

Umsatzsteuergesetz: UStG

Loseblatt-Kommentar

Bearbeitet von

Dr. Wilfried Wagner, Prof. Dr. Bernd Heuermann, Prof. Dr. Harald Jatzke, Dr. Friedrich Klenk, Dr. Carsten
Leipold, Dr. Suse Martin, Dr. Gerhard Mößlang, Dr. Alexander Oelmaier, Dr. Sandy Schüler-Täsch,
Andreas Treiber, Dr. Christoph Wäger

79. Auflage 2017. Loseblatt. Rund 3030 S. Im Leinenordner
ISBN 978 3 406 45209 3

Steuern

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Unionsrecht	Nationales Recht
deln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.	2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.

- 6 Der Text ist zwar an vielen Stellen nahezu identisch. Folgende Unterschiede fallen allerdings ins Auge:
- § 2b Abs. 1 gilt für „**juristische Personen** des öffentlichen Rechts“, während das Unionsrecht von (sonstigen) „**Einrichtungen** des öffentlichen Rechts“ spricht (s. dazu Rz 23).
 - § 2b Abs. 2 Nr. 2 geht für die dort genannten Tätigkeiten davon aus, es lägen **keine „größeren Wettbewerbsverzerrungen“** vor, während Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL es zulässt, diese Tätigkeiten als „**im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegend**“ zu behandeln (s. dazu Rz 71).
 - § 2b Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 unternehmen den Versuch, weitere Fälle zu definieren, wann keine „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ vorliegen, obwohl das **Unionsrecht keine ausdrückliche Ermächtigung** zu einer solchen Definition enthält. Dieser Versuch ist problematisch, da das Merkmal „größere Wettbewerbsverzerrungen“ autonom und unionsweit einheitlich auszulegen ist (Rz 60), so dass ein Recht der Mitgliedstaaten, den Begriff national (**abweichend** vom Unionsrecht) zu definieren, nicht ersichtlich ist.
 - § 2b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 definieren Fälle, in denen eine Tätigkeit einer PöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt unternehmerisch **bleibt**, ohne diese Definitionen mit Anhang I der MwStSystRL abzugleichen (Rz 101).
- 7–19 *einstweilen frei*

II. Grundsatz: Ausschluss von Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt (Abs. 1)

- 20 § 2b definiert, wann die öffentliche Hand **nicht** Unternehmer ist (zur Bedeutung der Unternehmereigenschaft s. § 2 Rz 1, 400 ff.). Hierin liegt ein Systemwechsel gegenüber dem UStG 1967 und 1980 (§ 2 Rz 400), der in Übereinstimmung mit Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL steht, welcher genauso verfährt: Die Anwendung des Art. 13 MwStSystRL setzt zunächst einmal voraus, dass die Einrichtung des öffentlichen Rechts eine **wirtschaftliche Tätigkeit** i. S. der Art. 2, 9 MwStSystRL ausübt (EuGH v. 29.9.2015 C-276/14, Gmina Wrocław, UR 15, 829, Rn 30; v. 29.10.2015 C-174/14, Saudacor, UR 15, 901, Rn 52; s. auch BMF v. 16.12.2016, BStBl I 16, 1451, Tz 3). § 2b fingiert dann, dass ein Unternehmer trotz einer an sich unternehmerischen Tätigkeit **nicht** als Unternehmer **gilt**.

1. Wirtschaftliche Tätigkeit

- 21 Dafür reicht es nach der neueren Rechtsprechung des EuGH nicht aus, dass die **Leistung gegen Entgelt** (s. dazu allgemein § 1 Rz 36 ff.) erbracht wird (vgl. EuGH v. 12.5.2016 C-520/14, Gemeente Borsele, DStRE 16, 798, Rn 28 ff.).
- 22 Eine Leistung wird (nur) dann „gegen Entgelt“ erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein **Rechtsverhältnis** besteht, in dessen Rahmen gegenseitige **Leistungen ausgetauscht** werden, wobei die vom Leistenden empfangene **Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die** dem Leistungsempfänger erbrachte **Leistung bildet** (vgl. u. a. EuGH v. 3.3.1994 C-16/93, Tolsma, NJW 94, 1941, Rn 14; v. 26.6.2003 C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, BStBl II 04, 688, Rz 47). Dass eine wirtschaftliche **Tätigkeit** zu einem Preis **unter**

dem **Selbstkostenpreis** ausgeführt wird, ist an sich unerheblich, wenn es darum geht, einen Umsatz als „entgeltlichen Umsatz“ zu qualifizieren. Ein entgeltlicher Umsatz setzt nämlich lediglich das Bestehen eines **unmittelbaren Zusammenhangs** zwischen der Leistung und der Gegenleistung voraus, die der Steuerpflichtige tatsächlich erhalten hat (vgl. EuGH v. 8.3.1988 102/86, Apple and Pear Development Council, HFR 89, 452, Rn 12; v. 20.1.2005 C-412/03, Hotel Scandic Gasabäck, BFH/NV Beilage 05, 90, Rn 22). Jedoch wird dieser Zusammenhang umso lockerer, je weniger die Höhe der Gegenleistung vom tatsächlichen Wert der Leistung abhängt (vgl. EuGH v. 29.10.2009 C-246/08, Kommission/Finnland, UR 10, 224, Rn 49).

Außerdem sind für die Feststellung, ob eine entgeltliche Leistung als **wirtschaftliche Tätigkeit** anzusehen ist, alle Umstände zu prüfen, unter denen die Tätigkeit erfolgt ist, **wenn** ein Gegenstand **seiner Art nach** sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu **nichtwirtschaftlichen** (dort: privaten) Zwecken verwendet werden kann (vgl. EuGH v. 26.9.1996 C-230/94, Enkler, BB 97, 81, Rz 27 ff.). Zu berücksichtigen ist z. B., ob sich der Unternehmer **marktüblich verhält**. Außerdem können u. a. die **Zahl der Kunden** und die **Höhe der Einnahmen** berücksichtigt werden. Erforderlich ist also eine **Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls** (vgl. EuGH v. 2.6.2016 C-263/15, Lajver, UR 16, 525, Rn 29 und 36).

Deckt der Unternehmer über die Zahlungen, die er erhält, **nur einen kleinen Teil der anfallenden Kosten**, deutet dies – als Indiz – darauf hin, dass die Zahlung eher einer Gebühr als einem Entgelt im eigentlichen Sinne gleichzusetzen ist und es an einem tatsächlichen Zusammenhang zwischen dem gezahlten Betrag und der Erbringung der Leistung fehlt (vgl. EuGH v. 29.10.2009 C-246/08, Kommission/Finnland, UR 10, 224, Rn 50 f., bei einem Kostendeckungsgrad von 7 %; v. 12.5.2016 C-520/14, Gemeinde Borsele, DStRE 16, 798, Rn 33 f., bei einem Kostendeckungsgrad von 3 %). Jedoch müssen auch die in Rz 23 genannten Umstände mit im Blick behalten werden; sonst würde gegen den weiterhin geltenden Grundsatz verstoßen, dass **selbst geringfügige nutzungsabhängige Gebühren ausreichen können** (EuGH v. 2.6.2016 C-263/15, Lajver, UR 16, 525, Rn 44 ff., 48). Je weiter sich die Bemessung der Höhe der Zahlung von der tatsächlichen Inanspruchnahme der Leistung und den marktüblichen Bedingungen der Leistungserbringung entfernt und je mehr mit der Leistung nichtwirtschaftliche als wirtschaftliche Zwecke verfolgt werden, desto mehr spricht dies m. E. dafür, dass keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegen könnte.

einstweilen frei

25–29

2. Juristische Person des öffentlichen Rechts

§ 2b Abs. 1 ordnet an, dass ein **an sich steuerbarer Umsatz eines Unternehmers** so behandelt wird, als habe er ihn nicht als Unternehmer ausgeführt. Da die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 vorliegen müssen (Rz 20 ff.), handelt es sich um eine **Fiktion** zugunsten der in Abs. 1 genannten Rechtsträger, **wenn und soweit** diese im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig werden. § 2b ist folglich als Ausnahme zu § 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 MwStSystRL eng auszulegen (EuGH v. 29.10.2015 C-174/14, Saudacor, MwStR 16, 24, Rn 49).

Hat der Gesetzgeber, wie dargelegt, das Unionsrecht (nahezu) vollständig übernommen, kann die bisherige **Rechtsprechung des BFH** zu § 2 Abs. 3 a. F., die seit längerem im Wege richtlinienkonformer Auslegung die Grundsätze des Unionsrechts in das nationale Recht hinein gelesen hat (§ 2 Rz 422), auf Abs. 1 übertragen werden. Auf § 2 Rz 421 ff., 430 ff., 440 ff., 460 ff. wird ergänzend verwiesen.

Als problematisch könnte sich jedoch unter Umständen erweisen, dass Abs. 1 an die **Rechtsform der Unternehmer**, die von der Fiktion profitieren können, andere An-

forderungen stellt als das Unionsrecht: Gilt das Unionsrecht (weiter) für „**Einrichtungen**“, verlangt das nationale Recht (enger), dass es sich um „**juristische Personen**“ des öffentlichen Rechts handeln muss (§ 2 Rz 412, 430 ff.). Das sind insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände), die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern, die staatlichen Hochschulen und sonstige Gebilde, die auf Grund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen (BMF v. 16.12.2016, BStBl I 16, 1451, Tz 3). Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen kirchliche Ordensgemeinschaften jPöR sind, vgl. BFH v. 8.7.1971 V R 1/68, BStBl 72, 70. Zu einzelnen Betrieben einer JPöR s. Rz 36.

- 33 **Juristische Personen des Privatrechts** oder aus juristischen Personen des öffentlichen Rechts bestehende **Personengesellschaften**, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig werden (und werden dürfen) können m. E. Einrichtungen des öffentlichen Rechts i. S. des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL sein (vgl. EuGH v. 29.10.2015 C-74/14, Saudacor, UR 15, 901, m. w. N., zu einer portugiesischen Aktiengesellschaft). Vorzugswürdig erscheint in einem solchen Fall eine **richtlinienkonforme Auslegung** des Tatbestandsmerkmals „jPöR“ (vgl. dazu § 2 Rz 165 ff. bzgl. Organgesellschaft sowie *Küffner*, UR 15, 909 f.). Sollte diese nicht möglich sein, können sich juristische Personen des Privatrechts oder aus juristischen Personen des öffentlichen Rechts bestehende Personengesellschaften auf das für sie günstigere Unionsrecht berufen.
- 34 Der **BFH** hat das Problem bereits vorsichtig angesprochen, ohne zu erwähnen, dass das nationale Recht nicht den Begriff der „Einrichtung“ verwendet; er musste der Frage aber unter den Umständen des dortigen Streitfalls nicht weiter nachgehen (BFH v. 2.12.2015 V R 67/14, DStR 16, 232, Rn 15 f.).
- 35 Eine **natürliche Person** kann allerdings m. E. (auch weiterhin) nicht als Einrichtung des öffentlichen Rechts im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden, weil sie die der öffentlichen Gewalt vorbehaltenen Handlungen in Unabhängigkeit vornimmt, ohne in die Organisation der öffentlichen Verwaltung eingegliedert zu sein (EuGH v. 26.3.1987 C-235/85, Kommission/Niederlande, Slg. 87, 1485, Rn 22, betr. Gerichtsvollzieher; v. 25.7.1991 C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, UR 93, 122, Rn 19, betr. Steuereinnahmer; sowie [nur in französischer Sprache verfügbar] EuGH v. 21.5.2008 C-456/07, BeckRS 10, 91 860, Rn 18, zu Gerichtsvollziehern).
- 36 Ebenfalls problematisch könnte das Abstellen auf den Begriff „juristische Person“ statt auf „Einrichtung“ sein, soweit es ausschließt, dass eine **Untergliederung einer jPöR** ein selbständiger Unternehmer sein kann, auf den § 2b anzuwenden sein könnte. Der EuGH hat zwar entschieden, dass eine Gemeinde und ihre haushaltsgebundenen Einrichtungen als ein Steuerpflichtiger anzusehen sein **können (!)**, **wenn**
 - die haushaltsgebundenen Einheiten die ihnen übertragenen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Namen und für Rechnung der Gemeinde durchführen und für die durch diese Tätigkeiten hervorgerufenen Schäden nicht haften, da die Gemeinde hierfür allein die Verantwortung übernimmt,
 - außerdem das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten verbundene wirtschaftliche Risiko nicht tragen, da sie über keine eigenen Vermögenswerte verfügen, keine eigenen Einnahmen erzielen und die mit diesen Tätigkeiten in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht tragen, weil die erzielten Einnahmen an den Haushalt der Gemeinde gezahlt werden und die Aufwendungen unmittelbar zulasten des Haushalts der Gemeinde gehen (EuGH v. 29.9.2015 C-276/14, Gmina Wrocław, UR 15, 829).
- 37 Daraus wird jedoch teilweise der Schluss gezogen, dass es bei anderer Gestaltung auch in Deutschland Konstellationen geben kann, in denen ein „**Eigenbetrieb**“ ei-

ner Gemeinde oder eine sonstige Organisationseinheit ein selbständiger **Unternehmer** sein kann (Klenk, UR 16, 180 ff.; a. A. Küffner, UR 15, 829). M. E. handelt es sich dabei zunächst um eine Tatsachenfrage. Dass ein solcher Fall praktisch vorkommen könnte, erscheint jedenfalls nicht völlig ausgeschlossen. Ggf. ist dann m. E. der Begriff „juristische Person“ **richtlinienkonform auszulegen** (vgl. Rz 33 und § 2 Rz 165 ff.). Andernfalls könnte sich der Eigenbetrieb auf Unionsrecht berufen.

einstweilen frei

38, 39

3. Tätigkeiten, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen

Als Tätigkeiten, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kommen (auch) 40 nach Auffassung des Gesetzgebers (BT-Drucks. 18/6094, S. 91) und der Finanzverwaltung (BMF v. 16.12.2016, BStBl I 16, 1451, Tz 6 ff.) nur solche in Betracht, bei denen die jPöR **im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung** tätig wird. Das bedeutet umgekehrt: Erbringt eine jPöR Leistungen **auf privatrechtlicher Grundlage** und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b erfasst; diese Leistungen sind steuerbar (ähnlich BMF v. 16.12.2016, BStBl I 16, 1451, Tz 6).

Die öffentlich-rechtliche Sonderregelung kann sich nach Auffassung des BMF 41 (BMF v. 16.12.2016, BStBl I 16, 1451, Tz 7 ff. mit Beispielen) aus einem **Gesetz**, einer **Rechtsverordnung**, einer **Satzung**, aus **Staatsverträgen**, **verfassungsrechtlichen Verträgen**, **Verwaltungsabkommen**, **Verwaltungsvereinbarungen**, **öffentlich-rechtlichen Verträgen** (vgl. dazu BFH v. 10.2.2016 XI R 26/13, DStR 16, 805) sowie aus der **kirchenrechtlichen Rechtsetzung** ergeben. Die bisherige Rechtsprechung ist m. E. weiter heranzuziehen. Zum Begriff s. deshalb auch § 2 Rz 412, 440 ff.

einstweilen frei

42–49

4. Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen (Abs. 1 Satz 2)

Die in Rz 30 genannte Fiktion gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 Satz 2). Wegen der weiteren Einzelheiten zum Begriff der „**größeren Wettbewerbsverzerrungen**“ wird auf § 2 Rz 400 ff. verwiesen. Diese kann auch die jPöR geltend machen, um z. B. den Vorsteuerabzug zu erlangen (vgl. EuGH v. 4.6.2009 C-102/08, Salix Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, DStR 09, 1196, Rn 75; zutr. deshalb BMF v. 16.12.2016, BStBl I 16, 1451, Tz 30).

Verzerrungen des Wettbewerbs können nur stattfinden, wenn **Wettbewerb besteht** (zutr. BMF v. 16.12.2016, BStBl I 16, 1451, Tz 23). Erforderlich aber nicht ausreichend ist, dass die von einer jPöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Leistung gleicher Art auch von einem privaten Unternehmer erbracht werden könnte (§ 2 Rz 415).

Diese Beurteilung erfolgt grundsätzlich **unabhängig** davon, ob die betreffenden 52 Einrichtungen auf der **Ebene des lokalen Marktes**, auf dem sie diese Tätigkeit ausüben, Wettbewerb ausgesetzt sind oder nicht (§ 2 Rz 414). Es kommt nicht nur auf den gegenwärtigen, sondern den **potenziellen Wettbewerb** an (§ 2 Rz 414). Anders ist es, wenn auf dem lokalen Markt ein **Marktzugang** privater Unternehmer ausnahmsweise **nicht möglich** ist (vgl. dazu z. B. BFH v. 10.2.2016 XI R 26/13, DStR 16, 805; zutr. deshalb BMF v. 16.12.2016, BStBl I 16, 1451, Tz 24, 27 ff.). Denn die größeren Wettbewerbsverzerrungen müssen **mehr als nur unbedeutend**

und dürfen **nicht rein hypothetisch** sein (§ 4 Rz 414; s. auch BMF v. 16.12.2016, BStBl I 16, 1451, Tz 24 und 31).

53–59 *einstweilen frei*

III. Fiktion des Nichtvorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen (Abs. 2 und 3)

- 60 In den Abs. 2 und 3 definiert der Gesetzgeber, wann keine **größeren Wettbewerbsverzerrungen** vorliegen (sollen). Die dort genannten Fallgruppen sind **nicht abschließend** (BT-Drs. 18/6094, S. 91; ebenso BMF v. 16.12.2016, BStBl I 16, 1451, Tz 32). Eine derartige Definition durch den nationalen Gesetzgeber bedarf indes der Rechtfertigung; denn es handelt sich bei den Begriffen des Art. 13 MwStSystRL um **autonome unionsrechtliche Begriffe** (EuGH v. 29.9.2015 C-276/14, Gmina Wrocław, UR 15, 829, Rn 25, 26), von denen der nationale Gesetzgeber nur dann abweichen darf, wenn ihn das **Unionsrecht** dazu ermächtigt. Dies ist bei § 2b Abs. 2 und 3 (nur) **teilweise** der Fall.

1. Kleinunternehmergrenze (Abs. 2 Nr. 1)

- 61 Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 insbesondere dann nicht vor, wenn der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus **gleichartigen Tätigkeiten** erzielte Umsatz voraussichtlich **17 500 EUR** jeweils nicht übersteigen wird. Der Gesetzgeber lehnt sich damit ersichtlich an die Kleinunternehmergrenze des § 19 an (s. dazu § 2 Rz 423). Diese Regelung könnte deshalb möglicherweise bereits auf Art. 281 ff. MwStSystRL gestützt werden. Allerdings gilt sie nicht für alle Unternehmer. Da das Unionsrecht den Mitgliedstaaten als Kleinunternehmerregelung u. a. eine Steuerbefreiung gestattet (§ 19 Rz 4), beruht § 2b Abs. 2 Nr. 1 auch auf Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL.
- 62 § 2b Abs. 2 Nr. 1 stellt nicht auf den Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3), sondern auf „**gleichartige Tätigkeiten**“ ab, allerdings ohne diese zu definieren. Das BMF nimmt an, einzelne Tätigkeiten seien gleichartig, wenn sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers „**dieselben Bedürfnisse befriedigen**“ (BMF v. 16.12.2016, BStBl I 16, 1451, Tz 36 f. m. Bsp).

Gemeinde G überlässt Parkplätze auf Parkplätzen für 8.000 EUR p. a. und auf öffentlichen Straßen („Parkbuchten“) für 20.000 EUR p. a.

Nach Auffassung des BMF sind die genannten Leistungen nicht gleichartig, weil die „Parkbuchten“-Regelung der Ordnung des ruhenden Verkehrs diene (BMF v. 16.12.2016, BStBl I 16, 1451, Tz 37 Bsp. 2). Dem Durchschnittsverbraucher dürfte es jedoch sowohl auf dem Parkplatz als auch in der „Parkbucht“ vornehmlich darum gehen, sein Kraftfahrzeug abzustellen. Er dürfte die Leistung daher als gleichartig einstufen. Der vom Leistenden mit der Leistung verfolgte Zweck ist für den Durchschnittsverbraucher im Regelfall unerheblich.

- 63 Um zu verhindern, dass es zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt (vgl. dazu *Widmann*, MwStR 15, 883, 886) ist m. E. der Begriff „gleichartige Tätigkeiten“, soweit er zum Regelfall der Umsatzbesteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten zurückführt, weit auszulegen (vgl. EuGH v. 16.9.2008 C-288/07, Isle of Wight Council u. a., DStRE 08, 1455, Rn 60; v. 4.6.2009 C-102/08, Salix, DStR 09, 1196, Rn 68). Aufgrund von §§ 1, 2 Abs. 1 UStG, Art. 2, 9 MwStSystRL sind **alle wirtschaftlichen Tätigkeiten** einer jPöR aus Sicht des § 2b Abs. 2 Nr. 1 **gleichartig**. Eines engen wirtschaftlichen Zusammenhangs (so aber *Sterzinger*, UR 15, 655, 662) oder der „Befriedigung derselben Bedürfnisse“ bedarf es deshalb m. E. nicht. Vielmehr ist m. E. im Ergebnis auf den **Gesamtumsatz** der jPöR im Sinne des § 19 Abs. 3 abzustellen,

maßgeblich; zu einer Berichtigung nach § 15a kommt es nicht (BFH v. 24.4.2013 XI R 25/10, BStBl II 14, 346; BT-Drucks. 14/7341, S. 22; UStAE 15a.2 Abs. 5 m. Beispiel).

Auf das Jahr der Anschaffung kommt es auch an, wenn **erst in einem folgenden Jahr** die **Rechnung** erstellt und dann die Ausübungsvoraussetzungen vorliegen (UStAE 15a.4 Abs. 2).

Beispiel:

A kauft eine Maschine mit 5-jähriger Berichtigungszeit im November 01, die er bereits im Dezember 01 für steuerpflichtige Umsätze einsetzt. Erst im Jahr 02 erhält er die Rechnung; ab diesem Jahr verwendet er sie für steuerfreie Umsätze. Gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 kann A die Vorsteuerbeträge erst im Jahr 02 abziehen, weil er in diesem Jahr die Rechnung erhielt. Maßgeblich sind aber die Verhältnisse des Jahres 01. Im Jahr 01 verwandte er die Maschine nur für steuerpflichtige Umsätze, so dass ihm der volle Vorsteuerabzug zusteht. Allerdings hat er im Jahr 02 die Vorsteuer auch zu berichtigen. Maßgeblich für die Frage, ob eine Änderung vorliegt, sind die Verhältnisse des Jahres 01 (steuerpflichtige Nutzung); im Jahr 02 hat A die Maschine für steuerfreie Umsätze verwendet; er muss also in diesem Jahr ein Fünftel der Vorsteuerbeträge zu seinen Lasten berichtigen.

Bei **Anzahlungen/Vorauszahlungen** ist für den Vorsteuerabzug die beabsichtigte Verwendung bei der Anzahlung entscheidend (BFH v. 17.5.2001 V R 38/00, BStBl II 03, 434).

einstweilen frei

87–89

IV. Änderung der maßgeblichen Verhältnisse

Weiterhin ist Voraussetzung für die Berichtigung, dass sich die maßgeblichen Verhältnisse ändern. Das ist dann der Fall, wenn **die Verwendung** nunmehr zu einem **anderen Vorsteuerabzug** als dem ursprünglichen führt. 90

Hauptanwendungsfall sind **tatsächliche Änderungen** (z. B. zunächst steuerfreie und jetzt steuerpflichtige Vermietung eines Gebäudes). Es reichen aber nach der Rechtsprechung des BFH auch **rechtliche Änderungen** oder u. U. veränderte **rechtliche Beurteilungen** aus, die für die Verwendung von Bedeutung sind. Jedoch greift § 15a Abs. 1 nicht ein, wenn lediglich die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 im Abzugsjahr falsch beurteilt wurden (Rz 118). 91

Umsätze im Rahmen einer **Geschäftsveräußerung** sind gem. § 1 Abs. 1a S. 1 nicht steuerbar. Sie lösen daher **keine Vorsteuerberichtigung** aus, der für das Wirtschaftsgut maßgebliche Berichtigungszeitraum wird gem. § 15a Abs. 10 S. 1 nicht unterbrochen. Vielmehr führt der Erwerber den bisherigen Berichtigungszeitraum fort (BFH v. 22.11.2007 V R 5/06, BStBl II 08, 448; v. 19.12.2012 XI R 38/10, BStBl II 13, 1053), vgl. dazu Rz 515 ff. 92

Keine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug „maßgebenden Verhältnisse“ i. S. v. § 15a Abs. 1 sind die von § 17 erfassten Änderungen, soweit sie die Höhe des Vorsteuerbetrags betreffen. § 17 ist in seinem Anwendungsbereich speziell (FG München 16.7.2015 14 K 277/12, EFG 15, 1992, Rev: V R 29/15). 93

Ferner führt die **nachträgliche Einlage** von Privatvermögen in das Unternehmensvermögen nicht zur Berichtigung (BFH v. 1.12.2010 XI R 28/08, BStBl II 11, 994, Rz 25 ff.; § 15 Rz 254). 94

einstweilen frei

95–98

1. Tatsächliche Änderung der Verhältnisse

Hauptanwendung der Vorsteuerberichtigung ist die veränderte tatsächliche Verwendung (z. B. BFH v. 9.2.2011 XI R 35/09, BStBl II 11, 1000). Die Verwendungsänderung kann das Wirtschaftsgut insgesamt oder – bei dessen gemischter Verwen-

§ 15a 100–107

Berichtigung des Vorsteuerabzugs

dung für steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze – die prozentualen Nutzungsverhältnisse betreffen (Rz 130 ff.).

- 100** Zu berichtigen ist auch, wenn die tatsächliche Verwendung von der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen **beabsichtigten Verwendung** abweicht (zum Sofortabzug Rz 40). Für Wirtschaftsgüter, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, ist das in § 15a Abs. 2 geregelt (Rz 236 ff.).

- 101** Ein **Leerstand** eines Gebäudes, für das Vorsteuerbeträge abgezogen wurden, führt nicht automatisch zur Berichtigung. Er ist keine tatsächliche Verwendung, so dass es auf die – durch objektive Anhaltspunkte belegte – beabsichtigte Verwendung ankommt (BFH v. 25.4.2002 V R 58/00, BStBl II 03, 435; UStAE 15a.2 Abs. 8). Die spätere tatsächliche Verwendung eines Leistungsbezugs kann ein wesentliches Indiz für die bei Leistungsbezug bestehende Verwendungsabsicht des Unternehmers sein, sofern sie jedenfalls noch zeitnah dazu erfolgt (BFH v. 26.1.2006 V R 74/03, BFH/NV 06, 1164). Dieses Problem kann auch beim Vorsteuerabzug auftreten (§ 15 Rz 593).

Beispiel 1:

U kauft in 01 ein Gebäude mit der Absicht, es ab 02 steuerpflichtig an einen gewerblichen Unternehmer G zu vermieten. Er erhält für 01 den vollen Vorsteuerabzug. Nachdem G 02 insolvent geworden ist, findet U als Mieter nur eine Versicherung, an die er steuerfrei vermieten muss. Ab 02 – dem Verwendungsbeginn – greift die Berichtigung ein.

Beispiel 2:

U kauft im Juni 01 ein Gebäude, das er steuerpflichtig vermieten möchte. Das Gebäude steht bis Ende 02 leer. Ab dem Jahr 03 vermietet er es steuerfrei. U steht der volle Vorsteuerabzug zu. Der Leerstand im Jahr 02 führt nicht zu einer Berichtigung, da er keine Verwendung ist. Erst ab dem Jahr 03 beginnt die Berichtigungsfrist, die bis Ende des Jahres 12 läuft. Jährlich hat U 1/10 der Vorsteuerbeträge zu berichtigen.

- 102** Die Änderung kann sich gem. § 15 Abs. 8 auch durch den **Verkauf** des Gegenstandes oder durch eine Entnahme nach § 3 Abs. 1b ergeben (vgl. Rz 471 ff.).

Beispiel 1:

Ein Versicherungsunternehmen mit gem. § 4 Nr. 10 steuerfreien Umsätzen veräußert vor Ablauf des Berichtigungszeitraums ausschließlich für seine Tätigkeit eingesetzte Betriebs-Pkw. Für deren Anschaffung gab es gem. § 15 Abs. 2 keinen Vorsteuerabzug. Die Veräußerung ist gem. § 4 Nr. 28 steuerfrei. Eine Vorsteuerberichtigung (zugunsten eines anteiligen Abzugs) scheidet aus.

Beispiel 2:

Der Unternehmer geht von bisher stpfl. Fremdvermietung von Räumen eines Gebäudes zu privater Wohnnutzung über. Damit ergibt sich keine Änderung der Verhältnisse, weil die unentgeltliche Wertabgabe der Vorsteuerberichtigung vorgeht (Rz 56).

103–105 *einstweilen frei*

106 **Einzelfälle:**

Die **Eröffnung eines Insolvenzverfahrens** bewirkt keine Änderung der Verhältnisse (BFH v. 8.3.2012 V R 24/11, BStBl II 12, 466; UStAE 15a.2 Abs. 1 S. 6).

2. Rechtliche Änderung der Verhältnisse

a) Verzicht auf Steuerbefreiung/Widerruf des Verzichts, Berufung auf das Unionsrecht

- 107** Zu einer Änderung der Verhältnisse kann es bei Verwendung des Wirtschaftsguts zu Umsätzen kommen, auf deren Steuerfreiheit gem. § 9 **verzichtet** werden kann, wenn die im Anschaffungsjahr ausgeübte Option zur Steuerpflicht in einem Folgejahr (für die Zukunft) widerrufen wird oder wenn (umgekehrt) von der ursprünglich steuerfreien Verwendung zur Steuerpflicht der Umsätze optiert wird (vgl. UStAE 15a.2 Abs. 2. S. 2 Nr. 1 Buchst. b; UStAE 15a.2 Abs. 6 Nr. 1 Buchst. a).

Beispiel:

U verwendet ein im Jahr 01 errichtetes Gebäude ab diesem Jahr zur stfr. Vermietung (§ 4 Nr. 12). Ab dem Jahr 04 vermietet er unter Verzicht auf die Steuerbefreiung gem. § 9 steuerpflichtig. Ab 04 kann er im Berichtigungsweg je 1/10 der Vorsteuerbeträge geltend machen.

Wird hingegen gem. § 9 **rückwirkend** auf die Steuerfreiheit verzichtet oder rückwirkend ein Verzicht rückgängig gemacht (vgl. hierzu § 9 Rz 81 ff.: Rückwirkung – bis auf Grundstücksveräußerungen, BFH v. 21.10.2015 XI R 40/13, DStR 16, 50 – bis zur materiellen Bestandskraft möglich) und wirkt sie auf das Jahr des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zurück, so führt dies **nicht** zur einer **Vorsteuerberichtigung**, sondern hat Auswirkungen auf den **ursprünglichen Vorsteuerabzug**; die Festsetzung des Jahres, in dem der Unternehmer die Vorsteuer abgezogen hat, ist dann nach **§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO** zu ändern (vgl. BFH v. 19.12.2013 V R 7/12, DStR 14, 1104; v. 1.2.2001 V R 23/00, BStBl II 03, 673 für den Leistungsempfänger).

108

Beispiel:

U erwirbt im Jahr 01 ein Gebäude, das er zunächst steuerpflichtig vermietet und entsprechende Rechnungen stellt; die Vorsteuern aus dem Erwerb macht er geltend. Im Jahr 03 macht er rückwirkend den Verzicht auf die Steuerpflicht rückgängig. Es kommt nicht zu einer Vorsteuerberichtigung, vielmehr ist die Steuerfestsetzung des Jahres 01 zu ändern und der Vorsteuerabzug zu versagen. Die Vermietungsumsätze hat U aber nach § 14c Abs. 2 zu versteuern, weil er Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgestellt hat. Diese kann er nur ex nunc berichtigen (§ 14c Abs. 1 S. 2; § 14c Rz 111 ff.).

Die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse (steuerpflichtige Verwendungsumsätze) ändern sich, wenn sich der Steuerpflichtige nachträglich innerhalb des Berichtigungszeitraums auf **die Steuerfreiheit** seiner Verwendungsumsätze **nach Unionsrecht beruft** (BFH v. 15.9.2011 V R 8/11, BStBl II 12, 368; v. 19.10.2011 XI R 16/09, BStBl II 12, 371); Gleiches gilt, wenn er dies beim Vorsteuerabzug tat, aber später wieder die Steuerpflicht wählt.

109

einstweilen frei

110, 111

b) Gesetzesänderungen

Die Änderung eines Gesetzes ist ein Fall der Vorsteuerberichtigung (EuGH v. 29.4.2004 C-487/01, Gemeinde Leusden, DStRE 04, 1473; BFH v. 22.8.2013 V R 19/09, DStR 13, 2757, Rn 48; UStAE 15a.2 Abs. 2. S. 2 Nr. 5). So führt zur Berichtigung, dass ein Verwendungsumsatz durch Einführung einer Steuerbefreiung nunmehr steuerfrei ist (BFH v. 14.5.1992 V R 79/87, BStBl II 92, 983) oder nach der Rechtsprechung des BFH auch dann, wenn nunmehr ein anderer Aufteilungsschlüssel durch die Einfügung des § 15 Abs. 4 S. 3 zum 1.1.2004 anzuwenden ist (BFH v. 22.8.2013 V R 19/09, DStR 13, 2757; zweifelnd: BFH v. 5.6.2014 XI R 31/09, DStR 14, 1438, Az. des EuGH: C-332/14, Rn 108).

112

Aus Sicht des **nationalen Rechts** ist eine solche Berichtigung **keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung** (BFH v. 14.5.1992 V R 79/87, BStBl II 92, 983 zur Einführung der Befreiung für „sportliche Veranstaltungen“ nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG 1980; vgl. auch BFH v. 22.8.2013 V R 19/09, DStR 13, 2757). Danach liegt nur eine unechte Rückwirkung auf den ursprünglichen Vorsteuerabzug vor. Denn der Vorsteuerabzug wird nicht in bereits abgeschlossenen Besteuerungszeiträumen, sondern erst in den Jahren ab Inkrafttreten der Neuregelung geändert. Die Berichtigung ist also keine Rückbewirkung von Rechtsfolgen, sondern lediglich eine tatbestandliche Rückanknüpfung insoweit, als der vor Inkrafttreten der Änderung gewährte Vorsteuerabzug ab der Änderung berichtigt wird.

113

Unionsrechtlich sind die **Grundsätze des Vertrauensschutzes** zu berücksichtigen (EuGH v. 29.4.2004 C-487/01, Gemeinde Leusden, DStRE 04, 1473; v. 8.6.2000 C-396/98, Schloßstraße, BStBl II 03, 446; BFH v. 22.2.2001 V R 77/96,

114

§ 15a 115–119

Berichtigung des Vorsteuerabzugs

BStBl II 03, 426; v. 5.1.2005 V B 181/04, BFH/NV 05, 1155). Der XI. Senat hat dem EuGH hierzu erneut einen Streitfall vorgelegt (BFH v. 5.6.2014 XI R 31/09, DStR 14, 1438, Az. des EuGH: C-332/14). Er zweifelt daran, dass aufgrund der Einschränkung des Umsatzschlüssels gem. § 15 Abs. 4 S. 3 ab 1.1.2004 der Vorsteuerabzug berichtigt werden darf (bejahend: BFH v. 22.8.2013 V R 19/09, DStR 13, 2757).

115 *einstweilen frei*

Einzelfälle:

116 Die Einführung der **Steuerbefreiung für Segelregatten** (§ 4 Nr. 22 Buchst. b UStG 1980) konnte eine Vorsteuerberichtigung auslösen (BFH v. 14.5.1992 V R 79/87, BStBl II 92, 983).

Nach BFH v. 22.8.2013 V R 19/09, DStR 13, 2757 ist die Einschränkung des **Umsatzschlüssels** gem. § 15 Abs. 4 S. 3 ab 1.1.2004 eine zu einer **Berichtigung des Vorsteuerabzugs** nach § 15a Abs. 1 führende Änderung der rechtlichen Verhältnisse. M. E. zu Recht **zweifelt** der **XI. Senat des BFH** daran und hat die Frage dem **EuGH vorgelegt** (BFH v. 5.6.2014 XI R 31/09, DStR 14, 1438, Az. des EuGH: C-332/14).

c) Änderung der rechtlichen Beurteilung

117 Eine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse liegt **nach ständiger Rechtsprechung des BFH** und der Auffassung der **Verwaltung** auch dann vor, wenn sich bei tatsächlich gleichbleibenden Verwendungsumsätzen die **rechtliche Beurteilung** der Verwendungsumsätze, die der Gewährung des Vorsteuerabzugs im Abzugsjahr zugrunde lag, in einem der Folgejahre als unzutreffend erweist, sofern die Steuerfestsetzung für das Abzugsjahr **bestandskräftig und unabänderbar** ist (BFH v. 23.10.2014 V R 11/12, BStBl II 15, 973, Rz 30 m. w. N.; UStAE 15a.2 Abs. 2 S. 2 Nr. 6; UStAE 15a.4 Abs. 3). Für eine solche Berichtigung kann zwar ein Bedürfnis bestehen (vgl. nachfolgendes Beispiel), jedoch ist sie problematisch.

Beispiel:

U erwirbt im Jahr 01 ein Gebäude, das er zu 50 % für steuerpflichtige Umsätze und zu 50 % privat nutzt. Er ordnet es nicht seinem Unternehmen zu, zieht aber zu 100 % die Vorsteuerbeträge ab. Die Festsetzung wird unabänderbar. U hat also im Jahr 01 zu Unrecht Vorsteuerbeträge erhalten. In den Folgejahren kann aber auch nicht die private Nutzung (§ 3 Abs. 9a Nr. 1) besteuert werden, weil das Gebäude nicht zum Unternehmen gehört. Dieses Ergebnis wäre befremdlich. Nach dem BFH ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen (BFH v. 23.10.2014 V R 11/12, BStBl II 15, 973).

118 Eine unzutreffende Beurteilung **der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1** ist dagegen **keine „Änderung** der (Verwendungs-) Verhältnisse“ im Besteuerungszeitraum der Aufdeckung der Fehlbeurteilung; sie kann deshalb nur durch Änderung der fehlerhaften Steuerfestsetzung selbst bei Vorliegen der Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift korrigiert werden (BFH v. 23.10.2014 V R 11/12, BStBl II 15, 973 m. w. N.; UStAE 15a.1 Abs. 5; UStAE 15a.2 Abs. 2 S. 3 Nr. 5, 6; UStAE 15a.4 Abs. 3 mit Beispielen).

119 M. E. ist **unionsrechtlich** noch **nicht endgültig geklärt**, ob eine im Abzugsjahr **unzutreffende rechtliche Beurteilung** der Verwendungsumsätze in den Folgejahren zu einer Vorsteuerkorrektur (Art. 184 ff. MwStSystRL – Art. 20 der 6. RL) führt. Der EuGH sieht bislang den Fall einer **Gesetzesänderung** als Berichtigungsfall an (EuGH v. 29.4.2004 C-487/01, Gemeinde Leusden, DStRE 04, 1473). Gem. Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL erfolgt die Berichtigung insb. dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt **werden (und nicht wurden)**, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben. Nach dem Wortlaut liegt es daher meiner Ansicht nach nahe, dass sich die Verhältnisse geändert haben müssen, die hätten (fehlerfrei) berücksichtigt werden müssen, und nicht diejenigen, die tatsächlich (irrtümlich) berücksichtigt wurden. EuGH v. 18.7.2013 C-78/12, „Evita-K“ EOOD (DStRE 14, 167, Rn 55 ff.) hat insofern keine Klärung gebracht, weil es dort nicht um die Verwendungsumsätze, sondern um die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ging (vgl. BFH v. 23.10.2014 V R 11/12,

BStBl II 15, 973, wonach dieses Urteil seiner Auffassung nicht entgegenstehe). Allerdings kann m. E. im Einzelfall der Grundsatz der Neutralität für eine Berichtigung sprechen (vgl. Beispiel Rz 117).

Zweifelhaft ist, ob **verfahrensrechtlich** aufgrund der Unabänderbarkeit im Abzugsjahr nicht die zutreffenden, sondern die tatsächlich berücksichtigten Verhältnisse zu Grunde zu legen sind: Nach BFH v. 16.12.1993 V R 65/92, (BStBl II 94, 485) und BFH v. 11.3.2005 V B 184/03 (BFH/NV 05, 1398) gestaltet die Bestandskraft der Steuerfestsetzung für das Erstjahr in Verbindung mit der Unabänderbarkeit die für das Erstjahr „maßgebende“ Rechtslage für die Verwendungsumsätze. Hieran hält der BFH aber offenbar nicht mehr fest (BFH v. 19.2.1997 XI R 51/93, BStBl II 97, 370; m. E. nicht ganz eindeutig; BFH v. 23.10.2014 V R 11/12, BStBl II 15, 973, Rz 42); dann ist aber fraglich, weshalb es weiterhin auf die Unabänderbarkeit der Festsetzung im Abzugsjahr ankommen soll. Eine Bindungswirkung des unabänderbaren Bescheides des Abzugsjahres für die Folgejahre bedarf nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 11.4.2005 GrS 2/02 (BStBl II 05, 679) nämlich einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung. Dem dürfte § 15a nicht genügen.

einstweilen frei

120

121–124

Einzelfälle:

Ein trotz **verspäteter Zuordnung** eines Investitionsguts (§ 15 Rz 252) und damit materiell-rechtlich unrichtig in Anspruch genommener Vorsteuerabzug, der im Abzugsjahr verfahrensrechtlich nicht mehr entzogen werden kann, ist nach § 15a in den Folgejahren zu berichtigen (BFH v. 23.10.2014 V R 11/12, BStBl II 15, 973). Wegen der zu späten Zuordnung liegen die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 im Abzugsjahr nicht vor; dies führt nicht zur Berichtigung (Rz 118). Zugleich hat sich aber nach dem Urteil auch die rechtliche Bewertung der Verwendungsumsätze geändert, weil wegen der zu späten Zuordnung die Nutzungsentnahme (§ 3 Abs. 9a Nr. 1) nicht steuerbar ist. M. E. dürfte dann aber nicht der gesamte Vorsteuerabzug berichtigt werden (so aber anscheinend BFH v. 23.10.2014 V R 11/12, BStBl II 15, 973, Rz 43 ff.), sondern nur der Anteil, der auf die falsche rechtliche Bewertung der Entnahmebesteuerung entfällt. An der unternehmerischen Verwendung hat sich nämlich nichts geändert; auch ein nicht dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand kann unternehmerisch genutzt werden. Die Berichtigung beträfe hinsichtlich der unveränderten unternehmerischen Nutzung also ausschließlich die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1, die nach ständiger Rechtsprechung aber nicht berichtigt werden können.

Eine Vorsteuerberichtigung löst aus, wenn eine **missbräuchliche Zwischenvermietung** zunächst im Abzugsjahr nicht erkannt wurde und diese Festsetzung nicht mehr änderbar ist, der Missbrauch in den Folgejahren aber zu einer steuerfreien Vermietung führt (BFH v. 16.12.1993 V R 65/92, BStBl II 94, 485; v. 16.12.1993 V R 56/91, BFH/NV 95, 444; v. 12.6.1997 V R 36/95, BStBl II 97, 589; v. 19.2.1997 XI R 51/93, BStBl II 97, 370; v. 5.2.1998 V R 66/94, BStBl II 98, 361 m. inzwischen überholten Grundsätzen zum Vorsteuerabzug) diese Fälle dürften wegen § 9 Abs. 2 und § 10 Abs. 5 an Bedeutung verloren haben.

125

3. Änderungen beim Wechsel der Besteuerungsform

Der **Wechsel der Besteuerungsform** (z. B. von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung nach § 19 Abs. 1) kann zur Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse führen. Das wurde durch die Neuregelung in § 15a **Abs. 7** m. W. v. **1.1.2005** gesetzlich bestätigt (s. Rz 425 ff.).

Damit füllt das UStG die Ermächtigung durch Art. 192 MwStSystRL aus.

einstweilen frei

127

128, 129

4. Änderung der Verwendungsanteile bei „gemischter“ steuerpflichtiger und steuerfreier Verwendung i. S. v. § 15 Abs. 4

Wird ein Wirtschaftsgut im Unternehmen „gemischt“ für steuerpfl. und steuerfr. Umsätze eingesetzt, so gelten die obigen Änderungsgrundsätze zum Wirtschaftsgut insgesamt für den jeweiligen (prozentualen) Verwendungsanteil (UStAE 15a.1 Abs. 3 S. 2; UStAE 15a.2 Abs. 2. S. 2 Nr. 1 Buchst. c). Nach **formeller Bestandskraft** des Jahressteuerbescheides ist der Unternehmer an den von ihm gewählten Aufteilungsschlüssel gebunden (BFH v. 5.9.2013 XI R 4/10, BStBl II 14, 95; v. 10.12.2009 V R

130

§ 15a 131–142

Berichtigung des Vorsteuerabzugs

13/08, BFH/NV 10, 960; v. 28.9.2006 V R 43/03, BStBl II 07, 417; v. 2.3.2006 V R 49/05, BStBl II 06, 729; UStAE 15a.4 Abs. 4; § 15 Rz 694).

Beispiel:

U erwirbt in 01 ein Gebäude, das er in 01 zu 75 % steuerpflichtig und zu 25 % steuerfrei vermietet; er zieht im Jahr 01 75 % der Vorsteuern für den Erwerb ab. Im Jahr 03 ändert sich das Verhältnis und er vermietet es noch zu 50 % steuerpflichtig und zu 50 % steuerfrei. Im Jahr 03 haben sich die Verhältnisse geändert, da jetzt nur noch ein Vorsteuerabzug in Höhe von 50 % bestünde. Daher hat er im Jahr 03 1/10 der sich ergebenden Berichtigung (75 %– 50 % = 25 %), also 2,5 % der Vorsteuerbeträge, zu seinen Lasten zu berichtigen (vgl. § 15a Abs. 5 S. 1).

131 Die Voraussetzungen für eine Änderung der Verwendungsverhältnisse bei „gemischter“ steuerpflichtiger/steuerfreier Grundstücksverwendung sind je nach der verwendeten Aufteilungsmethode (Verfahren zur Ermittlung der nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung gem. § 15 Abs. 4 S. 2, vgl. § 15 Rz 666 ff.) unterschiedlich. Bei Gebäuden ist insbes. zwischen dem sog. Flächenschlüssel oder nach dem Umsatzschlüssel zu unterscheiden (§ 15 Rz 695 ff.).

132 Nach dem V. Senat des BFH führt die **Einführung des § 15 Abs. 4 S. 3** zu einer Vorsteuerberichtigung (BFH v. 22.8.2013 V R 19/09, DStR 13, 2757; zweifelnd: BFH v. 5.6.2014 XI R 31/09, DStR 14, 1438, Az. des EuGH: C-332/14, vgl. Rz 114,116).

133–135 *einstweilen frei*

5. Änderungen bei der wirtschaftlichen Verwendung im Unternehmen

136 **Bisher noch nicht entschieden** ist die Frage, was beim Wechsel zwischen **wirtschaftlicher Nutzung** zu einer **nichtwirtschaftlichen Nutzung** im Unternehmen (also **keiner unternehmensfremden, privaten Nutzung**, zu den Begriffen: § 15 Rz 31 ff., 232) geschieht. Meiner Ansicht nach ist § 15a in diesem Fall anzuwenden (Rz 57).

137–139 *einstweilen frei*

V. Berichtigungszeitraum (§ 15a Abs. 1 S. 2 und Abs. 5)

140 Für die Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs aus der Anschaffung/Herstellung längerlebiger Wirtschaftsgüter gibt es **feste zeitliche Grenzen**. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs **außerhalb** der Berichtigungszeiträume ist **nicht zulässig**.

Typisierend beträgt der Berichtigungszeitraum für **Grundstücke und ähnliche Gegenstände 10 Jahre** und für **alle übrigen Wirtschaftsgüter 5 Jahre** (§ 15a Abs. 1 S. 2). Dies entspricht dem unionsrechtlichen Rahmen (Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 1 und 3 MwStSystRL).

141 Ohne Bedeutung ist eine **längere Nutzungsdauer**, z. B. eine längere **ertragsteuerrechtliche Abschreibung** (vgl. EuGH v. 1.2.1977 51/76, Nederlandse Ondernemingen, UR 77, 90; BFH v. 24.9.2009 V R 6/08, BStBl II 10, 315). Dies hat vor allem bei Gebäuden Bedeutung. Änderungen der Verwendung (z. B. steuerfreier Verkauf) nach Ablauf von 10 Jahren führen zu keiner Berichtigung, obwohl Gebäude in der Regel eine deutlich längere Nutzungszeit haben. Unionsrechtlich wäre es möglich, den Berichtigungszeitraum auf 20 Jahre zu verlängern (Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL). Dies wäre de lege ferenda wünschenswert (vgl. hierzu *Widmann*, UR 04, 12 ff.).

142 Eine **kurze** Nutzungsdauer hingegen **verringert** – m. E. unionsrechtswidrig – gem. § 15a Abs. 5 S. 2 den **Berichtigungszeitraum** (Rz 197 ff.).