

S.787 **Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG –
Sonstige Leistungen und der Wechsel der Besteue-
rungsart**

Marion Titgemeyer*

Die Vorsteuerberichtigung birgt vielfältige Probleme und kann es erforderlich werden lassen, dass neben der Buchführung umfangreiche Nachweise darüber geführt werden müssen, wann und in welchem Umfang umsatzsteuerliche Leistungen, z. B. für ein Gebäude, angefallen sind. Ein entsprechendes Formular hierzu hat Eckert vorgestellt (BBK F. 6 S. 1297, DokID [UAAAB-78010]).

Nach den Grundfällen zur Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG in BBK 13/2006 F. 30 S. 1835 enthält diese Fallstudie ergänzende Beispiele zu Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die in andere Wirtschaftsgüter eingehen, sowie zum Wechsel der Besteuerungsart als Änderung der Verhältnisse.

I. Fall 1: „Navigationsgerät“

1. Ausgangssachverhalt

S.788 Ein Unternehmer, der sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Leistungen erbringt, nutzt für **umsatzsteuerpflichtige Umsätze** den **Pkw 1**. Für die **nicht steuerpflichtigen Umsätze** nutzt er jedoch den **Pkw 2**. Im Januar 2006 kauft er ein Navigationsgerät für den Pkw 1 und zahlt 4.640 € brutto. Die Vorsteuer i. H. von 640 € macht er im Januar 2006 gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG in seiner Voranmeldung für Januar 2006 geltend. Noch bevor das Navigationsgerät in den Pkw 1 eingebaut werden kann, wird dieser bei einem Unfall vollständig zerstört. Der Unternehmer baut das Navigationsgerät daraufhin am 1.2.2006 in den baugleichen Pkw 2 ein. Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich (Beispiel in Anlehnung an Küffner/Zugmaier, DStR 2005 S. 315)?

2. Lösung zu Fall 1

Nach § 15a Abs. 3 Satz 1 UStG ist eine Vorsteuerberichtigung auch dann vorzunehmen, wenn ein Gegenstand nachträglich in ein anderes Wirtschaftsgut eingeht und dieser Gegenstand dabei seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verliert. Gleiches gilt in Fällen, in denen an einem Wirtschaftsgut eine sonstige Leistung ausgeführt wird (vgl. Fall 2 „Außenanstrich“).

Bei einer **Änderung der maßgebenden Verhältnisse** gelten § 15a Abs. 1 UStG und § 15a Abs. 2 UStG entsprechend. Entgegen der ursprünglich geplanten Fassung des § 15a Abs. 3 Satz 1 UStG im Entwurf zum EURLUmsG ist es für eine Vornahme der Vorsteuerberichtigung hierbei unbeachtlich, ob der Gegenstand zu einer Werterhaltung oder einer Werterhöhung geführt hat. Ebenso unbeachtlich ist, ob es sich um eine werterhaltende oder um eine werterhöhende Leistung an einem Wirtschaftsgut handelt. In der Regel fallen somit Erhaltungsaufwendungen unter § 15a

* Dipl.-Kauffrau Marion Titgemeyer ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Fachgebiet Bilanz-, Steuer- und Prüfungswesen des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaften an der Universität Osnabrück und freie Mitarbeiterin bei der PricewaterhouseCoopers AG, Osnabrück.

Abs. 3 Satz 1 UStG (zur Entwicklung von § 15a UStG vgl. auch Titgemeyer in BBK 13/2006 F. 30 S. 1835 f.).

Unklar bleibt in diesem Zusammenhang allerdings, in welchem Verhältnis diese Regelung zu der des § 15a Abs. 6 UStG steht, d. h. wie **nachträglich eingehende Bestandteile** sich von nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgrenzen. Strittig ist somit, nach welcher Vorschrift z. B. eingefügte Bestandteile zu behandeln sind, die gleichzeitig zu nachträglichen Herstellungskosten führen (vgl. Küffner/Zugmaier, DStR 2005 S. 315 ff.; Weimann, UVR 2005 S. 297 ff.).

Wichtig

Ein Wirtschaftsgut, in das der Gegenstand nachträglich eingeht, kann Anlage- oder auch Umlaufvermögen sein. Im Falle von **Anlagevermögen** ist gemäß § 15a Abs. 1 UStG eine Vorsteuerberichtigung „pro rata temporis“ durchzuführen. Im Falle von **Umlaufvermögen** muss die Korrektur des Vorsteuerabzugs einmalig vorgenommen werden. Ferner ist zu berücksichtigen, dass für jede dieser Leistungen ein eigener Berichtigungszeitraum greift, der unabhängig von dem des zugrunde liegenden Wirtschaftsguts ist. Die jeweilige Dauer des Berichtigungszeitraums richtet sich nach dem Wirtschaftsgut, in das die Leistungen eingegangen sind (Weimann, UVR 2005 S. 300 f.).

Um die praktische Handhabung zu erleichtern, bestehen **Bagatellgrenzen**: Sofern sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug wesentlichen Verhältnisse ändern, die in § 44 UStDV festgelegten Grenzen jedoch eingehalten werden, kann eine Berichtigung unterbleiben. Die neu gefassten und bisherigen Bagatellgrenzen sind der nachfolgenden Tabelle zu entnehmen (vgl. Küffner/Zugmaier, DStR 2005 S. 315 ff.):

S. 789

keine Berichtigung des Vorsteuerabzugs:		
	alte Grenze	neue Grenze
die auf Wirtschaftsgüter und sonstige Leistungen entfallende Vorsteuer beträgt	≤ 250 €	≤ 1.000 €
die Verhältnisse ändern sich um weniger als 10 % und der Berichtigungsbeitrag beträgt	≤ 250 €	≤ 1.000 €
Berichtigung des Vorsteuerabzugs erst am Ende des Korrekturzeitraums, sofern		
die auf Wirtschaftsgüter und sonstige Leistungen entfallende Vorsteuer beträgt	≤ 1.000 €	≤ 2.500 €

Im Fall 1 wurde das Navigationsgerät nachträglich in den ausschließlich für steuerfreie Umsätze eingesetzten Pkw 2 eingebaut und hat dabei endgültig seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart verloren. Der Unternehmer muss daher nach § 15a Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. mit § 15a Abs. 1 UStG den **Vorsteuerabzug berichtigen**. Die Korrektur hat nach § 15a Abs. 5 Satz 1 UStG zu erfolgen, da das Navigationsgerät nicht nur zur einmaligen Ausführung von Umsätzen eingesetzt wird. Somit ist der Vorsteuerbetrag in Höhe von 640 € über einen Zeitraum von fünf Jahren, d. h. vom 1.2.2006 bis zum 31.1.2011, mit jährlich 128 € zu berichtigen. Da die auf die Anschaffung entfallende Vorsteuer i. H. von 640 € die **Bagatellgrenze von 1.000 € nicht überschreitet**, kann allerdings gem. § 44 Abs. 1 Satz 1 UStDV eine Korrektur unterbleiben.

Folgende Übersicht enthält einige **typische Bestandteile oder Nicht-Bestandteile** bei Gebäuden und Kfz (vgl. Weimann, UVR 2005 S. 301; Forster, UStB 2006 S. 13 f.).

Bestandteile	Keine Bestandteile
Gebäude	
- neue Türen, Fenster, Bodenbeläge	- Satellitenschüssel
- Aufzüge, Rolltreppen, Klima-, Heizungsanlagen	
- Ladeneinbauten, Gaststätteneinrichtungen, Schaufensteranlagen, Einbauküchen	
- Lichtwerbeanlage	
- Dachbegrünung	
Kraftfahrzeuge	
- fest eingebaute Navigationssysteme	- nicht fest eingebaute Navigationssysteme, Funkgeräte
- Austauschmotoren	- Autotelefone
- neue Windschutzscheibe	- Radios

S. 790

II. Fall 2: „Außenanstrich“

1. Ausgangssachverhalt

Unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG **vermietet** ein Hauseigentümer seit einigen Jahren ein Geschäftshaus **an einen gewerblichen Betrieb**. Im Januar 2005 erhält das Gebäude einen neuen Außenanstrich, für den der Malerbetrieb am 1.2.2005 eine Rechnung über 11.600 € stellt. Der Vermieter zieht in der Voranmeldung für Februar 2005 die im Bruttobetrag enthaltene Vorsteuer i. H. von 1.600 € ab. Nachdem der gewerbliche Mieter den Mietvertrag zum 30.9.2005 gekündigt hat, wird das Geschäftshaus **steuerfrei an eine Versicherungsgesellschaft vermietet**. Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich aus der steuerfreien Vermietung des Hauses (vgl. Küffner/Zugmaier, DStR 2005 S. 315 f.; Jakob, Umsatzsteuer, 3. Aufl. 2005, S. 332 f.)?

2. Lösung zu Fall 2

Da die Vermietung an die Versicherungsgesellschaft steuerfrei gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG ist, muss der Vermieter eine **Vorsteuerberichtigung** aus der Rechnung des Malerbetriebes gem. § 15a Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. mit § 15a Abs. 1 UStG vornehmen (vgl. Erläuterungen zu Fall 1).

Erneut greift allerdings eine Regelung des § 44 UStDV: Da die **Vorsteuer nicht mehr als 2.500 €** beträgt, ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für alle in Betracht kommenden Kalenderjahre einheitlich bei der Berechnung der Steuer erst für das Kalenderjahr vorzunehmen, in welchem der

maßgebliche **Berichtigungszeitraum endet** (§ 44 Abs. 3 UStDV). Im vorliegenden Beispiel läuft der Berichtigungszeitraum vom 1.1.2005 bis zum 31.12.2014. Zur Berechnung des in der Umsatzsteuererklärung des Jahres 2014 zu berücksichtigenden Vorsteuerkorrekturbetrages ist zu beachten, dass das Gebäude im Jahr 2005 neun Monate lang an einen gewerblichen Betrieb vermietet wurde. In den verbleibenden drei Monaten des Jahres 2005 sowie in den anschließenden neun Jahren erfolgte eine steuerfreie Vermietung an eine Versicherungsgesellschaft. Somit ergeben sich folgende Werte:

S. 791

Berichtigungszeitraum:	1.1.2005 – 31.12.2014
Verteilung des gesamten Vorsteuerbetrags auf 10 Jahre:	1.600 €/10 Jahre = 160 €
steuerpflichtige Vermietung:	
1.1.2005 – 30.9.2005:	9 Monate
steuerfreie Vermietung:	
1.10. – 31.12.2005:	160 €/12 · 3 Monate = 40 €
1.1.2006 – 31.12.2014:	9 · 160 € = 1.440 €
Gesamter Korrekturbetrag	40 € + 1.440 € = 1.480 €

Unter der Voraussetzung einer gleich bleibenden Nutzung des Geschäftshauses muss der Vermieter damit **1.480 € Vorsteuer** in der Umsatzsteuererklärung **2014 korrigieren**.

III. Fall 3: „Renovierung“

1. Ausgangssachverhalt

Ein in steuerfrei gemieteten Räumen praktizierender Arzt erzielt zu 70 % steuerfreie Umsätze aus ärztlichen Behandlungen und zu 30 % steuerpflichtige Umsätze aus einer Gutachtertätigkeit. Im Jahr 2005 lässt er seine Praxisräume für 23.200 € brutto renovieren. Ab dem 1.1.2007 beträgt der Anteil der Umsätze aus der **Gutachtertätigkeit 50 % an den Gesamtumsätzen**. Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich (Beispiel in Anlehnung an Huschens, INF 2005 S. 100)?

2. Lösung zu Fall 3

Im Jahr 2005 kann der Vorsteuerabzug aus den Renovierungsarbeiten nach § 15 Abs. 4 UStG nach Maßgabe des Verhältnisses der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Umsätzen vorgenommen werden, d. h. 30 % von 3.200 € = 960 €.

Für die weitere Lösung ist der **neue § 15a Abs. 4 UStG** heranzuziehen, d. h. auch für die **sonstigen Leistungen** kann jetzt eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen sein. Insbesondere sind hiervon sonstige Leistungen betroffen, die an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden, das selbst Gegenstand einer Vorsteuerberichtigung ist. Die Absätze 1 und 2 des § 15a UStG sind hierbei entsprechend anzuwenden. Es ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich, ob durch die Ausführung der sonstigen Leistung eine Werterhöhung eingetreten ist (vgl. Weimann, UVR 2005 S. 302; Huschens, INF 2005 S. 99 ff.; Forster, UStB 2006 S. 15).

Da alle sonstigen Leistungen unter § 15a Abs. 4 UStG fallen, sind von den Neuerungen grundsätzlich auch sonstige Leistungen betroffen, die nicht nach ertragsteuerlichen Regelungen als imma-

S. 792 terielle Wirtschaftsgüter aktiviert werden können. Dies bedeutet: Sofern eine ertragsteuerlich nicht aktivierte sonstige Leistung nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, ist sie als fiktives Wirtschaftsgut umsatzsteuerlich zu ermitteln, aufzuzeichnen und zu überwachen.

Aus Vereinfachungsgründen ist es zulässig, eine Korrektur auf sonstige Leistungen, für die in der Steuerbilanz ein Aktivposten zu bilden wäre, zu beschränken (z. B. Vermittlungsgebühren als Anschaffungsnebenkosten bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern). Die tatsächliche Verpflichtung des Unternehmers, Bücher zu führen, ist hierbei unerheblich. Die **Anbindung an die Bilanzierungsvorschriften** gilt nicht, soweit bereits ein Abzug von Vorsteuern aus Anzahlungen, also aus einem Zeitraum vor Ausführung der sonstigen Leistung, vorgenommen worden ist. Neben dieser einschränkenden Anlehnung an eine Bilanzierung greift erneut die **Vereinfachungsregelung des § 44 UStDV**. Insgesamt dürfte sich daher in den überwiegenden Fällen die Erstellung von Unterlagen zu den Berichtigungszeiträumen erübrigen (vgl. Weimann, UVR 2005 S. 302; Huschens, INF 2005 S. 99 ff.; Forster, UStB 2006 S. 15).

Die Frage, ob die sonstige Leistung **zur einmaligen oder zur mehrmaligen Erzielung von Umsätzen** eingesetzt wird, ist nach dem Zeitpunkt ihres Verbrauchs zu entscheiden. Bei einer Korrektur „pro rata temporis“ ist ein mehrjähriger Zeitraum im Falle einer mehrfachen Verwendung zu berücksichtigen. Bei einer einmaligen Nutzung erfolgt eine Gesamtkorrektur im Verwendungszeitpunkt (vgl. Weimann, UVR 2005 S. 302; Huschens, INF 2005 S. 99 ff.). Nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über **typische sonstige Leistungen** und die anzuwendende gesetzliche Regelung:

sonstige Leistung	Berichtigung nach § 15a UStG	Vornahme der Berichtigung
EDV-Programme	Abs. 1	„pro rata temporis“
Anzahlungen für längerfristiges Mietleasing	Abs. 1	„pro rata temporis“
Beratungsleistungen für Unternehmenskonzept	Abs. 1 oder Abs. 2	„pro rata temporis“ oder einmalig
Reinigungsleistungen	Abs. 2	einmalig

Der Arzt im Fall 3 erhält daher im Berichtigungszeitraum vom 1.1.2007 bis zum 31.12.2009 aufgrund der geänderten Verhältnisse eine jährliche **Vorsteuerrückerstattung** von 128 € (3.200 € verteilt auf 5 Jahre = 640 € pro Jahr; 20 % hiervon = 128 €).

IV. Fall 4: „Kleinunternehmer mit steuerfreier Vermietung“

1. Ausgangssachverhalt

S. 793 Ein Steuerpflichtiger, der als Angestellter nicht selbständig tätig ist, errichtet im Jahr 2005 auf seinem Grundstück ein Einfamilienhaus. Die Herstellungskosten betragen 300.000 € zzgl. 48.000 € Umsatzsteuer. Wie geplant vermietet er das Haus ab 1.1.2006 steuerfrei zu Wohnzwecken nach § 4 Nr. 12 UStG. Nach einem Mieterwechsel zum 1.1.2007 erfolgt unter Inanspruchnahme der Optionen nach § 19 Abs. 2 UStG zur **Kleinunternehmerregelung** und § 9 Abs. 2 UStG eine steuerpflichtige Vermietung an ein Unternehmen. Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich (Beispiel in Anlehnung an Schlecker/Lang, UVR 2005 S. 100 ff.)?

2. Lösung zu Fall 4

Im Kalenderjahr 2005 darf entsprechend der Verwendungsabsicht nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG i. V. mit § 15 Abs. 2 Satz 1 UStG kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden. Ab dem Jahr 2007 ist die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG anzuwenden. Kleinunternehmer sind solche Unternehmer, deren Jahresumsätze sich innerhalb bestimmter Nichterhebungsgrenzen bewegen. Um unter die Kleinunternehmerregelung zu fallen, darf der **Umsatz** des Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr **17.500 € nicht überstiegen haben** und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht überschreiten (§ 19 Abs. 1 UStG).

Sofern der betroffene Unternehmer darauf verzichten möchte, diese Regelung anzuwenden, kann er dies dem Finanzamt nach § 19 Abs. 2 UStG bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung erklären. Wie im vorliegenden Beispielfall wird der Kleinunternehmer durch diese Erklärung zum Vollunternehmer, der seine Umsätze zu versteuern hat und Vorsteuerbeträge abziehen kann. Durch die **Optionsausübung** wird die Besteuerung der Gesamttätigkeit umgestaltet; eine Erklärung lediglich einzelner Umsätze ist nicht möglich. Der Unternehmer ist **an seine Entscheidung für mindestens fünf Jahre gebunden** (vgl. Weimann, UVR 2005 S. 303 f.; Jakob, Umsatzsteuer, 3. Aufl. 2005, S. 73 ff.).

Im vorliegenden Fall hat durch den Übergang zur Kleinunternehmerregelung ein **Wechsel der Besteuerungsart** stattgefunden. Nach herrschender Meinung wurde seit dem sog. „Mähdrescher-Urteil“ (vgl. BFH vom 16.12.1993, BStBl 1994 II S. 339) nur dann eine Änderung der Verhältnisse angenommen, wenn der Unternehmer von der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG zur Regelbesteuerung oder umgekehrt wechselte. Nur dann sollte durch den Wechsel der Besteuerungsform eine Änderung der Verwendungsverhältnisse erfolgen.

Dem Urteil lag der Fall eines Landwirtes zugrunde, der die Besteuerungsform so wechselte, dass er einen maximalen Vorteil aus dem Vorsteuerabzug ziehen konnte. Dieses „**Steuersparmodell**“ beendete bereits der „alte“ § 15a UStG: Der Landwirt musste während eines festgelegten Berichtszeitraums eine anteilige Vorsteuerberichtigung durchführen. In Fällen, in denen nicht der Übertritt von der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG zur Regelbesteuerung oder umgekehrt betroffen war, war die Anwendung des § 15a UStG bei einem Wechsel der Besteuerungsart bislang abhängig von einer Änderung der Verwendungsumsätze nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG und § 15a Abs. 2 und 3 UStG (vgl. Weimann, UVR 2005 S. 303 f.; Jakob, Umsatzsteuer, 3. Aufl. 2005, S. 73 ff.; Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UStG 2005, § 15a UStG, Anm. A 68 ff.).

S. 794

Seit dem BFH-Urteil vom 17.6.2004 - V R 31/02, BStBl 2004 II S. 858, wird auch der Wechsel von der Besteuerung als Kleinunternehmer zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und umgekehrt als Änderung der Verhältnisse i. S. des § 15a UStG interpretiert. Dies hat sich in Absatz 7 der neuen Fassung niedergeschlagen.

Voraussetzung für eine Anwendung des § 15a Abs. 7 UStG ist allerdings, dass sich durch den Wechsel die für den Vorsteuerabzug **maßgebenden Verhältnisse tatsächlich geändert** haben. Ein alleiniger Wechsel der Besteuerungsform führt daher nicht zu einer Vorsteuerberichtigung.

Für die Lösung des Beispielfalls bedeutet dies, das Finanzamt erstattet ab 2007 gem. § 15a Abs. 1 und 7 UStG Vorsteuer von 48.000 € verteilt auf 10 Jahre = 4.800 € pro Jahr (vgl. Weimann, UVR 2005 S. 303 f.; Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UStG 2005, § 15a UStG, Anm. A 68 ff.; Jakob, Umsatzsteuer, 3. Aufl. 2005, S. 75 f.).

V. Fall 5: „Kleinunternehmer mit steuerpflichtiger Vermietung“

1. Ausgangssachverhalt

Ein Steuerpflichtiger, der als Angestellter nicht selbständig tätig ist, errichtet im Jahr 2005 auf seinem Grundstück ein Einfamilienhaus zu eigenen Wohnzwecken. Die Herstellungskosten betragen 300.000 € zzgl. 48.000 € Umsatzsteuer. Kurz nach seinem Einzug entschließt er sich, das Haus unter Inanspruchnahme der Optionen nach § 19 Abs. 2 UStG zur **Kleinunternehmerregelung** und § 9 Abs. 2 UStG steuerpflichtig an ein Unternehmen zu vermieten. Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich (Beispiel in Anlehnung an Schlecker/Lang, UVR 2005 S. 100 ff.)?

2. Lösung zu Fall 5

Es erfolgt **keine Korrektur des Vorsteuerabzugs** nach § 15a UStG. Diese setzt nämlich voraus, dass abzugsfähige Vorsteuern i. S. von § 15 Abs. 1 UStG vorliegen. Sofern dies wie hier nicht gegeben ist, kann auch keine Berichtigung durchgeführt werden. Da die Festsetzung der Steuer für das Erwerbsjahr die Vorsteuern unberücksichtigt lässt, ist auch keine Korrektur nach den allgemeinen Berichtigungsregelungen der Abgabenordnung möglich (vgl. Weimann, UVR 2005 S. 304).

Fundstelle(n):

BBK Fach 30 Seite 1842 - 1848BBK2006 Seite 787 - 794
[PAAAB-90023]