesetzesbegründung keine Rolle spielen<sup>1</sup> (siehe dazu Anm. 402 ff., 412).

Durch den neuen § 15a **Abs. 3** UStG wird erstmals auch eine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse bei einem nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingefügten Gegenstand, welcher durch den Einbau seine Eigenständigkeit verliert (**unselbständiger Bestandteil eines Wirtschaftsguts**) oder bei einer an einem Wirtschaftsgut ausgeführten (**unselbständigen**) **sonstigen Leistung** in die Berichtigungsvorschrift einbezogen. Die Berichtigungsvorschriften des § 15a Abs. 1 und 2 UStG, welche ein selbständiges Wirtschaftsgut voraussetzen, sind nicht unmittelbar anwendbar, wenn der eingebaute Gegenstand mit seinem Einbau oder die sonstige Leistung mit ihrer Ausführung ihre Selbständigkeit verlieren. § 15a Abs. 3 UStG – neu – erklärt die Absätze 1 und 2 daher für entsprechend anwendbar; er fingiert damit den unselbständigen Bestandteil bzw. die sonstige Leistung (in Abgrenzung zu den von § 15a Abs. 6 UStG erfassten nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten also insgesamt **Erhaltungsaufwand**) als ein selbständiges Wirtschaftsgut. 42

Der ebenfalls neu eingefügte § 15a **Abs. 4** UStG erklärt die Berichtigungsvorschriften der Absätze 1 und 2 **auch auf alle anderen** (nicht unter Absatz 3 fallenden, eigenständigen) **sonstigen Leistungen**, die also nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden, für anwendbar. 43

§ 15a **Abs. 5** UStG entspricht dem vormaligen § 15a Abs. 2 UStG und regelt, **wie die Berichtigung** bei Vorliegen der Berichtigungsvoraussetzungen **nach Absatz 1** (Investitionsgut) **durchzuführen ist**. 44

§ 15a **Abs. 6** UStG ordnet an, dass die Absätze 1 bis 5 auf Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallen, sinngemäß anzuwenden sind. § 15a Abs. 6 UStG tritt an die Stelle des bisherigen § 15a Abs. 3 UStG, welcher eine sinngemäße Anwendung der Absätze 1 und 2 a.F. und damit eine Verpflichtung zur Vorsteuerberichtigung bei einer Änderung der Verhältnisse in Bezug auf **nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten** an einem Investitionsgut i.S.d. § 15a Abs. 1 UStG vorsah. Damit wurden und werden nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten an einem Wirtschaftsgut wie ein eigenständiges Wirtschaftsgut behandelt, nicht etwa mit den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zusammengerechnet. Im Rahmen der Erweiterung um die in den neu eingefügten Absätzen 2, 3 und 4 genannten Berichtigungsobjekte hielt es der Gesetzgeber (irrig, Anm. 487) für notwendig, die Berichtigungsverpflichtung auch auf solche nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die auf die neuen Berichtigungsobjekte entfallen, auszudehnen.<sup>2</sup> 45

1 Begr. der BReg. zum EURLUMsG v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677, 41 f. – zu Artikel 5 Nummer 11 (§ 15a Abs. 2 UStG).

2 Begr. der BReg. zum EURLUMsG v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677, 42 – zu Artikel 5 Nummer 11 (§ 15a Abs. 6 UStG).

- 46 Nach dem neu eingefügten, klarstellenden § 15a **Abs. 7** UStG ist eine **Änderung** der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse i.S.d. Absätze 1 bis 3 **auch** dann anzunehmen, wenn diese Änderung **durch einen Wechsel der Besteuerungsform** bedingt ist, nämlich durch einen Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Kleinunternehmerbesteuerung (§ 19 Abs. 1 UStG) oder zur Durchschnittssatzbesteuerung (§§ 23, 23a oder 24 UStG) oder umgekehrt.<sup>1</sup> Die Vorschriften des § 15a **Abs. 8 und Abs. 9** UStG regeln, wann bei einer **Veräußerung oder Entnahme** (§ 3 Abs. 1b UStG) eines Wirtschaftsguts eine Änderung der Verhältnisse eintritt und wie in diesem Fall die Berichtigung vorzunehmen ist. Die Neufassung ist nach ihrem Wortlaut auf ein Wirtschaftsgut beschränkt, das „nicht nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird“, also auf ein Wirtschaftsgut i.S.d. § 15a Abs. 1 UStG. Da vor der Neufassung eine Berichtigung ohnehin nur für solche Wirtschaftsgüter vorgesehen war, tritt die Vorschrift – ohne sachliche Änderung – an die Stelle von § 15a Abs. 4 und 6 UStG – alt –.<sup>2</sup> § 15a **Abs. 10** UStG entspricht der bisherigen Regelung des § 15a Abs. 6a UStG a.F. zur **Geschäftsveräußerung** i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG (vgl. Anm. 24).<sup>3</sup> § 15a **Abs. 11** UStG enthält an Stelle des im Wesentlichen inhaltsgleichen § 15a Abs. 7 UStG a.F. **Verordnungsermächtigungen** insbesondere darüber, wie der Ausgleich nach § 15a Abs. 1 bis 9 UStG durchzuführen ist.<sup>4</sup>
- 47 § 15a UStG in seiner zum 1.1.2005 geltenden Fassung ist nach der klarstellenden<sup>5</sup> **Anwendungsregelung** des § 27 Abs. 11 UStG auf Vorsteuerbeträge anzuwenden, deren **zugrunde liegende Umsätze** i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG – also die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Eingangsleistungen – **nach dem 31.12.2004 ausgeführt** bzw. empfangen werden. Teilleistungen werden wie eigenständige Leistungen (Umsätze) behandelt (arg. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 UStG). § 27 Abs. 11 UStG ist nicht hinreichend mit § 15a UStG abgestimmt. Da § 27 Abs. 11 UStG auf die einzelnen Umsätze bzw. Eingangsleistungen abstellt und nicht wie § 15a UStG auf die Leistung bzw. den Bezug der in § 15a UStG genannten Berichtigungsobjekte (insbes. Wirtschaftsgut i.S.d. Absatzes 2), müsste bei einem Wirtschaftsgut i.S.d. § 15a Abs. 2 UStG, dessen Herstellung auf Leistungen beruht, die sowohl vor als auch nach dem 31.12.2004 ausgeführt wurden (Gebäude), eine den Umsätzen entsprechende Aufteilung des Wirtschaftsguts für Zwecke der Vorsteuerberichtigung vorgenommen werden. Abweichend hiervon

1 Siehe näher Begr. der BReg. zum EURLUMsG v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677, 42 f. – zu Artikel 5 Nummer 11 (§ 15a Abs. 7 UStG); Stellungnahme des BR v. 24.9.2004, BT-Drucks. 15/3789, 2 – Nummer 3 – zu Artikel 5 Nummer 11 (§ 15a UStG 1999); Gegenäußerung der BReg. zur Stellungnahme des BR v. 14.10.2004, BT-Drucks. 15/3922, 2 – zu Nummer 3 (Artikel 5 Nummer 11); Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch. v. 27.10.2004, BT-Drucks. 15/4050, 24, 60 – zu Nummer 11 (§ 15a UStG).

2 Begr. der BReg. zum EURLUMsG v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677, 42 – zu Artikel 5 Nummer 11 (§ 15a Abs. 8 und 9 UStG).

3 Begr. der BReg. zum EURLUMsG v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677, 42 – zu Artikel 5 Nummer 11 (§ 15a Abs. 10 UStG).

4 Begr. der BReg. zum EURLUMsG v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677, 42 – zu Artikel 5 Nummer 11 (§ 15a Abs. 11 UStG).

5 Begr. der BReg. zum EURLUMsG v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677, 42 – zu Artikel 5 Nummer 18 (§ 27 Abs. 11 UStG – neu).

stellt die Finanzverwaltung für die Anwendung der Neufassung nicht auf die Ausführung der jeweiligen Umsätze, sondern darauf ab, dass das Wirtschaftsgut nach dem 31.12.2004 angeschafft oder hergestellt wurde.<sup>1</sup> Das ist sachgerecht, widerspricht aber § 27 Abs. 11 UStG.<sup>2</sup> Entgegen der Verwaltungsauffassung kommt es auch nicht darauf an, dass nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Absatz 6) nach dem 31.12.2004 getätigt wurden<sup>3</sup>; entscheidend ist die Ausführung der Umsätze, die zu den nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten geführt haben bzw. den Vorsteuerbeträgen zugrunde liegen.

### Gegenüberstellung § 15a UStG n.F. (ab 1.1.2005) – a.F.

48

§ 15a n.F.		§ 15a a.F.	Inhalt
Abs. 1	entspricht	Abs. 1	mehrmals verwendete WG, sog. Investitionsgüter (insbes. Anlagevermögen)
Abs. 2	neu	–	nur einmalig verwendete WG (insbes. Umlaufvermögen)
Abs. 3	neu	–	Einfügung von unselbständigen Bestandteilen in ein WG und sonstige Leistungen an einem WG (Erhaltungsaufwand); nicht besteuerte Entnahme
Abs. 4	neu	–	andere (eigenständige) sonstige Leistungen
Abs. 5	entspricht	Abs. 2	Durchführung der Berichtigung
Abs. 6	entspricht	Abs. 3	nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten
Abs. 7	neu	–	Wechsel der Besteuerungsform
Abs. 8	entspricht	Abs. 4	Veräußerung und Entnahme
Abs. 9	entspricht	Abs. 6	Durchführung der Berichtigung nach Absatz 8 n.F. bzw. Absatz 4 a.F.
Abs. 10	entspricht	Abs. 6a	Geschäftsveräußerung
Abs. 11	entspricht	Abs. 7	Verordnungsermächtigungen

### 5. Weitere Änderungen ab 2007

a) Zum 1.1.2007 fügte der Gesetzgeber zur „Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens“<sup>4</sup> in § 15a Abs. 3 UStG einen neuen Satz 2 ein.<sup>5</sup> Danach werden sämtliche Gegenstände, die im Rahmen einer Maßnahme in ein Wirtschaftsgut

49

1 Abschn. 27.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE; BayLfSt, Vfg. v. 29.8.2013 – S 7316.2.1 - 3/6 St 33, MwStR 2013, 678; ebenso *Birkenfeld* in *Birkenfeld/Wäger*, USt-Handbuch, § 260 Rz. 332 – Lfg. 42, Oktober 2006.

2 *Stadte*, UStG, 3. Aufl. 2015, § 15a UStG Rz. 10, § 27 UStG Rz. 45.

3 Abschn. 27.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

4 Begr. der BReg. v. 19.6.2006, BT-Drucks. 16/1853, 13 – zu Artikel 8 Nummer 1 Buchstabe a (§ 15a Abs. 3 Satz 2 UStG).

5 Art. 8 Nr. 1 Buchst. a des Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft v. 22.8.2006, BGBl. I 2006, 1970 (1972).

eingehen, und sämtliche sonstige Leistungen, die im Rahmen einer Maßnahme an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden, zu einem Berichtigungsobjekt zusammengefasst. Dies soll die Überwachung und Durchführung der gesetzlichen Regelung durch die Unternehmer und die Verwaltung erleichtern.<sup>1</sup> Der bisherige § 15a Abs. 3 Satz 2 UStG wurde der neue Satz 3. Überdies wurden hinter § 15a Abs. 4 Satz 1 UStG, der die (nicht von Absatz 3 erfassten) eigenständigen sonstigen Leistungen betrifft, die **Sätze 2 bis 4** neu eingefügt. Damit machte der Gesetzgeber eine zuvor bestehende, den Unternehmer nicht verpflichtende Nichtbeanstandungsregelung der Verwaltung<sup>2</sup> zum Gesetz.<sup>3</sup> Nach der Gesetzesbegründung soll die Erweiterung ebenfalls der Vereinfachung bzw. der Klarstellung dienen.<sup>4</sup> Die zum 1.1.2007 wirksamen Neuregelungen des § 15a Abs. 3 und 4 UStG sind nach der **Anwendungsregelung** des § 27 Abs. 12 UStG auf Vorsteuerbeträge anzuwenden, deren zugrunde liegende (Eingangs-) Umsätze nach dem 31.12.2006 ausgeführt wurden, also auch dann, wenn der Unternehmer für diese Leistungen vor dem 1.1.2007 eine Vorauszahlung geleistet hat.<sup>5</sup>

- 50 **b)** Mit Wirkung vom **1.1.2011** sind § 15a Abs. 6a und Abs. 8 Satz 2 UStG neu in das Gesetz eingefügt worden.<sup>6</sup> Die Vorschriften sind eine **Folgeänderung** zu dem gleichzeitig mit dem JStG 2010 – erneut<sup>7</sup> – eingefügten **§ 15 Abs. 1b UStG**<sup>8</sup>. Letzterer soll in Umsetzung von Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL<sup>9</sup> die verfehlte sog. Seeling-Rechtsprechung des EuGH<sup>10</sup> makulieren<sup>11</sup>, indem er den Vorsteuerabzug bei nur teilweise unternehmerisch verwendeten Grundstücken auf den unternehmerisch verwendeten Teil begrenzt. In Folge dessen bestimmt der neue § 15a Abs. 6a UStG – in Umsetzung des neuen Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL<sup>12</sup> –, dass eine Änderung der (für den Vorsteuerabzug maß-

1 Begr. der BReg. v. 19.6.2006, BT-Drucks. 16/1853, 13 – zu Artikel 8 Nummer 1 Buchstabe a (§ 15a Abs. 3 Satz 2 UStG).

2 BMF, Schr. v. 6.12.2005 – IV A 5 - S 7316 - 25/05, BStBl. I 2005, 1068 = UR 2006, 36 – Rz. 46.

3 Vgl. BFH, Urt. v. 5.6.2014 – XI R 44/12, UR 2014, 700 – Rz. 42 ff.

4 Begr. der BReg. v. 19.6.2006, BT-Drucks. 16/1853, 13 – zu Artikel 8 Nummer 1 Buchstabe b (§ 15a Abs. 4 Satz 2–4 UStG – neu).

5 Begr. der BReg. v. 19.6.2006, BT-Drucks. 16/1853, 14 – zu Artikel 8 Nummer 2 (§ 27 Abs. 12 UStG – neu).

6 Art. 4 Nr. 10 Buchst. a und b JStG 2010 v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768 (1786); siehe dazu *Stadie*, UR 2011, 125 (140 ff.); *Meurer*, UStB 2011, 44 (47).

7 Der damalige, in der Zeit vom 1.4.1999 bis zum 31.12.2003 gültige § 15 Abs. 1b UStG beschränkte den Vorsteuerabzug bei Kfz-Kosten auf 50 % (siehe § 15 Anm. 58).

8 Begr. der BReg. zum Entwurf des JStG 2010 v. 21.6.2010, BT-Drucks. 17/2249, 78 – zu Nummer 10 Buchstabe a (§ 15a Abs. 6a UStG – neu) und Buchstabe b (§ 15a Abs. 8 Satz 2 UStG – neu).

9 Eingefügt durch Art. 1 Nr. 12 Richtlinie 2009/162/EU des Rates v. 22.12.2009 zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU Nr. L 10 v. 15.1.2010, 14.

10 EuGH, Urt. v. 8.5.2003 – Rs. C-269/00 – Seeling, BStBl. II 2004, 378 = UR 2003, 288 – Rz. 48 ff.; Anm. *Burgmaier*, UR 2003, 293.

11 *Stadie*, UR 2011, 125 (140) – unter VIII.

12 Eingefügt durch Art. 1 Nr. 12 Richtlinie 2009/162/EU des Rates v. 22.12.2009, ABl. EU Nr. L 10 v. 15.1.2010, 14.

gebenden) Verhältnisse auch bei einer Änderung der Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 1b UStG (teilunternehmerisch verwendetes Grundstück), also bei einer Änderung des Umfangs der unternehmerischen Verwendung vorliegt. Der in diesem Zusammenhang ebenfalls neu angefügte § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG bestimmt, dass eine Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a Abs. 8 Satz 1 UStG auch vorliegt, wenn ein Wirtschaftsgut, für das der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG teilweise ausgeschlossen war (teilunternehmerisch verwendetes Grundstück) veräußert oder entnommen wird. Die neuen Vorschriften sind nach der **Übergangsregelung** des § 27 Abs. 16 UStG abweichend von dem allgemeinen § 27 Abs. 1 UStG *nicht* anzuwenden auf Wirtschaftsgüter i.S.d. § 15 Abs. 1b UStG (teilunternehmerisch verwendete Grundstücke), die auf Grund eines *vor dem 1.1.2011* abgeschlossenen Verpflichtungsvertrags angeschafft worden sind oder mit deren Herstellung vor dem 1.1.2011 begonnen worden ist (Satz 1). Als Beginn der Herstellung gilt die Stellung des Bauantrags oder die Einreichung der Bauunterlagen (Satz 2). Allerdings soll die vorstehende Ausnahme des § 27 Abs. 16 UStG nach Verwaltungsauffassung nur für die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern i.S.d. § 15 Abs. 1b UStG gelten, nicht hingegen für laufende Aufwendungen.<sup>1</sup> Um diese Auffassung in Gesetzesform zu manifestieren, sollte nach dem Referentenentwurf des BMF und dem gleichlautenden Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 26.5.2014 hinter § 27 Abs. 16 Satz 1 UStG ein entsprechender neuer Satz 2 eingefügt werden<sup>2</sup>, welcher nach der Entwurfsbegründung der „Klarstellung“ diene<sup>3</sup>. Nachdem der Deutsche Städtetag Zweifel an der Verwaltungsauffassung geäußert und Vertrauensschutz für Kommunen gefordert hatte, die entgegen der – nicht von Anfang an zweifelsfrei publizierten – Verwaltungsauffassung Vorsteuerbeträge geltend gemacht haben, hat der Finanzausschuss dem Bundestag empfohlen, die geplante Neuregelung aus dem Gesetzesentwurf zu streichen.<sup>4</sup> Dem ist der Bundestag gefolgt.

frei

51–57

1 Abschn. 15.6a Abs. 8 UStAE.

2 Art. 7 Nr. 9 des Gesetzesentwurfs der BReg. zum KroatienStAnpG v. 26.5.2014, BT-Drucks. 18/1529, 30: „Nach § 27 Absatz 16 Satz 1 wird folgender Satz eingefügt: Ausgenommen hiervon sind Leistungen im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern iS des § 15 Abs. 1b UStG, die keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter darstellen und nach dem 31.12.2010 bezogen werden.“

3 Begr. der BReg. zum KroatienStAnpG v. 26.5.2014, BT-Drucks. 18/1529, 74 – zu Artikel 7 Nummer 9 (§ 27 Abs. 16 Satz 2 UStG – neu): „Mit der Ergänzung wird klargestellt, dass Leistungen im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern im Sinne des § 15 Absatz 1b UStG, die keine Anschaffungs- und Herstellungskosten darstellen und die nach dem Stichtag 31. Dezember 2010 bezogen werden, nicht unter die Übergangsregelung nach § 27 Absatz 16 UStG fallen.“

4 Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch. v. 2.7.2014, BT-Drucks. 18/1995, 120 – zu Artikel 7 Nummer 9 a.F. (§ 27 Abs. 16 Satz 2 UStG).

### III. Unionsrechtliche Vorgaben

#### 1. Überblick, Zweck

58 Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie innerhalb von „Titel X – Vorsteuerabzug“ in einem eigens so überschriebenen „**Kapitel 5 – Berichtigung des Vorsteuerabzugs**“ (Art. 184–192 MwStSystRL, bis 31.12.2006: Art. 20 der 6. EG-Richtlinie) und ergänzend in dem nachträglich eingefügten Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL<sup>1</sup> geregelt. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Berichtigungsmechanismus wesentlicher Bestandteil des durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie eingeführten Vorsteuerabzugssystems.<sup>2</sup> Er ist **zwingend**<sup>3</sup> und soll die **Richtigkeit** und **Genauigkeit des Vorsteuerabzugs** und damit die **Neutralität** der Mehrwertsteuer sichern<sup>4</sup>, indem Eingangsumsätze (nur) insoweit zum Abzug der Vorsteuer berechtigen, als sie der Erbringung von Leistungen dienen, die der Mehrwertsteuer unterliegen.<sup>5</sup> Die Regelungen zum Vorsteuerabzug und dessen Berichtigung haben somit zum „Ziel, eine enge und unmittelbare **Verbindung zwischen dem Recht auf Vorsteuerabzug und der Nutzung** der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen **für besteuerte Umsätze** herzustellen“<sup>6</sup>. In den Worten des Art. 192 MwStSystRL besteht der dort als Grundsatz formulierte Zweck des Berichtigungsmechanismus darin, zu vermeiden, dass dem Steuerpflichtigen infolge der sofortigen Entscheidung über den Vorsteuerabzug künftig **ungerechtfertigte Steuervor- oder Steuernachteile** entstehen, wenn sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug zugrunde gelegten maßgebenden Verhältnisse später ändern. Bei Investitionsgütern ist die Wahrscheinlichkeit solcher Änderungen besonders groß, weil diese oft über mehrere Jahre verwendet werden, während deren sich ihre Zuordnung ändern kann.<sup>7</sup> Bei Investitionsgütern sollen die Berichtigungsvorschriften sicherstellen, dass der Vorsteuerabzug an der *dauerhaften* Verwendung der Eingangsumsätze für die Zwecke besteuerten Umsätze ausgerichtet wird.<sup>8</sup> Überdies soll durch die Berichtigung verhindert werden, dass dem Steuerpflichtigen infolge des vollständigen Sofortabzugs der Vorsteuersteuer

1 Eingefügt durch Art. 1 Nr. 12 Richtlinie 2009/162/EU des Rates v. 22.12.2009, ABl. EU Nr. L 10 v. 15.1.2010.

2 EuGH, Urt. v. 13.3.2014 – Rs. C-107/13 – FIRIN OOD, UR 2014, 705 – Rz. 50.

3 EuGH, Urt. v. 30.3.2006 – Rs. C-184/04 – Uudenkaupungin kaupunkki, UR 2006, 530 – Rz. 35.

4 EuGH, Urt. v. 30.3.2006 – Rs. C-184/04 – Uudenkaupungin kaupunkki, UR 2006, 530 – Rz. 26; EuGH, Urt. v. 29.11.2012 – Rs. C-257/11 – SC Gran Via Moinești SRL, UR 2013, 224 – Rz. 38; EuGH, Urt. v. 13.3.2014 – Rs. C-107/13 – FIRIN OOD, UR 2014, 705 – Rz. 50.

5 EuGH, Urt. v. 18.10.2012 – Rs. C-234/11 – TETS Haskovo AD, UR 2012, 921 – Rz. 31.

6 EuGH, Urt. v. 15.12.2005 – Rs. C-63/04 – Centralan Property, UR 2006, 418 – Rz. 57, 73; EuGH, Urt. v. 18.10.2012 – Rs. C-234/11 – TETS Haskovo, UR 2012, 921 – Rz. 31; EuGH, Urt. v. 29.11.2012 – Rs. C-257/11 – SC Gran Via Moinești SRL, UR 2013, 224.

7 EuGH, Urt. v. 30.3.2006 – Rs. C-184/04 – Uudenkaupungin kaupunki, UR 2006, 530 – Rz. 25.

8 EuGH, Urt. v. 15.12.2005 – Rs. C-63/04 – Centralan Property, UR 2006, 418 – Rz. 77.

ein ungerechtfertigter wirtschaftlicher Vorteil gegenüber dem Endverbraucher verschafft wird.<sup>1</sup>

**Art. 184 MwStSystRL**<sup>2</sup>, wonach der ursprüngliche Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn dieser höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war, erfasst den Fall, dass ein zu Unrecht abgelehnter bzw. gewährter Vorsteuerabzug (verfahrensrechtlich) zu korrigieren ist (Vor Art. 184 MwStSystRL; § 17 Anm. 20). Die Vorschrift ist aber m.E. nicht auf diesen Fall beschränkt, sondern trifft **allgemeine Aussagen** für die „Berichtigung des Vorsteuerabzugs“, wie schon ihre Stellung als Eingangsvorschrift im gleichnamigen Kapitel zeigt. Der EuGH entnimmt der Vorschrift den allgemeinen, für den gesamten Berichtigungsmechanismus geltenden, **personellen Grundsatz**, dass eine Berichtigung eines von einem Steuerpflichtigen vorgenommenen Vorsteuerabzugs nur bei diesem Steuerpflichtigen vorgenommen werden kann, die Norm also einer „Einziehung der infolge der Berichtigung eines Vorsteuerabzugs geschuldeten Beträge bei einem anderen als dem Steuerpflichtigen, der den Abzug vorgenommen hat, entgegensteht“.<sup>3</sup> Des Weiteren bringt der allgemeine Art. 184 MwStSystRL den **zwingenden Charakter des Berichtigungsmechanismus** und dessen Wirkung **zugunsten und zulasten des Steuerpflichtigen** zum Ausdruck, denn der Vorsteuerabzug „wird berichtigt“, wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug – aus in den nachfolgenden Artikeln (nicht abschließend) genannten Gründen – „höher oder niedriger“ ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.

**Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL**<sup>4</sup> stellt den **Grundsatz**<sup>5</sup> auf, dass der Vorsteuerabzug (insbesondere) zu berichtigen ist, wenn sich die **Faktoren**, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung **geändert** haben. Die Vorschrift gilt allgemein, für alle Arten der Berichtigung. Eine Änderung der Faktoren umfasst insbesondere sowohl eine Änderung des Entgelts (Art. 185 MwStSystRL) als auch eine Änderung der sonstigen für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Faktoren bzw. Verhältnisse (Art. 185 bis 192 und Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL). Die Generalklausel des Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL ermöglicht es den Mitgliedstaaten nicht nur, sondern **verpflichtet** sie dazu, die Vorsteuerberichtigung grundsätzlich **für sämtliche Leistungsbezüge** vorzusehen, bei denen sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Faktoren ändern.<sup>6</sup>

1 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Wollny, BStBl. II 2007, 32 = UR 2006, 638 – Rz. 35.

2 Entspricht Art. 20 Abs. 1 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie.

3 EuGH, Urt. v. 10.10.2013 – Rs. C-622/11 – Pactor Vastgoed BV, UR 2014, 662 – Rz. 36 und Leitsatz.

4 Entspricht Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 Halbs. 1 der 6. EG-Richtlinie.

5 EuGH, Urt. v. 13.3.2014 – Rs. C-107/13 – FIRIN OOD, UR 2014, 705 – Rz. 51; EuGH, Urt. v. 18.10.2012 – Rs. C-234/11 – TETS Haskovo AD, UR 2012, 921 – Rz. 32.

6 EuGH, Urt. v. 30.3.2006 – Rs. C-184/04 – Uudenkaupungin kaupunki, UR 2006, 530 – Rz. 35; EuGH, Urt. v. 18.10.2012 – Rs. C-234/11 – TETS Haskovo, UR 2012, 921 – Rz. 32; EuGH, Urt. v. 29.11.2012 – Rs. C-257/11 – SC Gran Via Moinești SRL, UR 2013, 224 – Rz. 40.

Für die **Umsetzung** dieser Verpflichtung besitzen die Mitgliedstaaten einen **weitgehenden Spielraum**, denn nach Art. 186 MwStSystRL legen die Mitgliedstaaten die Einzelheiten für die Anwendung des Art. 185 MwStSystRL fest. **Verpflichtende Sonderregelungen** enthält die Mehrwertsteuersystemrichtlinie allerdings für den Hauptanwendungsfall, nämlich die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Investitionsgütern (Art. 187 f. MwStSystRL) und ergänzend für gemischt genutzte Grundstücke (Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL).

- 61 Die übrigen Bestimmungen (Art. 189–192 MwStSystRL) sind **Kannbestimmungen** zum weiteren Regelungsspielraum der Mitgliedstaaten (Art. 189 MwStSystRL), zur Behandlung von Dienstleistungen wie Investitionsgüter (Art. 190 MwStSystRL), zum Verzicht auf die Vorsteuerberichtigung bei unwesentlichen praktischen Auswirkungen aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung (Art. 191 MwStSystRL) und zum Regelungsspielraum der Mitgliedstaaten beim Wechsel der Besteuerungsform (Art. 192 MwStSystRL).

## 2. Abweichung von der Systematik der Mehrwertsteuersystemrichtlinie im deutschen Umsatzsteuergesetz

- 62 Die Systematik der Mehrwertsteuersystemrichtlinie wird im deutschen Umsatzsteuergesetz nicht fortgeführt, was den Abgleich mit den unionsrechtlichen Vorgaben erschwert.<sup>1</sup> Zum einen sind die Vorschriften über die Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Umsatzsteuergesetz **auseinandergerissen** worden. Während die Berichtigung wegen „Änderung der Verhältnisse“ systematisch korrekt im „Vierten Abschnitt Steuer und Vorsteuer“ im Anschluss an den in § 15 UStG geregelten Vorsteuerabzug in § 15a UStG geregelt ist, wurde die Berichtigung des Vorsteuerabzugs wegen „Änderung der Bemessungsgrundlage u.Ä.“ systemwidrig im „Fünften Abschnitt Besteuerung“ in § 17 UStG erfasst. Des Weiteren enthält § 15a UStG im Gegensatz zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie keinen allgemeinen Berichtigungstatbestand für alle Leistungsbezüge, sondern (seit dem 1.1.2005) mehrere komplizierte, schwer abgrenzbare **Einzelberichtigungstatbestände**, die eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs für die dort genannten Wirtschaftsgüter und sonstigen sog. Berichtigungsobjekte (Absätze 1, 2, 3, 4 und 6), vorsehen, womit praktisch alle Leistungsbezüge abgedeckt sein dürften.
- 63 Die **Vorgaben** der gleichlautenden Vorgängervorschrift, des Art. 20 Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie, hatte der deutsche Gesetzgeber in der **bis zum 31.12.2004** gültigen Fassung des § 15a UStG **nicht vollständig umgesetzt**. Dort war eine Vorsteuerberichtigung nur für den Fall vorgesehen, dass sich bei einem *Investitionsgut* (Anm. 64) die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern, während für die sonstigen Leistungsbezüge eine Vorsteuerberichtigung nicht geregelt war (Anm. 18 ff.). Aber selbst bei derartigen Umsetzungsmängeln soll sich der Unternehmer nach der Rechtsprechung des BFH<sup>2</sup> nicht unmittelbar auf den für ihn ggf. günstigeren Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL (bzw. Art. 20 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie) berufen können (allgemein zum Anwen-

1 Zutreffend *Lippross*, Umsatzsteuer, 23. Aufl. 2012, 7.9.1.b – S. 1024.

2 BFH, Urt. v. 12.2.2009 – V R 85/07, BStBl. II 2010, 76 – unter II 2.



dungsvorrang siehe Einf. Anm. 618 ff.). Die Vorschrift (des Art. 20 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie) sei weder inhaltlich unbedingt noch hinreichend genau, da sie den Mitgliedstaaten (heute gem. Art. 186 MwStSystRL ausdrücklich) einen Ermessensspielraum bei der Umsetzung in das nationale Recht belässt. Dies kann angesichts der Forderung des § 185 Abs. 1 MwStSystRL, der eine Vorsteuerberichtigung bei sämtlichen Eingangsleistungen verbindlich vorschreibt, nicht überzeugen, wenn im nationalen Recht für bestimmte Eingangsleistungen überhaupt keine Berichtigung vorgesehen ist, wie dies vor 2005 der Fall war.<sup>1</sup>

### 3. Vorgaben für Investitionsgüter (Art. 187 ff. MwStSystRL)

Art. 187 und 188 MwStSystRL enthalten verbindliche Vorgaben für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Investitionsgütern („zwingender Charakter“).<sup>2</sup> Die Vorschriften über die Berichtigung bei Investitionsgütern verfolgen das **Ziel**, sicherzustellen, „dass der Vorsteuerabzug getreu die dauerhafte Verwendung der Eingangsumsätze für die Zwecke besteuert Umsätze widerspiegelt“.<sup>3</sup> Unter dem **Begriff „Investitionsgüter“** versteht der EuGH die für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit genutzte Güter, die durch ihre Langlebigkeit und ihren Wert gekennzeichnet sind und deren Anschaffungskosten daher in der Regel nicht sofort, sondern über mehrere Jahre abgeschrieben werden.<sup>4</sup> **Art. 189 Buchst. a MwStSystRL** (vormals: Art. 20 Abs. 4 Spiegelstrich 1 der 6. EG-Richtlinie) gestattet es den Mitgliedstaaten, für Zwecke der Art. 187 und 188 MwStSystRL den Begriff „Investitionsgut“ zu definieren. Die Mitgliedstaaten besitzen dabei, wie der EuGH<sup>5</sup> zu Art. 17 Gedankenstrich 3 der 2. EG-Richtlinie<sup>6</sup> ausgeführt hat, einen „gewissen Ermessensspielraum hinsichtlich der Erfordernisse, die in Bezug auf die Langlebigkeit und den Wert der Gegenstände sowie die anzuwendenden Abschreibungsregeln erfüllt sein müssen, haben dabei aber“ den wesentlichen Unterschied zwischen (langlebigen) Investitionsgütern und sonstigen Wirtschaftsgütern zu beachten. Die Mitgliedstaaten sind nicht verpflichtet, den Begriff „Investitionsgut“ in das nationale Recht zu übernehmen. Das deutsche Umsatzsteuergesetz verwendet den Begriff „Investitionsgut“ nicht. Der Gesetzgeber wollte den Begriff „Investitionsgut“ jedoch mit dem zum 1.1. 2005 geänderten **§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG** bestimmen, der ein „Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird“ voraus-

64

1 So zu Recht *Birkenfeld*, wonach sich der Unternehmer auf das ihm günstigere Gemeinschaftsrecht berufen könne, sofern § 15a UStG vor 2005 keine Vorsteuerberichtigung zuließ, *Birkenfeld* in *Birkenfeld/Wäger*, USt-Handbuch, § 192 Rz. 11 – Lfg. 40, Mai 2006.

2 EuGH, Urt. v. 30.3.2006 – Rs. C-184/04 – Uudenkaupungin kaupunki, UR 2006, 530 – Rz. 26; EuGH, Beschl. v. 5.6.2014 – Rs. C-500/13 – Gmina Międzyzdroje, juris – Rz. 24.

3 EuGH, Urt. v. 15.12.2005 – Rs. C-63/04 – Centralan Property, UR 2006, 418 – Rz. 77.

4 EuGH, Urt. v. 1.2.1977 – Rs. 51/76 – Verbond van Nederlandse Ondernemingen, UR 1977, 901 – Rz. 12, 18; EuGH, Urt. v. 6.3.2008 – Rs. C-98/07 – Nordania Finans und BG Factoring, UR 2008, 625 – Rz. 27 f.; EuGH, Urt. v. 16.2.2012 – Rs. C-118/11 – Eon Aset Menidjmont OOD, UR 2012, 230 – Rz. 35 m.w.N.; ebenso BFH, Urt. v. 14.10.2015 – V R 10/14, UR 2016, 35 – Rz. 23.

5 EuGH, Urt. v. 1.2.1977 – Rs. 51/76 – Verbond van Nederlandse Ondernemingen, UR 1977, 901 – Rz. 18.

6 Zweite Richtlinie des Rates 67/228/EWG v. 11.4.1967, ABl. EG Nr. P 71/1967, 1303.

setzt und damit im Wesentlichen diejenigen Wirtschaftsgüter erfasst, die einkommensteuerrechtlich Anlagevermögen darstellen.<sup>1</sup>

- 65 Art. 187 Abs. 1 MwStSystRL definiert den **Berichtigungszeitraum**. Nach Absatz 1 Unterabsatz 1 beträgt dieser **grundsätzlich fünf Jahre einschließlich des Jahres, in dem** die Investitionsgüter **erworben oder hergestellt** wurden, kann also im Extremfall – bei Anschaffung am 31.12. eines Jahres nur vier Jahre und einen Tag betragen. **Abweichend** von dieser Regel können die Mitgliedstaaten für die Berichtigung einen Zeitraum von **fünf vollen Jahren** festlegen, der mit der erstmaligen Verwendung der Investitionsgüter beginnt (Unterabsatz 2). Für diesen Weg hat sich der deutsche Gesetzgeber in § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG entschieden (Änderung der Verhältnisse „innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung“), was die Berechnung der Berichtigungsbeträge deutlich komplizierter macht. Der praktische **Vorteil** der Grundregel **des Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL** besteht nämlich darin, dass nicht aufwändig errechnet werden muss, wann der Berichtigungszeitraum endet, weil dessen Ende stets mit dem Ende des fünften Jahres, welches (anders als das Erwerbsjahr) stets ein Kalenderjahr ist, übereinstimmt. Für den Kalenderjahresvergleich mit den Verhältnissen des Erwerbsjahrs sind also stets die Verhältnisse eines gesamten der vier folgenden Kalenderjahre heranzuziehen, weil diese vier Kalenderjahre vollständig im Berichtigungszeitraum liegen. Dagegen deckt sich nach § 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 5 UStG das letzte Jahr des Berichtigungszeitraums grundsätzlich nicht mit dem Kalenderjahr, es sei denn, der Unternehmer hat das betreffende Wirtschaftsgut zwischen dem 1.1. und vor dem 16.1. eines Jahres bezogen, weil dann analog § 45 UStDV von einem Erwerb zu Jahresbeginn auszugehen ist (Anm. 330). Es muss also nach der deutschen Regelung für das fünfte Jahr des Berichtigungszeitraums regelmäßig ermittelt werden, wann im Kalenderjahr es endet, damit feststeht, bis zu welchem Zeitpunkt eine Änderung der Verhältnisse tatbestandsmäßig ist. Zur Vereinfachung des ohnehin schon überkomplizierten § 15a UStG sollte der Gesetzgeber zur Grundregel des Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL umschwenken. Bei **Grundstücken**, die als Investitionsgut erworben wurden, können die Mitgliedstaaten den Berichtigungszeitraum auf **bis zu zwanzig Jahre** verlängern (Unterabsatz 3). § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG sieht einen Berichtigungszeitraum von zehn Jahren vor.
- 66 Art. 187 Abs. 2 MwStSystRL betrifft die **Durchführung der Berichtigung**. Nach Art. 187 Abs. 2 **Unterabs. 1** MwStSystRL ist **jährlich** zu berichtigen. Die Berichtigung betrifft maximal ein Fünftel der auf dem Investitionsgut lastenden Umsatzsteuer bzw. bei verlängertem Berichtigungszeitraum einen diesem Zeitraum entsprechenden **Bruchteile**. § 15a Abs. 5 UStG setzt diese Vorgaben um. Nach Art. 187 Abs. 2 **Unterabs. 2** MwStSystRL ist das **Recht auf Vorsteuerabzug für das Erwerbsjahr der Berichtigungsmaßstab**. Die Berichtigung erfolgt entsprechend den Änderungen dieses Rechts in den folgenden Jahren. § 15a Abs. 1 und 5 UStG sind unter Heranziehung dieser Vorgaben auszulegen. Zu-

1 Begr. der BReg. zum EURLUmsG v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677, 41 – zu Artikel 5 Nummer 11 (§ 15a UStG).

gleich sieht Art. 187 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL den Fall einer Änderung des Vorsteuerabzugs vor, die mit einer Änderung des Rechts korreliert.<sup>1</sup>

**Art. 188 MwStSystRL** regelt den Fall der **Lieferung** eines Investitionsgutes (und der einer Lieferung gem. Art. 16 MwStSystRL gleichgestellten Entnahme) **vor Ablauf des Berichtigungszeitraums**, mit welcher die unternehmerische Verwendung an sich endet. Diese eigentlich letzte Verwendung ist in die Beurteilung, ob der ursprüngliche Vorsteuerabzug beizubehalten oder zu berichtigen ist, einzubeziehen. Hierzu ist das Investitionsgut so zu behandeln, als wäre es weiterhin (bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums) steuerfrei oder steuerpflichtig im Unternehmen verwendet worden, je nachdem, ob seine Lieferung steuerfrei oder steuerpflichtig erfolgt ist (Art. 188 Abs. 1 MwStSystRL). Die jährliche Berichtigung wird durch eine einzige, auf die vermutete Nutzung des Investitionsguts während der Restlaufzeit gestützte Berichtigung ersetzt (Art. 188 Abs. 2 Satz 1 MwStSystRL). Bei einer steuerfreien Lieferung können die Mitgliedstaaten von einer Berichtigung absehen, wenn der Erwerber die gelieferten Investitionsgüter ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (Art. 188 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL). 67

#### 4. Gemischt genutzte Grundstücke (Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL)

Nach dem – in Reaktion auf die verfehlte sog. Seeling-Rechtsprechung des EuGH<sup>2</sup> – neu eingefügten und bis zum 1.1.2011 von den Mitgliedstaaten umzusetzenden Art. 168a MwStSystRL<sup>3</sup> ist der **Vorsteuerabzug** im Zusammenhang mit Ausgaben für ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück, das sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für unternehmensfremde (private) u.ä. Zwecke verwendet wird, von vornherein **auf den unternehmerisch verwendeten Teil begrenzt** (Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL). Er kann folglich nicht mehr zunächst vollständig geltend gemacht und sodann erst in den Folgejahren sukzessive über den Weg der Verwendungsentnahme (Art. 26 Abs. 1 MwStSystRL) abgeschmolzen werden. Ändert sich der Anteil der unternehmerischen Verwendung, ist der Vorsteuerabzug nach den in Art. 184–192 MwStSystRL festgelegten Grundsätzen zu berichtigen, nicht hingegen über eine Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe (Verwendungsentnahme) i.S.d. Art. 16 MwStSystRL (Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL). Diese Vorgaben hat der deutsche Gesetzgeber rechtzeitig zum 1.1.2011 mit dem neu eingefügten § 15a Abs. 6a und Abs. 8 Satz 2 UStG umgesetzt. Die Mitgliedstaaten können die vorstehenden Regeln des Art. 168a Abs. 1 MwStSystRL auch auf andere Gegenstände als Grundstücke ausdehnen (Art. 168a Abs. 2 MwStSystRL). Hiervon hat der deutsche Gesetzgeber bislang keinen Gebrauch gemacht. 68

1 EuGH, Urt. v. 29.4.2004 – Rs. C-487/01 und C-07/02 – Gemeente Leusden, UR 2004, 302 – Rz. 53.

2 EuGH, Urt. v. 8.5.2003 – Rs. C-269/00 – Seeling, BStBl. II 2004, 378 = UR 2003, 288 – Rz. 48 ff.; Anm. *Burgmaier*, UR 2003, 293.

3 Eingefügt durch Art. 1 Nr. 12 Richtlinie 2009/162/EU v. 22.12.2009, ABl. EU Nr. L 10 v. 15.1.2010, 14.

## 5. Entsprechungstabelle: § 15a UStG – MwStSystRL – 6. EG-Richtlinie

69

§ 15a UStG	MwStSystRL	6. EG-Richtlinie	Inhalt
Abs. 1	Art. 185 Abs. 1	Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 Halbs. 1	Investitionsgüter
	Art. 187 Abs. 1 Art. 189 Buchst. a	Art. 20 Abs. 2 Unterabs. 1 Satz 1, Unterabs. 2 und 3 Art. 20 Abs. 4	
Abs. 2	Art. 185 Abs. 1	Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 Halbs. 1	Einmalig verwendete WG
Abs. 3	Art. 185 Abs. 1	Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 Halbs. 1	Einfügung von unselbständigen Bestandteilen in ein WG und sonstige Leistungen an einem WG (Erhaltungsaufwand); nicht besteuerte Entnahme
Abs. 4	Art. 190	Art. 20 Abs. 4 Unterabs. 2	andere sonstige Leistungen
Abs. 5	Art. 187 Abs. 2	Art. 20 Abs. 2 Unterabs. 1 Sätze 2 und 3	Durchführung der Berichtigung
Abs. 6	Art. 185 Abs. 1	Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 Halbs. 1	nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten
	Art. 186		
Abs. 6a	Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2	–	Änderung der Verwendung eines gemischt genutzten Grundstücks
Abs. 7	Art. 192	Art. 20 Abs. 6	Wechsel der Besteuerungsform
Abs. 8 und 9	Art. 188	Art. 20 Abs. 3	Veräußerung und Entnahme
Abs. 10	Art. 186	Art. 20 Abs. 1 einleitender Satzteil	Geschäftsveräußerung
Abs. 11	Art. 189 Buchst. b bis d	Art. 20 Abs. 4 Unterabs. 1	Verordnungsermächtigungen

70–73 frei

## IV. Systematische Übersicht (Prüfungskonzept)

## 1. Berichtigungsobjekte

- 74 Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG setzt zunächst voraus, dass sich bei einem „**Wirtschaftsgut**“ oder einem **anderen „Berichtigungsobjekt**“ die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse

geändert haben. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist seit der Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben durch die umfassende Erweiterung des § 15a UStG zum 1.1.2005 (Anm. 38 ff.) grundsätzlich für jeden Leistungsbezug (Berichtigungsobjekt) vorgesehen, bei dem sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern. Jedoch enthält § 15a UStG im Gegensatz zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie keinen allgemeinen Berichtigungstatbestand für alle Leistungsbezüge, sondern in den **Absätzen 1, 2, 3, 4 und 6** mehrere komplizierte und – weil unterschiedliche weitere Voraussetzungen und Rechtsfolgen nach sich ziehende – einander ausschließende **Einzelberichtigungstatbestände**. Sie eröffnen den Anwendungsbereich des § 15a UStG, indem sie eine Berichtigung nur für die dort genannten Wirtschaftsgüter und sonstigen sog. Berichtigungsobjekte vorsehen. Obwohl nach § 15a UStG die beim Bezug der Eingangsleistungen abgezogenen oder nicht abgezogenen Vorsteuerbeträge berichtigt werden, werden nicht die Vorsteuern, sondern die ihnen zugrunde liegenden **Leistungsbezüge**, die für Ausgangsumsätze verwendet werden, als **Berichtigungsobjekte** bezeichnet. Auch das Gesetz selbst verwendet den Begriff des Berichtigungsobjekts in diesem Sinn (§ 15a Abs. 3 Satz 2 UStG).

#### Berichtigungsobjekte sind:

75

- ein Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird (Absatz 1);
- ein Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird (Absatz 2);
- ein Gegenstand, der nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingeht und dabei seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verliert (Absatz 3 Satz 1 Alternative 1);
- eine sonstige Leistung, die an einem Wirtschaftsgut ausgeführt wird (Absatz 3 Satz 1 Alternative 2);
- eine Zusammenfassung von mehreren Gegenständen, die im Rahmen einer Maßnahme in ein Wirtschaftsgut eingehen oder von mehreren sonstigen Leistungen, die an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden (Absatz 3 Satz 2);
- sonstige Leistungen, die nicht unter Absatz 3 Satz 1 fallen, d.h. eigenständige sonstige Leistungen (Absatz 4);
- nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Absatz 6).

#### 2. Änderung der Verhältnisse

In einem zweiten Schritt ist für jedes einzelne Berichtigungsobjekt gesondert zu prüfen, ob sich die „für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse“ geändert haben (§ 15a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 UStG). Die „Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse“ ist **Tatbestandsmerkmal** sowohl des Grundtatbestands des Absatzes 1 als auch **sämtlicher** anderer – die übrigen Berichtigungsobjekte betreffenden – **Berichtigungstatbestände** des § 15a UStG (Absätze 2, 3, 4 und 6), was sich für die Absätze 4 und 6 aus deren Rechtsgrundverweisung auf die Absätze 1 und 2 ergibt. Welches die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Ver-

76

hältnisse sind, ist aus § 15 UStG und den ihn ergänzenden Vorschriften zu entnehmen (Anm. 158 ff.). § 15a UStG selbst enthält hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Änderung der Verhältnisse“ lediglich ergänzende Sonderregelungen (Absatz 3 Satz 3, Absätze 6a, 7, 8 und 9), die festlegen, dass in den dort angesprochenen vier Fällen eine Änderung der Verhältnisse „auch“ vorliegt.

- 77 Bei einem Wirtschaftsgut, das mehrfach zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, ist eine zeitliche Grenze zu beachten: Gem. § 15a Abs. 1 UStG ist eine Änderung der Verhältnisse nur relevant, wenn sie **innerhalb des Berichtigungszeitraums** eintritt, nämlich grundsätzlich „innerhalb von fünf [oder bei Grundstücken zehn] Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung“. Demgegenüber sieht § 15a Abs. 2 UStG bei einem „Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird“, keinen Berichtigungszeitraum vor, innerhalb dessen die Änderung der maßgebenden Verhältnisse eingetreten sein muss, sodass eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach dem Wortlaut der Norm zeitlich unbegrenzt vorzunehmen wäre. Für die übrigen Berichtigungsobjekte der Absätze 3, 4 und 6 gibt es insoweit keine besonderen Vorschriften, die Absätze 1 und 2 gelten entsprechend.
- 78 Um festzustellen, ob bei einem Berichtigungsobjekt eine „Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse“ eingetreten ist, ist grundsätzlich ein **Kalenderjahresvergleich** der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden **Verhältnisse im Kalenderjahr des Leistungsbezugs** mit den **Verhältnissen in den einzelnen folgenden Kalenderjahren** (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG: „für jedes Kalenderjahr der Änderung“) durchzuführen. Bei einem Berichtigungsobjekt, das nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird, ist grundsätzlich nur ein Vergleich mit den Verhältnissen in dem folgenden Kalenderjahr der einmaligen Verwendung durchzuführen (§ 15a Abs. 2 UStG). Eine Änderung der Verhältnisse liegt vor, wenn sich – als Ergebnis des vorstehenden Vergleichs – in einem folgenden Kalenderjahr, das in den Berichtigungszeitraum fällt, ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerabzug ergeben würde, als er sich nach den Verhältnissen im Kalenderjahr des Leistungsbezugs ursprünglich ergab (Anm. 154 ff.).

### 3. Durchführung der Berichtigung

- 79 Bei Vorliegen der Voraussetzungen „ist“ als Rechtsfolge der „**Vorsteuerabzug zu berichtigen**“, ex nunc, für jedes auf das Kalenderjahr des Leistungsbezugs folgende Kalenderjahr der Änderung (Absatz 1 Satz 1) bzw. Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsgut einmalig verwendet wird (Absatz 2 Satz 2). Der ursprüngliche Vorsteuerabzug für das Kalenderjahr des Leistungsbezugs bleibt folglich unangestastet. § 15a UStG beschreibt nur **bruchstückhaft** und nach Berichtigungsobjekten verteilt auf verschiedene Absätze, wie die Berichtigung vorzunehmen ist, wobei hierfür § 15a **Abs. 1 und 5 UStG Grundvorschriften** für alle Berichtigungsobjekte enthalten.

Die Berichtigung nach der Grundnorm des § 15a Abs. 1 UStG erfolgt – verteilt auf den Berichtigungszeitraum von grundsätzlich fünf oder zehn Jahren – **zeitanteilig für jedes Kalenderjahr der Änderung** (pro rata temporis). **Ausgangsgröße** für die Berichtigung sind die gesamten auf das Berichtigungsobjekt „entfallenden“ Vorsteuerbeträge (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG), welche gleichmäßig auf die Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums zu verteilen sind. Folglich ist für jedes Kalenderjahr der Änderung von einem Bruchteil, nämlich von einem Fünftel bzw. einem Zehntel – oder von einem der kürzeren Verwendungsdauer entsprechenden Bruchteil (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG) – der auf das Wirtschaftsgut entfallenden Vorsteuerbeträge auszugehen (§ 15a Abs. 5 Satz 1 UStG). Der Unterschiedsbetrag zwischen dem auf das Kalenderjahr der Änderung entfallenden Bruchteil des ursprünglichen Vorsteuerabzugs (Vergleichsmaßstab) und dem sich für dieses Kalenderjahr aufgrund der geänderten Verhältnisse ergebenden Vorsteuerabzug (Vergleichsgröße) bildet den **Berichtigungsbetrag**. Bei einer Berichtigung nach **Absatz 2** ist Berichtigungsbetrag der Unterschiedsbetrag zwischen dem ursprünglichen Vorsteuerabzug und dem sich aufgrund der erstmaligen und einmaligen Verwendung ergebenden Vorsteuerabzug. Der Berichtigungsbetrag ist für das Kalenderjahr der Änderung **bei der Berechnung der Steuer** zu berücksichtigen (§ 16 Abs. 2 Satz 2 UStG).

#### 4. Vereinfachungsregeln

Gem. § 15a Abs. 11 UStG i.V.m. §§ 44, 45 UStDV sind Vereinfachungsregeln zu beachten, die eine Prüfung der o.g. Voraussetzungen entbehrlich machen oder sich auf die Durchführung der Berichtigung auswirken können. Bei Unterschreiten bestimmter sog. Bagatellgrenzen entfällt die Berichtigung ganz (§ 44 Abs. 1 und 2 UStDV, Anm. 353 ff.) oder ihre Durchführung wird, auch im Fall einer Änderung der Verwendung durch eine Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts gem. § 15a Abs. 8 und 9 UStG (Anm. 251 ff.), zeitlich verschoben (§ 44 Abs. 3 und 4 UStDV, Anm. 524 f.). Für die Durchführung der Berichtigung wird der Berichtigungszeitraum immer auf volle Kalendermonate gelegt (§ 45 UStDV, Anm. 330).

frei

### V. Übersicht über die einzelnen Absätze

#### 1. Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird (Absatz 1)

§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG normiert sowohl den **Grundtatbestand** der Berichtigung des Vorsteuerabzugs als auch dessen Rechtsfolge. Satz 2 modifiziert den Tatbestand des Satzes 1. Absatz 5 ergänzt die Rechtsfolgeanordnung des Absatzes 1 Satz 1. **Tatbestandsvoraussetzung** nach **Satz 1** ist, dass sich bei einem „**Wirtschaftsgut**, das **nicht nur einmalig** zur Ausführung von Umsätzen **verwendet** wird“ (Investitionsgut als *das* typische Berichtigungsobjekt) die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden **Verhältnisse** innerhalb des Berichtigungszeitraums von fünf Jahren **ändern**. Nach **Satz 2** gilt bei **Grundstü-**

**cken** und ähnlichen Wirtschaftsgütern anstelle des fünfjährigen ein zehnjähriger Berichtigungszeitraum. Regelmäßig werden Wirtschaftsgüter erfasst, die ertragsteuerrechtlich als Anlagevermögen zu qualifizieren wären, was aber keine Voraussetzung des § 15a Abs. 1 UStG ist.

- 84 Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a Abs. 1 **Satz 1** UStG vor, ordnet dieselbe Norm als **Rechtsfolge** an, dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist. Wie dies zu geschehen hat bzw. wie die **Berichtigung durchzuführen** ist, ist unglücklich in zwei auseinandergerissenen Vorschriften geregelt, nämlich grundsätzlich in Absatz 1 Satz 1 und ergänzend in Absatz 5. Nach Absatz 1 Satz 1 ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein anteiliger Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Die weitere Durchführung der Berichtigung ergibt sich aus Absatz 5. Ggf. ist für den Fall einer Änderung der Verhältnisse durch Veräußerung oder Lieferung gem. § 3 Abs. 1b UStG vor Ablauf des Berichtigungszeitraums (§ 15a Abs. 8 UStG) ergänzend die Sondervorschrift des § 15a Abs. 9 UStG zu beachten. Zu den Einzelheiten der Durchführung der Berichtigung siehe Anm. 345 ff.

## 2. Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird (Absatz 2)

- 85 Über § 15a **Abs. 2 Satz 1** UStG wird (seit dem 1.1.2005, Anm. 41) auch ein „**Wirtschaftsgut, das nur einmalig** zur Ausführung eines Umsatzes **verwendet**“ wird, als Berichtigungsobjekt erfasst. In der Regel handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die ertragsteuerrechtlich als Umlaufvermögen anzusehen wären. Nach **Satz 2** ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für den Besteuerungszeitraum (Kalenderjahr) vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut erst- und einmalig – in der Regel **abweichend von der** ursprünglich maßgeblichen **Verwendungsabsicht** im Besteuerungszeitraum des Erwerbs – **verwendet** wird. Der Berichtigungszeitraum für Investitionsgüter (§ 15a Abs. 1 UStG) soll hier nach dem Gesetzeswortlaut und der Gesetzesbegründung<sup>1</sup> keine Rolle spielen, da die Vorschrift keine ausdrückliche zeitliche Begrenzung enthält. Richtigerweise ist jedoch auch bei den Wirtschaftsgütern i.S.d. § 15a Abs. 2 UStG keine grenzenlose Berichtigung des Vorsteuerabzugs möglich (Anm. 402 ff., 412 ff.).

## 3. Nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingebaute Gegenstände und sonstige Leistungen an einem Wirtschaftsgut (Absatz 3)

- 86 § 15a **Abs. 3** UStG erweitert die Berichtigung des Vorsteuerabzugs in entsprechender Anwendung der Absätze 1 und 2 auf solche Eingangsleistungen als Berichtigungsobjekt, die nicht zu den (von Absatz 1 oder Absatz 2 erfassten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts gehören und bei denen sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhält-

<sup>1</sup> Begr. der BReg. zum EURLUmsG v. 6.9.2004, BT-Drucks. 15/3677, 41 f. – zu Artikel 5 Nummer 11 (§ 15a Abs. 2 UStG).



nisse ändern. Nach § 15a Abs. 3 **Sätze 1 und 2** UStG sind **Berichtigungsobjekte**:

- ein bezogener **Gegenstand**, der nachträglich **in ein Wirtschaftsgut eingeht** und durch den Einbau seine Eigenständigkeit verliert<sup>1</sup> (Satz 1 Alternative 1) oder
- eine bezogene **sonstige Leistung**, die **an einem Wirtschaftsgut** ausgeführt wird<sup>2</sup> (Satz 1 Alternative 2) oder
- eine **Zusammenfassung** von mehreren Gegenständen, die im Rahmen einer Maßnahme in ein Wirtschaftsgut eingehen oder von mehreren sonstigen Leistungen, die an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden (Satz 2), was bedeutsam für die Vereinfachungsgrenzen des § 44 UStDV ist.

Diese unselbständigen Bestandteile eines Wirtschaftsguts bzw. sonstigen Leistungen an einem Wirtschaftsgut, die selbst kein Wirtschaftsgut darstellen, werden neben dem Wirtschaftsgut, in das sie eingegangen sind, **als selbständiges Wirtschaftsgut fingiert** und damit als eigenständiges Berichtigungsobjekt (ggf. mit eigenem Berichtigungszeitraum) behandelt (Anm. 414 ff.). Ertragsteuerrechtlich betrachtet handelt es sich – in Abgrenzung zu den von § 15a Abs. 6 UStG speziell erfassten nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten – um **Erhaltungsaufwendungen**. Aufgrund der Rechtsgrundverweisung des § 15a Abs. 3 Satz 1 UStG auf die Absätze 1 und 2 ist, je nachdem ob der Einbau in ein oder die sonstige Leistung an einem Wirtschaftsgut i.S.d. Absatzes 1 oder des Absatzes 2 erfolgt, eine **Vorsteuerberichtigung entsprechend Absatz 1 oder Absatz 2** vorzunehmen, wenn sich für die unselbständigen Bestandteile oder sonstigen Leistungen die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben (§ 15a Abs. 3 Satz 1 UStG). Der aus sich heraus kaum verständliche § 15a **Abs. 3 Satz 3** UStG bestimmt für den Fall, dass eine **Entnahme** des Wirtschaftsguts, die nicht nach § 3 Abs. 1b i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu besteuern ist, weil bzgl. des Wirtschaftsguts keine Vorsteuerabzugsberechtigung bestand (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG), **hinsichtlich der** (mit entnommenen) **Bestandteile oder sonstigen Leistungen**, für die ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, **als Änderung der Verhältnisse** anzusehen ist (Anm. 445 ff.).

#### 4. Eigenständige sonstige Leistungen (Absatz 4)

Nach § 15a **Abs. 4 Satz 1** UStG sind die Berichtigungsvorschriften der Absätze 1 und 2 auch auf sonstige Leistungen, die nicht unter Absatz 3 Satz 1 fallen, entsprechend anzuwenden. Es handelt sich um **eigenständige sonstige Leistungen**, die nicht unmittelbar an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden und deshalb nicht über das Medium des Wirtschaftsguts in Ausgangsumsätze einfließen. Wird die selbständige sonstige Leistung mehrfach zur Ausführung von Umsätzen verwendet, ist die Berichtigung entsprechend Absatz 1 vorzunehmen. Wird sie nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet, ist entsprechend Ab-

1 Z.B. Einbau von Fenstern in ein Gebäude, weitere Beispiele siehe Anm. 424.

2 Z.B. Reparaturarbeiten an einem Gebäude, weitere Beispiele siehe Anm. 429.

satz 2 zu berichtigen. Allerdings wird der zunächst weite Anwendungsbereich des Satzes 1 UStG durch die **Sätze 2 bis 4** „zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens“<sup>1</sup> grundsätzlich auf den Vorsteuerabzug für solche sonstigen Leistungen beschränkt, für die in der Steuerbilanz ein Aktivierungsgebot bestünde (Satz 2). Etwas anderes gilt nur für den Vorsteuerabzug aus **An- und Vorauszahlungen** für sonstige selbständige Leistungen (Satz 4), insbesondere für Dauerleistungen. Hierin liegt letztlich der **Hauptanwendungsbereich** der Vorschrift. Einzelheiten siehe Anm. 459 ff.

### 5. Weitere Durchführung der Berichtigung (Absatz 5)

89 § 15a **Abs. 5** UStG ergänzt die Grundvorschrift des § 15a Abs. 1 UStG. Beide Vorschriften zusammen regeln, wie bei Vorliegen der Voraussetzungen des Absatzes 1 (Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse bei einem Investitionsgut) die dort angeordnete Berichtigung **durchzuführen** ist. § 15a Abs. 5 UStG bestimmt lediglich, von welcher Rechen- bzw. **Ausgangsgröße** bei der zeitanteilig für jedes Kalenderjahr der Änderung (pro rata temporis) vorzunehmenden Berichtigung nach Absatz 1 auszugehen ist, für welche die angefallenen Vorsteuerbeträge gleichmäßig auf die Kalenderjahre des jeweiligen Berichtigungszeitraums zu verteilen sind. Nach § 15a Abs. 5 **Satz 1** UStG ist für jedes Kalenderjahr der Änderung als Ausgangsgröße – je nachdem, ob der typisierte Berichtigungszeitraum fünf oder zehn Jahre beträgt – grundsätzlich **von einem Fünftel bzw. einem Zehntel der angefallenen Vorsteuerbeträge auszugehen**. Bei (regelmäßigem) Beginn oder Ende des Berichtigungszeitraums im Laufe des Kalenderjahres ist für diese Kalenderjahre jeweils nicht der volle Jahresanteil der Vorsteuerbeträge, sondern nur der Anteil anzusetzen, der den jeweiligen Kalendermonaten entspricht (zu den Einzelheiten siehe Anm. 345 ff.).

90 Ergänzend bestimmt § 15a Abs. 5 **Satz 2** UStG, dass eine **kürzere Verwendungsdauer** entsprechend zu berücksichtigen ist, sodass an die Stelle des typisierten fünf- oder zehnjährigen Berichtigungszeitraums ein der kürzeren Verwendungsdauer **entsprechender Berichtigungszeitraum** tritt. Ausgangsgröße für jedes Kalenderjahr der Änderung ist dann folglich nicht ein Fünftel oder Zehntel der angefallenen Vorsteuerbeträge, sondern ein dem kürzeren Berichtigungszeitraum entsprechender Bruchteil. Nach § 15a Abs. 5 **Satz 3** UStG verkürzt sich die Verwendungsdauer (ebenso der Berichtigungszeitraum) **nicht** dadurch, dass das Wirtschaftsgut in ein anderes einbezogen wird. Es ist für dieses (nach Absatz 3) fiktiv weiterbestehende Wirtschaftsgut weiterhin von dem bisherigen Berichtigungszeitraum und damit von der bisherigen Ausgangsgröße auszugehen (zum kürzeren Berichtigungszeitraum siehe näher Anm. 321 ff.).

### 6. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Absatz 6)

91 Nach § 15a **Abs. 6** UStG sind die Absätze 1 bis 5 auf Vorsteuerbeträge, die auf **nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten** entfallen, sinngemäß

1 Begr. der BReg. zum Gesetzesentwurf v. 19.6.2006, BT-Drucks. 16/1853, 13 – zu Artikel 8 Nummer 1 Buchstabe b (§ 15a Abs. 4 Sätze 2 bis 4 UStG – neu).

anzuwenden. An sich würden die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führenden Leistungen bereits von § 15a Abs. 3 UStG erfasst. Sie werden jedoch (überflüssigerweise) durch den speziellen § 15a Abs. 6 UStG aus dem Tatbestand des § 15a Abs. 3 UStG herausgeschnitten, ohne dass dies andere Rechtsfolgen nach sich zieht. Für Zwecke der Vorsteuerberichtigung werden durch § 15a Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 und 2 UStG nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die an einem Wirtschaftsgut (§ 15a Abs. 1 oder 2 UStG) anfallen, neben diesem als fiktives Wirtschaftsgut bzw. **eigenständiges Berichtigungsobjekt mit ggf. eigenem Berichtigungszeitraum** behandelt, folglich nicht mit den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zusammengerechnet. Ändern sich für die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führenden Leistungsbezüge innerhalb des eigenständigen Berichtigungszeitraums die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, so ist der auf die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallende Vorsteuerabzug **sinngemäß nach den Absätzen 1 oder 2 zu berichtigen**, je nachdem für welche Art Wirtschaftsgut die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen sind. Der Verweis auf die Absätze 3 und 4 ist – mit Ausnahme des klarstellenden § 15a Abs. 3 Satz 3 UStG – überflüssig und verwirrend, da sich die Absätze ausschließen (Anm. 487).

#### 7. Änderung der Verhältnisse bei einer Änderung des Umfangs der unternehmerischen Verwendung eines Grundstücks (Absatz 6a)

Der (seit dem 1.1.2011 geltende) § 15a **Abs. 6a** UStG bestimmt, dass eine Änderung der (für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden) Verhältnisse auch bei einer **Änderung der Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 1b UStG** vorliegt. Eine Änderung der Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 1b UStG tritt ein, wenn sich bei einem dem Unternehmen zulässigerweise zugeordneten **Grundstück**, welches **teilweise nichtunternehmerisch verwendet** wird, das Verhältnis von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Verwendung ändert (Anm. 222 ff.). 92

#### 8. Änderung der Verhältnisse bei Wechsel der Besteuerungsform (Absatz 7)

§ 15a **Abs. 7** UStG stellt klar, dass eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse im Sinne der Absätze 1 bis 3 auch dann anzunehmen ist, wenn die Änderung durch einen **Wechsel der Besteuerungsform** bedingt ist, nämlich durch einen Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Kleinunternehmerbesteuerung (§ 19 Abs. 1 UStG) oder zur Durchschnittssatzbesteuerung (§§ 23, 23a oder 24 UStG) oder umgekehrt (Anm. 238 ff.). 93

#### 9. Änderung der Verhältnisse bei Veräußerung oder unentgeltlicher Lieferung eines nicht nur einmalig verwendeten Wirtschaftsguts (Absätze 8 und 9)

§ 15a **Abs. 8** UStG ergänzt Absatz 1. Nach Absatz 8 **Satz 1** liegt eine **Änderung der Verhältnisse** auch vor, wenn das noch verwendungsfähige Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb des Berichtigungszeitraums **veräußert** oder nach **§ 3 Abs. 1b UStG geliefert** 94

(insbes. entnommen) wird und dieser Umsatz anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung (Anm. 251 ff.). Das gilt nach (dem ab 1.1.2011 geltenden) § 15a Abs. 8 **Satz 2** UStG auch für Wirtschaftsgüter, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG teilweise ausgeschlossen war, also für Grundstücke, die teilweise nichtunternehmerisch verwendet wurden (Anm. 271 f.).

- 95 § 15a **Abs. 9** UStG ergänzt Absatz 8. Nach Absatz 9 ist die Berichtigung nach Absatz 8 so vorzunehmen, als wäre das Wirtschaftsgut in der Zeit von der Veräußerung oder Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums unter entsprechend geänderten Verhältnissen weiterhin für das Unternehmen verwendet worden. Diese von Absatz 9 fingierte unternehmerische Verwendung des Wirtschaftsguts ist mit der ursprünglichen Verwendung des Wirtschaftsguts zu vergleichen und führt zu der Beurteilung, ob i.S.v. Absatz 8 Satz 1 der „Umsatz anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung“ (Anm. 262 f.). Absatz 9 wird durch § 44 Abs. 3 Satz 3 UStDV ergänzt, wonach die gesamte Restberichtigung des Vorsteuerabzugs auf den Voranmeldungszeitraum der Veräußerung oder Lieferung nach § 3 Abs. 1b UStG vorzuziehen ist (Anm. 265 ff.).

#### 10. Keine Berichtigung infolge Geschäftsveräußerung, Pflichten des Veräußerers (Absatz 10)

- 96 § 15a **Abs. 10 Satz 1** UStG stellt klar, dass bei einer **Geschäftsveräußerung** i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG der nach den Absätzen 1 und 5 maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen wird. Die Geschäftsveräußerung selbst führt zu keiner Änderung der Verhältnisse und ist daher **kein Fall einer Vorsteuerberichtigung** i.S.d. § 15a Abs. 8 Satz 1 UStG, sondern der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG). Dem Erwerber sind die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug beim Veräußerer maßgebenden Verhältnisse zuzurechnen. Nach **Satz 2** ist der Veräußerer verpflichtet, dem Erwerber die für die Durchführung einer Berichtigung erforderlichen Angaben zu machen (Anm. 506 ff.).

#### 11. Verordnungsermächtigungen (Absatz 11)

- 97 § 15a **Abs. 11** UStG ermächtigt das Bundesfinanzministerium, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung weitere Einzelheiten zu regeln (Anm. 520 f.). Auf dieser Grundlage hat das BMF den wichtigen § 44 UStDV (Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs, insbes. sog. Bagatellregelungen, Anm. 353 ff.), § 45 UStDV (Maßgebliches Ende des Berichtigungszeitraums, Anm. 330) und § 74a Abs. 2 UStDV (Übergangsvorschrift) erlassen (Anm. 522 ff.).

98–99 frei