



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-█

E-MAIL █

DATUM 2. Januar 2014

- E-Mail-Verteiler U 1 -

- E-Mail-Verteiler U 2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;
Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen nach § 15 Abs. 1 UStG unter
Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 7. Juli 2011, V R 41/09, V R 42/09 und
V R 21/10¹ sowie vom 19. Juli 2011, XI R 29/10, XI R 21/10 und XI R 29/09**

GZ **IV D 2 - S 7300/12/10002 :001**

DOK **2013/1156482**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Der BFH hat in seinen Urteilen vom 7. Juli 2011, V R 41/09, V R 42/09 und V R 21/10 über Fragen der Zuordnung eines einheitlichen Gegenstands zum Unternehmen nach § 15 Abs. 1 UStG im Fall der Errichtung eines teilunternehmerisch genutzten Gebäudes entschieden. In drei weiteren Urteilen hat er sich grundsätzlich zu den Voraussetzungen und zum Umfang des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie geäußert (Urteile vom 19. Juli 2011, XI R 29/09, BStBl 2012 II S. 430, XI R 21/10, BStBl 2012 II S. 434, und XI R 29/10, BStBl 2012 II S. 438).

Über die Zuordnung von teilunternehmerisch genutzten Gegenständen hinaus werden im Folgenden die Grundsätze der Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen nach § 15 Abs. 1 UStG dargestellt.

I. Grundsätze der Zuordnung

Für die Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen gelten nach dem BMF-Schreiben vom 2. Januar 2012, BStBl I S. 60, folgende Grundsätze:

¹ Die BFH-Urteile werden zeitgleich im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht.

Der Unternehmer ist nach § 15 Abs. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für seine unternehmerischen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt (Zuordnung zum Unternehmen). Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung ausschließlich für die Erbringung nicht entgeltlicher Leistungen (nichtunternehmerische Tätigkeiten) zu verwenden, ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich zu versagen.

Die nichtunternehmerischen Tätigkeiten sind in nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne (nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.) und unternehmensfremde Tätigkeiten zu unterteilen.

Bezieht der Unternehmer eine Leistung zugleich für seine unternehmerische und für seine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S. (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE), ist der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen seiner unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen sind (§ 15 Abs. 1 UStG), und bei Gegenständen die 10 %-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG (unternehmerische Mindestnutzung, vgl. Nr. 2) erreicht ist.

Handelt es sich bei der nichtunternehmerischen Tätigkeit um den Sonderfall einer Entnahme für unternehmensfremde Zwecke, und bezieht der Unternehmer einen einheitlichen Gegenstand zugleich für seine unternehmerische Tätigkeit und für diese privaten Zwecke, kann der Unternehmer den bezogenen Gegenstand insgesamt seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen (Zuordnungswahlrecht, vgl. Nr. 1), sofern die 10 %-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG (unternehmerische Mindestnutzung, vgl. Nr. 2) erreicht ist.

Diese Zuordnungsgrundsätze werden mit der o. g. BFH-Rechtsprechung ergänzt.

1. Zuordnungsgebot, Zuordnungsverbot und Zuordnungswahlrecht

Wird eine Leistung ausschließlich für unternehmerische Tätigkeiten bezogen, ist sie vollständig dem Unternehmen zuzuordnen (Zuordnungsgebot). Bei einer Leistung, die ausschließlich für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen wird, ist eine Zuordnung zum Unternehmen hingegen ausgeschlossen (Zuordnungsverbot).

Bei einer Leistung, die sowohl für die unternehmerischen als auch für die nichtunternehmerischen Tätigkeiten bezogen wird, ist zwischen vertretbaren Sachen und sonstigen Leistungen auf der einen Seite und einheitlichen Gegenständen auf der anderen Seite zu differenzieren:

a) Lieferung vertretbarer Sachen und sonstige Leistungen

Lieferungen vertretbarer Sachen und sonstige Leistungen sind entsprechend der beabsichtigten Verwendung aufzuteilen (Aufteilungsgebot).

b) Einheitliche Gegenstände

Beabsichtigt der Unternehmer, einen einheitlichen Gegenstand sowohl für die unternehmerische als auch die nichtunternehmerische Tätigkeit zu verwenden (teilunternehmerische Verwendung), gilt Folgendes:

aa) Teilunternehmerische nichtwirtschaftliche Verwendung i.e.S.

Besteht die nichtunternehmerische Tätigkeit in einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i.e.S. (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE), hat der Unternehmer kein Wahlrecht zur vollständigen Zuordnung (vgl. BFH-Urteil vom 3. März 2010, V R 23/10, BStBl 2012 II S. 74); es besteht grundsätzlich ein Aufteilungsgebot. Aus Billigkeitsgründen kann der Unternehmer den Gegenstand im vollen Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen. In diesem Fall ist eine spätere Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers im Billigkeitswege nach Abschnitt 15a.1 Abs. 7 UStAE ausgeschlossen.

bb) Teilunternehmerische unternehmensfremde Verwendung

Besteht die nichtunternehmerische Tätigkeit in einer unternehmensfremden Verwendung (Sonderfall), hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht. Er kann den Gegenstand

- insgesamt seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen,
- in vollem Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen oder
- im Umfang der tatsächlichen (ggf. zu schätzenden) unternehmerischen Verwendung seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen (vgl. BFH-Urteile vom 7. Juli 2011, V R 42/09 sowie V R 21/10).

Erreicht der Umfang der unternehmerischen Verwendung eines einheitlichen Gegenstands nicht mindestens 10 % (unternehmerische Mindestnutzung, vgl. Nr. 2), greift das Zuordnungsverbot nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG.

c) Aufwendungen im Zusammenhang mit einheitlichen Gegenständen

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Gebrauch, der Nutzung oder der Erhaltung eines einheitlichen Gegenstands stehen, der nur teilweise unternehmerisch genutzt wird, sind grundsätzlich nur in Höhe der unternehmerischen Verwendung für das Unternehmen bezogen (Aufteilungsgebot). Dabei ist vorrangig zu prüfen, ob die bezogene Leistung unmittelbar für die unternehmerische oder nichtunternehmerische Nutzung des Gegenstands verwendet wird. Ist eine direkte Zuordnung im Zusammenhang mit der Verwendung des Gegenstands nicht

möglich, ist eine Aufteilung der Umsatzsteuerbeträge analog § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen. Diese Aufteilung kann auf einer sachgerechten Schätzung beruhen (z. B. Aufteilungsverhältnisse des Vorjahres), die erforderlichenfalls im Voranmeldungsverfahren oder in der Jahreserklärung anzupassen ist.

Für einheitliche Gegenstände, die keine Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG sind und für die der Unternehmer sein Wahlrecht zur vollständigen Zuordnung zum Unternehmen ausgeübt hat (vgl. Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb), kann für Aufwendungen, die durch die Verwendung des Gegenstands anfallen, aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden (Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 6 UStAE).

2. Ermittlung der unternehmerischen Mindestnutzung nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG

Die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands gilt als nicht für das Unternehmen ausgeführt (Zuordnungsverbot), wenn der Unternehmer den Gegenstand zu weniger als 10 % für seine unternehmerische Tätigkeit verwendet (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG, unternehmerische Mindestnutzung). Geht der bezogene Gegenstand als Bestandteil in einen bereits vorhandenen Gegenstand ein, ist die unternehmerische Mindestnutzung für den Bestandteil gesondert zu prüfen.

Grundsätzlich prägt die Nutzung eines Gebäudes auch die Nutzung des dazugehörigen Grund und Bodens. Sofern ausnahmsweise Teile des Grundstücks als eigenständige Zuordnungsobjekte anzusehen sind (vgl. Nr. 4 Buchstabe c), ist für jedes Zuordnungsobjekt die unternehmerische Mindestnutzung gesondert zu ermitteln.

Nicht ausschließlich unternehmerisch genutzte Räume eines Gebäudes sind nur mit dem Anteil der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung in die Ermittlung der 10 %-Grenze einzubeziehen.

B e i s p i e l:

Unternehmer U hat in seinem Einfamilienhaus ein Arbeitszimmer mit einer Nutzfläche von 12 % der Gesamtnutzfläche, das er zu 50 % für seine unternehmerischen Zwecke verwendet.

Bezogen auf das gesamte Gebäude beträgt die unternehmerische Nutzung nur 6 % (50 % von 12 %). Eine Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen ist nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht möglich (Zuordnungsverbot).

3. Zuordnungsschlüssel

Als Zuordnungsschlüssel bei teilunternehmerischer Verwendung des Zuordnungsobjekts (vgl. Nr. 4) ist der Aufteilungsschlüssel nach § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden. Der unternehmerische Nutzungsanteil ist danach im Wege einer sachgerechten und von dem Finanzamt überprüfbarer Schätzung zu ermitteln.

Bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden ist der Umfang der Zuordnung auf der Basis einer räumlichen Betrachtung vorzunehmen. Sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist deshalb in der Regel das Verhältnis der Nutzflächen. Die Anwendung eines Umsatzschlüssels als Zuordnungsschlüssel ist nur sachgerecht, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 19. Juli 2011, XI R 29/09, BStBl 2012 II S. 430, XI R 29/10, BStBl 2012 II S. 434, und XI R 21/10, BStBl 2012 II S. 438). Er kommt in Betracht, wenn bei einem Gebäude Nutzflächen nicht wesensgleich sind, wie z. B. Dach- und Innenflächen eines Gebäudes. Für den Zuordnungsschlüssel ist in diesen Fällen auf das Verhältnis der Vermietungsumsätze für die Dach- und Gebäudeinnenfläche abzustellen. Werden tatsächlich keine Vermietungsumsätze erzielt, sind fiktive Vermietungsumsätze anzusetzen.

Das Verhältnis der Vermietungsumsätze für Dach- und Gebäudeinnenflächen kann auch als Maßstab für die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen nach § 15 Abs. 4 UStG in Betracht kommen (z. B. Nutzung der Gebäudeinnenflächen für vorsteuerschädliche landwirtschaftliche Umsätze im Sinne des § 24 Abs. 1 UStG und Nutzung der Dachflächen zur steuerpflichtigen Lieferung von Strom aus einer Dach-Photovoltaik-Anlage).

Beispiel 1:

Unternehmer U errichtet im Jahr 01 einen Schuppen, auf dessen Dach er eine Photovoltaikanlage zur Erzeugung von Strom betreibt (sog. „Auf-Dach-Montage“). Die Herstellungskosten des Schuppens betragen 20 000 € zzgl. 3 800 € Umsatzsteuer. U beabsichtigt für den Innenraum des Schuppens dauerhaft keine weitere Nutzung (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juli 2011, XI R 29/09, a. a. O.). Den mit der Photovoltaikanlage erzeugten Strom speist U vollständig in das örtliche Stromnetz gegen Entgelt ein. Für den Schuppen wäre in der betreffenden Region ein Mietpreis von 1 000 € und für die Dachfläche, die für Zwecke der Photovoltaikanlage genutzt wird, von 180 € jährlich realisierbar. Im Jahr 02 lässt U ein Sicherheitsschloss für 100 € zzgl. 19 € Umsatzsteuer anbringen, um den Schuppen vor unberechtigter Nutzung zu schützen.

Da das Dach des Schuppens für die Installation der Photovoltaikanlage erforderlich ist, besteht hinsichtlich der Dachfläche ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit (Verkauf von Strom). Hinsichtlich der übrigen Flächen (Innenraum des Schuppens) besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S. des U (dauerhafter Leerstand des Schuppens).

U kann den Schuppen im Umfang des unternehmerisch verwendeten Anteils (Dachfläche) seinem Unternehmen zuordnen, sofern diese Verwendung des Schuppens insgesamt mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Für die Zuordnungsmöglichkeit zum Unternehmen ist die Verwendung des gesamten Gebäudes entscheidend. Die Nutzflächen innerhalb des Schuppens und die Nutzfläche auf dessen Dach können dabei nicht zu einer Gesamtnutzfläche addiert werden, da sie nicht wesensgleich sind. Eine Ermittlung anhand eines Flächenschlüssels ist deshalb für die Zuordnung nicht möglich. Stattdessen ist in diesem Fall die Anwendung eines Umsatzschlüssels sachgerecht. Da es an einer entgeltlichen Nutzung des Schuppens und der Dachfläche fehlt, ist auf das Verhältnis der fiktiven Vermietungsumsätze abzustellen. U hätte bei einer Vermietung des Schuppens (Dachfläche und übrige Flächen) jährlich insgesamt 1 180 € erzielen können; hiervon wären 180 € auf die Dachfläche entfallen. Der Zuordnungsschlüssel beträgt somit 15,25 % (Verhältnis der fiktiven Miete für das Dach in Höhe von 180 € zur fiktiven Gesamtmiete von 1 180 €). U kann in Bezug auf die Herstellung des Schuppens einen Vorsteuerabzug von 579,66 € (15,25 % von 3 800 €) geltend machen (zur Möglichkeit des Belassens des Schuppens im nichtunternehmerischen Bereich vgl. Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa, zur Dokumentation vgl. Nr. 6).

Das Sicherheitsschloss ist der nichtwirtschaftlichen Verwendung i.e.S. des Schuppens zuzurechnen und berechtigt deshalb nicht zum Vorsteuerabzug.

Die Photovoltaikanlage stellt umsatzsteuerrechtlich ein eigenständiges Zuordnungsobjekt dar (vgl. Nr. 4), welches ausschließlich unternehmerisch zur Ausführung entgeltlicher Stromlieferungen verwendet wird und deshalb zwingend dem Unternehmen zuzuordnen ist (Zuordnungsgebot).

Beispiel 2:

Unternehmer U lässt das Dach seines privat genutzten Einfamilienhauses nach dem 31. Dezember 2010 (Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG) sanieren (Werklieferung) und dort anschließend eine Photovoltaikanlage installieren, die 50 % der Dachfläche bedeckt. Die Photovoltaikanlage wird zu 70 % zur Ausführung entgeltlicher Stromlieferungen verwendet. Die verbleibenden 30 % des selbst produzierten Stroms verbraucht U privat. Die Sanierung des asbesthaltigen Daches ist u. a. auch für die Installation der Photovoltaikanlage erforderlich. Für das Einfamilienhaus wäre in der betreffenden Region ein Mietpreis von 10 000 € und für die Dachfläche, die für Zwecke der Photovoltaikanlage genutzt wird, von 500 € jährlich realisierbar.

Die Dachsanierung stellt Erhaltungsaufwand dar und ist einer eigenständigen Zuordnungsentscheidung zugänglich (vgl. Nr. 4). Bei der Zuordnung von Erhaltungsaufwendungen ist grundsätzlich der Gebäudeteil maßgeblich, für den die Aufwendungen entstehen. Die Dachsanierung ist danach dem gesamten Gebäude zuzurechnen, da das

Dach mit allen Gebäudeteilen in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht. Für die Zuordnungsmöglichkeit zum Unternehmen ist damit die Verwendung des gesamten Gebäudes entscheidend. Da das Zuordnungsobjekt eine Lieferung ist, ist nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG die unternehmerische Mindestnutzung zu prüfen.

Eine Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsumfangs anhand eines Flächenschlüssels ist nicht möglich, weil die Dach- und die Gebäudeinnenflächen nicht wesensgleich sind (vgl. Beispiel 1). Stattdessen ist die Anwendung eines Umsatzschlüssels sachgerecht. Da es an einer entgeltlichen Nutzung des Gebäudes und der Dachfläche fehlt, ist in diesem Fall auf das Verhältnis der fiktiven Umsätze aus der Vermietung der Dachfläche und des Gebäudes abzustellen. U hätte bei einer Vermietung des Einfamilienhauses (Dachfläche und übrige Flächen) jährlich insgesamt 10 500 € erzielen können. Der Umsatzschlüssel auf Basis der fiktiven Mieten beträgt somit 4,76 % (Verhältnis der fiktiven Miete für das Dach in Höhe von 500 € zur fiktiven Gesamtmiete von 10 500 €). Da die Photovoltaikanlage nur zu 70 % unternehmerisch genutzt wird, beträgt der Zuordnungsschlüssel 3,33 % (70 % von 4,76 % = 3,33 %) und erreicht somit nicht die erforderliche unternehmerische Mindestnutzung im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG von 10 %. U ist deshalb hinsichtlich der Dachsanierung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Photovoltaikanlage stellt umsatzsteuerrechtlich ein eigenständiges Zuordnungsobjekt dar (vgl. Nr. 4), welches unternehmerisch und unternehmensfremd verwendet wird. Da die unternehmerische Mindestnutzung von 10 % überschritten ist, hat der Unternehmer die Wahl, die Photovoltaikanlage nicht, vollständig oder nur im Umfang der unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmen zuzuordnen.

4. Zuordnungsobjekt

Objekt der Zuordnungsentscheidung des Unternehmers ist grundsätzlich jeder Leistungsbezug, d. h. jeder Gegenstand und jede sonstige Leistung. Dies gilt auch für Erhaltungsaufwendungen, weil die Vorsteuern aus der Anschaffung bzw. Herstellung eines Gegenstands und die Vorsteuern aus seinem Gebrauch und seiner Erhaltung einer getrennten umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung unterliegen. Erhaltungsaufwendungen, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu Herstellungskosten (anschaffungsnahe Herstellungskosten) umqualifiziert werden, sind umsatzsteuerlich weiterhin wie Erhaltungsaufwendungen zu behandeln (Abschnitt 15.17 Abs. 6 UStAE).

Photovoltaikanlagen, Blockheizkraftwerke und Betriebsvorrichtungen gelten unabhängig davon, ob es sich um einen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes handelt (§ 94 BGB), als umsatzsteuerrechtlich eigenständige Zuordnungsobjekte.

a) (Zeitlich gestreckte) Herstellung einheitlicher Gegenstände

Bezieht der Unternehmer sonstige Leistungen und Lieferungen zur Herstellung eines einheitlichen Gegenstands, ist dieser herzustellende bzw. hergestellte Gegenstand endgültiges Zuordnungsobjekt. Bei dieser Zuordnung ist bereits auf die im Zeitpunkt des einzelnen Leistungsbezugs bestehende Verwendungsabsicht für den fertig gestellten Gegenstand (z. B. das zu errichtende Gebäude) als Summe der im Rahmen seiner Herstellung bezogenen Leistungen abzustellen. Bei Anzahlungen für eine Leistung ist entsprechend zu verfahren.

Nach dem Grundsatz des Sofortabzugs ist für den Vorsteuerabzug die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des jeweiligen Leistungsbezugs entscheidend. Ändert der Unternehmer während eines zeitlich sich über einen Veranlagungszeitraum hinaus erstreckenden Herstellungsvorgangs (gestreckter Herstellungsvorgang) seine Verwendungsabsicht, führt dies aus Vereinfachungsgründen nicht zu einer sofortigen Einlage oder Entnahme der zuvor bezogenen Leistungen für die Herstellung des einheitlichen Gegenstands. Zu der Frage, inwieweit der Unternehmer in diesen Fällen den fertig gestellten einheitlichen Gegenstand seinem Unternehmen zugeordnet hat, siehe Nr. 6.

b) Nachträgliche Herstellungskosten

Die Begriffe Herstellungskosten und nachträgliche Herstellungskosten sind grundsätzlich nach den für das Einkommensteuerrecht geltenden Grundsätzen auszulegen. Dies gilt jedoch nicht, soweit nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG Erhaltungsaufwendungen zu Herstellungskosten (anschaffungsnahe Herstellungskosten) umqualifiziert werden (Abschnitt 15.17 Abs. 6 UStAE).

Nachträgliche Herstellungskosten sind getrennt vom ursprünglichen Herstellungsvorgang zu betrachten. Sie bilden ein eigenständiges Zuordnungsobjekt, über dessen Zuordnung anhand der Tätigkeiten zu entscheiden ist, denen die nachträglichen Herstellungskosten dienen oder dienen sollen. Wird im Rahmen einer nachträglichen Herstellungsmaßnahme ein bestehendes Gebäude um neue Gebäudeteile erweitert (z. B. durch Aufstockung, Anbau oder Vergrößerung der Nutzflächen), ist für die Zuordnung der nachträglichen Herstellungskosten ausschließlich auf die Verwendungsverhältnisse der neuen Gebäudeteile abzustellen. Dies gilt entsprechend für Aufteilungsobjekte im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG. Das BFH-Urteil vom 25. März 2009, V R 9/08, BStBl 2010 II S. 651, ist im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 19. Juli 2012, C-334/10, EuGHE I S. 10205, insoweit überholt.

In seinem v. g. Urteil lässt der EuGH im Fall eines Dachgeschossausbaus die eigenständige Zuordnung als Investitionsgut zu. Nach den in Bezug genommenen Schlussanträgen der

Generalanwältin ist ein Investitionsgut gekennzeichnet durch Langlebigkeit und Abschreibung der betreffenden Aufwendungen und grenzt sich dadurch von den Erhaltungsaufwendungen ab, die bei einer teilunternehmerischen Nutzung grundsätzlich aufzuteilen sind. Ob nur ein Investitionsgut vorliegt oder mehrere getrennte Investitionsgüter gegeben sind, ist danach zu entscheiden, ob die Maßnahmen in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang durchgeführt wurden (vergleichbar mit dem Zusammenhang der Herstellungsleistungen eines Gebäudes). Für nachträgliche Herstellungskosten hat dies zur Folge, dass sie für sich betrachtet ein Investitionsgut bilden, da sie in keinem zeitlichen Zusammenhang mit dem z. B. bestehenden Gebäude stehen. Sofern ein Investitionsgut vorliegt, stellt dieses ein eigenständiges Zuordnungsobjekt dar.

B e i s p i e l 1:

Unternehmer U ist Eigentümer eines teilunternehmerisch genutzten Gebäudes (200 qm), das er im Anschaffungsjahr 01 (nach dem Stichtag 31. Dezember 2010 und damit Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG) zu 50 % für seine uneingeschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigte Tätigkeit als Steuerberater (Steuerberaterpraxis im Erdgeschoss, 100 qm) und zu 50 % privat (Wohnung im 1. Obergeschoss, 100 qm) nutzt. U hat das Gebäude vollständig seinem Unternehmen zugeordnet.

Fallvarianten:

- a) Im Jahr 03 wird in dem Steuerberaterbüro des U eine neue Trennwand für 1 000 € zzgl. 190 € Umsatzsteuer eingezogen.
- b) Im Jahr 03 lässt U an seiner privat genutzten Wohnung im 1. Obergeschoss eine Markise mit Motor für 3 000 € zzgl. 570 € Umsatzsteuer anbauen.
- c) Im Jahr 03 wird das Steuerberaterbüro um einen Anbau (50 qm) erweitert. Die Herstellungskosten betragen 50 000 € zzgl. 9 500 € Umsatzsteuer.
- d) Im Jahr 03 lässt U das Dachgeschoss ausbauen. Es entsteht eine neue Wohnung (100 qm), die U steuerfrei zu Wohnzwecken vermieten möchte. Die Aufwendungen für den Dachausbau betragen 100 000 € zzgl. 19 000 € Umsatzsteuer.
- e) Im Jahr 03 lässt U das Dachgeschoss ausbauen. Die neue Nutzfläche von 100 qm beabsichtigt U zu 80 % (80 qm) als Archiv für sein Steuerberaterbüro und zu 20 % (20 qm) für einen privaten Fitnessraum zu verwenden. Die Aufwendungen für den Dachausbau betragen 100 000 € zzgl. 19 000 € Umsatzsteuer.

Lösung zu a):

Die Aufwendungen für die Trennwand sind nachträgliche Herstellungskosten und bilden ein eigenständiges Zuordnungsobjekt. U nutzt die Trennwand ausschließlich unternehmerisch, da sie in einem Raum des Steuerberaterbüros eingezogen wird. Die

Trennwand ist deshalb dem Unternehmen des U zuzuordnen (Zuordnungsgebot). U ist zum Vorsteuerabzug in Höhe von 190 € berechtigt (§ 15 Abs. 1 UStG).

Lösung zu b):

Die Aufwendungen für die Markise sind nachträgliche Herstellungskosten und bilden ein eigenständiges Zuordnungsobjekt. U nutzt die Markise ausschließlich unternehmensfremd, da sie Teil der privaten Wohnung wird. Die Markise ist deshalb nicht dem Unternehmen des U zuzuordnen (Zuordnungsverbot). U ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Lösung zu c):

Die Aufwendungen für den Anbau an das Steuerberaterbüro stellen nachträgliche Herstellungskosten dar, die ein selbständiges Zuordnungsobjekt bilden. U nutzt den Anbau zu 100 % unternehmerisch für seine Steuerberatertätigkeit. Der Anbau ist deshalb dem Unternehmen zuzuordnen (Zuordnungsgebot). U ist zum Vorsteuerabzug in Höhe von 9 500 € berechtigt (§ 15 Abs. 1 UStG).

Lösung zu d):

Die Aufwendungen für den Dachausbau stellen nachträgliche Herstellungskosten dar, die ein selbständiges Zuordnungsobjekt bilden. Die Wohnung soll umsatzsteuerfrei zu Wohnzwecken vermietet werden und ist dem Unternehmen zuzuordnen (Zuordnungsgebot), da durch die Vermietung eine ausschließliche unternehmerische Nutzung vorliegt. Der Vorsteuerabzug ist auf Grund der geplanten steuerfreien Vermietung nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.

Lösung zu e):

Die Aufwendungen für den Dachausbau stellen nachträgliche Herstellungskosten dar, die ein selbständiges Zuordnungsobjekt bilden. Soweit U das Dachgeschoss unternehmensfremd (privater Fitnessraum) verwendet, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen. Für die Aufteilung ist der Flächenschlüssel des Dachgeschosses maßgebend. Da U nur 80 qm von 100 qm für seine unternehmerische Tätigkeit zu verwenden beabsichtigt, ist er nur in Höhe von 15 200 € (80 % von 19 000 €) zum Vorsteuerabzug berechtigt.

B e i s p i e l 2:

Wie Beispiel 1. U hat das Gebäude in 01 jedoch nur im Umfang der unternehmerischen Nutzung zu 50 % seinem Unternehmen zugeordnet.

Lösung zu a) bis e):

Wie Beispiel 1.

c) Zuordnung von bebauten Grundstücken

Das Gebäude und der dazugehörige Grund und Boden sind für Zwecke der Umsatzsteuer nicht getrennt voneinander zu behandeln (EuGH-Urteil vom 8. Juni 2000, C-400/98, BStBl 2003 II S. 452). Grundsätzlich folgt die Behandlung des Grund und Bodens der Nutzung des Gebäudes. Die Nutzung des Gebäudes prägt in diesen Fällen auch die Nutzung des dazugehörigen Grund und Bodens. Der Umfang des zum Gebäude gehörigen Grund und Bodens muss nicht identisch sein mit dem Umfang des gesamten Grundstücks, auf dem das Gebäude steht. Sofern nach der Verkehrsanschauung Teile des Grundstücks einer eigenständigen wirtschaftlichen Nutzung unterliegen und deswegen nicht mehr von der Nutzung des Gebäudes geprägt werden, können diese Teile des Grund und Bodens ausnahmsweise ein eigenständiges Zuordnungsobjekt darstellen.

B e i s p i e l:

Unternehmer U besitzt ein Einfamilienhaus auf einem 10 000 qm großen Grundstück. Ein Zimmer in seinem Einfamilienhaus nutzt U als Büro für seine unternehmerische Tätigkeit als Spediteur. Das Zimmer entspricht flächenmäßig 5 % der Gesamtfläche des Einfamilienhauses. 8 000 qm des Grundstücks werden als Parkplatz für die unternehmerisch genutzten LKW ausgewiesen und entsprechend genutzt.

Die Nutzung des Gebäudes prägt nicht die Nutzung des gesamten Grundstücks. Nach der Verkehrsanschauung stellen die Parkflächen ein eigenes Wirtschaftsgut dar. Das Einfamilienhaus mit dazugehörigem Grund und Boden (2 000 qm) kann nicht dem Unternehmen zugeordnet werden, da die unternehmerische Nutzung weniger als 10 % beträgt (Zuordnungsverbot nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG, vgl. Nr. 2). Die 8 000 qm des Grundstücks, die als Parkplatz genutzt werden, sind dem Unternehmen zuzuordnen, da insoweit eine ausschließliche Verwendung für die unternehmerische Tätigkeit vorliegt (Zuordnungsgebot, vgl. Nr. 1).

5. Prognosezeitraum

Bei der Zuordnung eines einheitlichen Gegenstands handelt es sich um eine Prognoseentscheidung, die sich grundsätzlich nach der im Zeitpunkt des Leistungsbezugs beabsichtigten Verwendung für den Besteuerungszeitraum der erstmaligen Verwendung des bezogenen oder herzustellenden oder hergestellten Gegenstands richtet. Dies gilt auch, wenn die erstmalige Verwendung des Gegenstands in einem auf den Besteuerungszeitraum der Anschaffung oder Fertigstellung folgenden Besteuerungszeitraum erfolgt. Für die Zuordnung zum Unternehmen muss die Verwendungsabsicht objektiv belegt und in gutem Glauben erklärt werden (vgl. Nr. 6).

Beispiel 1:

Unternehmer U erwirbt zum 1. Mai 01 ein Gebäude (Jahr 01 nach dem Stichtag 31. Dezember 2010 und damit Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG). U beabsichtigt nachweislich, das Gebäude vom 1. Mai 01 bis 30. Juni 01 zu 70 % und ab dem 1. Juli 01 bis 31. Dezember 01 sowie in den Folgejahren zu 50 % für seine unternehmerische Tätigkeit und ansonsten für private Zwecke zu nutzen.

Die beabsichtigte unternehmerische Nutzung für das Jahr der erstmaligen Verwendung beträgt im Jahr 01 als gemittelter Wert 55 % ($\frac{2}{8}$ von 70 % + $\frac{6}{8}$ von 50 %) und überschreitet damit die unternehmerische Mindestnutzung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. U kann das Gebäude somit entweder zu 0 %, zu 55 % oder zu 100 % seinem Unternehmen zuordnen. Die beabsichtigte Nutzung im Folgejahr ist für die Zuordnungsentscheidung unerheblich, da nur der Besteuerungszeitraum der ersten Verwendung maßgebend ist. Entscheidet sich U für eine vollständige oder teilweise Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen, kann sich in den Folgejahren eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 6a UStG ergeben.

Beispiel 2:

Unternehmer U erwirbt zum 1. April 01 ein Gebäude (Jahr 01 liegt nach dem Stichtag 31. Dezember 2010 und damit Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG). U beabsichtigt nachweislich, dieses zu 20 % für seine unternehmerische Tätigkeit und zu 80 % für private Zwecke zu verwenden. Tatsächlich verwendet U das Gebäude bis zum 31. Dezember 01 (erstmalige Verwendung 1. Juli 01) nur zu 5 % für seine unternehmerische Tätigkeit.

U hat im Zeitpunkt des Erwerbs (1. April 01) über die Zuordnung des Gebäudes zu entscheiden. Da er zu diesem Zeitpunkt das Gebäude zu mindestens 10 % unternehmerisch (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) und ansonsten für seine unternehmensfremden Tätigkeiten zu nutzen beabsichtigt, hat U ein Zuordnungswahlrecht, d. h. er kann das Gebäude zu 0 %, zu 100 % oder zu 20 % seinem Unternehmen zuordnen. Ordnet U das Gebäude zu 100 % seinem Unternehmen zu, ist der Vorsteuerabzug in Höhe von 80 % nach § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen, da insoweit das Gebäude für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden soll. Soweit die tatsächliche Verwendung von der vorgesehenen Verwendung abweicht, ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 6a UStG zu prüfen.

Wird ein einheitlicher Gegenstand von Anfang an ausschließlich nichtunternehmerisch verwendet, kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass der Gegenstand nicht für das Unternehmen bezogen worden ist.

Wenn ein Gegenstand, für den von vornherein die Absicht zu einer dauerhaften unternehmerischen Nutzung besteht, zunächst und nur übergangsweise nichtunternehmerisch verwendet wird, kann in Ausnahmefällen jedoch ein Leistungsbezug für das Unternehmen vorliegen. Bei dieser Beurteilung ist u. a. das Verhältnis der vorübergehenden nichtunternehmerischen Nutzungszeit zur Gesamtnutzungsdauer des Gegenstands von Bedeutung (vgl. EuGH-Urteil vom 19. Juli 2012, C-334/10, EuGHE I S. 10205). Als Gesamtnutzungsdauer gilt in der Regel die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen für den Gegenstand anzusetzen ist. Nur eine im Verhältnis zur Gesamtnutzungsdauer untergeordnete nichtunternehmerische Nutzungszeit ist für einen Bezug für das Unternehmen unschädlich. Je länger die anfängliche nichtunternehmerische Nutzung andauert, desto höher sind die Anforderungen an den Nachweis der von vornherein bestehenden unternehmerischen Nutzungsabsicht. Dies gilt insbesondere, wenn sich die anfängliche nichtunternehmerische Nutzungszeit über das erste Kalenderjahr der Nutzung hinaus erstreckt.

B e i s p i e l 3:

Verein V lässt eine Mehrzweckhalle errichten (Fertigstellung 1. Januar 01; Herstellungskosten 1 000 000 € zgl. 190 000 € Umsatzsteuer). V beabsichtigt nachweislich von Anfang an, die Halle ab dem 1. Dezember 01 umsatzsteuerpflichtig zu vermieten, und zwar im Umfang von 50 %. Bis zum 1. Dezember 01 wird die Halle vorübergehend nur für ideelle Vereinszwecke genutzt.

Die bestimmungsgemäße unternehmerische Nutzung im Jahr 01 beträgt 50 %. Die Mehrzweckhalle ist deshalb zu 50 % dem Unternehmen zuzuordnen. Dabei ist die anfängliche ausschließliche nichtwirtschaftliche Verwendung i.e.S. unbeachtlich (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juli 1988, X R 8/80, BStBl II S. 1012). Die vorübergehende nichtwirtschaftliche Verwendung i.e.S. des dem Unternehmen zugeordneten Gebäudeanteils im Jahr 01 unterliegt der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (Abschnitt 3.4 Abs. 5a Satz 4 UStAE).

6. Zeitpunkt und Dokumentation der Zuordnungsentscheidung - Auswirkungen der Zuordnungsentscheidung auf den Vorsteuerabzug und dessen Berichtigung nach § 15a UStG

Beabsichtigt der Unternehmer einen einheitlichen Gegenstand teilunternehmerisch sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Tätigkeiten zu verwenden, hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht (vgl. Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb). Die (vollständige oder teilweise) Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen erfordert aus diesem Grund eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers.

In den Fällen, in denen ein einheitlicher Gegenstand für unternehmerische und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. verwendet wird, bedarf es dagegen keiner Zuordnungsentscheidung, da ein grundsätzliches Aufteilungsgebot gilt. Eine solche ist nur erforderlich, wenn der Unternehmer von der Billigkeitsregelung nach Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa Gebrauch macht und den Gegenstand vollständig im nichtunternehmerischen Bereich belässt.

Für die zur Herstellung eines Gegenstands verwendeten Leistungen erfolgt die Zuordnung zum Unternehmen bereits beim ersten Leistungsbezug oder bei der ersten Anzahlung, unabhängig vom Vorliegen der Rechnung (vgl. Abschnitt 15.12 Abs. 1 Satz 13 und Abschnitt 15a.4 Absatz 2 Sätze 1 und 2 UStAE). Die Zuordnungsentscheidung ist im Hinblick auf die Zulässigkeit der Zuordnung nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG stets mit Blick auf die beabsichtigte Nutzung des fertig gestellten Gegenstands zu treffen.

a) Zeitpunkt und Kenntlichmachen der Zuordnung im Allgemeinen

aa) Zeitpunkt der Zuordnung

Aus dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer folgt, dass die Zuordnungsentscheidung bereits bei Leistungsbezug für einen einheitlichen Gegenstand zu treffen ist. Die Zuordnungsentscheidung ist jedoch eine innere Tatsache, die erst durch äußere Beweisanzeichen erkennbar wird. Es bedarf daher einer Dokumentation der Zuordnungsentscheidung, die grundsätzlich in der erstmöglichen Voranmeldung vorzunehmen ist. Gleichwohl kann die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung noch in einer "zeitnah" erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug bzw. die Anzahlung fällt, nach außen dokumentiert werden, wenn frühere Anhaltspunkte für eine vollständige oder teilweise Zuordnung der bezogenen Leistung zum Unternehmen fehlen. Eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung liegt vor, wenn sie bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen (31. Mai des Folgejahres) vorliegt; Fristverlängerungen für die Abgabe der Steuererklärungen haben darauf keinen Einfluss (BFH-Urteile vom 7. Juli 2011, V R 42/09 und V R 21/10). Bis zu diesem Zeitpunkt kann auch eine z. B. im Voranmeldungsverfahren getroffene Zuordnungsentscheidung korrigiert werden (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 2011, V R 21/10).

bb) Kenntlichmachen der Zuordnung

Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen. Ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich, müssen andere Beweisanzeichen herangezogen werden (BFH-Urteil vom 31. Januar 2002, V R 61/96, BStBl 2003 II S. 813). Gibt es keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung

zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden (BFH-Urteile vom 28. Februar 2002, V R 25/96, BStBl 2003 II S. 815, und vom 7. Juli 2011, V R 42/09).

Ob andere Beweisanzeichen für die Zuordnung vorliegen, ist unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts, zu denen die Art der betreffenden Gegenstände und der zwischen dem Erwerb der Gegenstände und ihrer Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeiten des Unternehmers liegende Zeitraum gehören, zu prüfen. Hierbei kann zu berücksichtigen sein, ob der Unternehmer bei An- und Verkauf des teilunternehmerisch genutzten Gegenstands unter seinem Firmennamen auftritt oder ob er den Gegenstand betrieblich oder privat versichert hat. Unter Umständen kann auch die bilanzielle und ertragsteuerrechtliche Behandlung ein Indiz für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung sein (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 2011, V R 42/09). Zwar ist die Wahrnehmung von Bilanzierungspflichten für die umsatzsteuerrechtliche Zuordnung nicht maßgeblich, jedoch kann z. B. der Umstand, dass der Unternehmer einen Gegenstand nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt, obwohl die Voraussetzungen dafür gegeben sind, Indiz dafür sein, dass er ihn auch umsatzsteuerrechtlich nicht seinem Unternehmen zuordnen wollte (vgl. BFH-Urteil vom 31. Januar 2002, V R 61/96, BStBl 2003 II S. 813). Umgekehrt spricht für eine Zuordnung zum Unternehmen, wenn der Unternehmer einen aktivierungspflichtigen Gegenstand nur mit den Netto-Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert, weil nach § 9b Abs. 1 Satz 1 EStG der Vorsteuerbetrag nach § 15 UStG, soweit er umsatzsteuerrechtlich abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts gehört (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 2011, V R 42/09).

b) Dokumentation der Zuordnung bei teilunternehmerisch verwendeten Grundstücken und Gebäuden

In Ergänzung zu Nr. 6 Buchstabe a ist bei teilunternehmerisch verwendeten Grundstücken und Gebäuden Folgendes zu beachten:

aa) Zeitpunkt und Kenntlichmachen der Zuordnung

Auch bei der Anschaffung oder Herstellung von teilunternehmerisch genutzten Grundstücken und Gebäuden ist die Zuordnungsentscheidung bei Leistungsbezug grundsätzlich in der erstmöglichen Voranmeldung zu dokumentieren. Im Hinblick auf die steuerliche Bedeutung dieser Gegenstände sind an die Eindeutigkeit dieser Dokumentation allerdings erhöhte Anforderungen zu stellen. Ist bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1, 1b oder 2 UStG (teilweise) nicht möglich, kann der Unternehmer durch eine gegenüber dem Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung dokumentieren, in welchem Umfang er das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet hat, wenn sich aus dem Umfang des geltend gemachten Vorsteuerabzugs nicht ergibt, mit welchem Anteil das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet wurde. Gibt es in

diesem Fall keine anderen Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden.

Eine zeitnahe eindeutige Dokumentation der Zuordnungsentscheidung kann ebenfalls noch bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen (31. Mai des Folgejahres) dem zuständigen Finanzamt gegenüber erfolgen; Fristverlängerungen für die Abgabe der Steuererklärungen haben darauf keinen Einfluss.

bb) Herstellungsvorgänge, die sich über mehr als ein Kalenderjahr erstrecken

Auch bei Herstellungsvorgängen, die sich über mehr als ein Kalenderjahr erstrecken, hat der Unternehmer sein Zuordnungswahlrecht für das Gebäude ab Beginn des Herstellungsprozesses (vgl. § 27 Abs. 16 Satz 2 UStG) jeweils spätestens zum 31. Mai des Folgejahres zu dokumentieren. Macht der Unternehmer bis zu diesem Zeitpunkt jeweils keinen Vorsteuerabzug geltend und liegen keine anderen Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen vor, kann diese nicht unterstellt werden. Das Gebäude gilt dann – ggf. bis zu einer späteren Änderung der Zuordnung – insgesamt als nicht zugeordnet, so dass alle Leistungsbezüge bis zur Änderung der Zuordnung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen gelten und den Vorsteueranspruch ausschließen. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges aus diesen Leistungsbezügen nach § 15a UStG ist ebenfalls ausgeschlossen.

Die dargestellten Grundsätze gelten auch für nachträgliche Herstellungskosten, die ein eigenständiges Zuordnungsobjekt darstellen (vgl. Nr. 4 Buchstabe b).

Wenn sich die beabsichtigte Verwendung des Gebäudes während des Herstellungsvorgangs ändert, der Unternehmer jedoch nicht erklärt, in welchem Umfang er das Gebäude seinem Unternehmen zuordnet, sondern nur entsprechend angepasste Vorsteuerbeträge geltend macht, gilt das Gebäude aus Vereinfachungsgründen in Höhe des durchschnittlich geltend gemachten Vorsteuerabzugs als dem Unternehmen zugeordnet.

c) Beispiele zur Darstellung der Auswirkung der Zuordnungsentscheidung auf den Vorsteuerabzug und dessen Berichtigung nach § 15a UStG:

B e i s p i e l 1:

Unternehmer U beginnt im Jahr 01 mit der Errichtung eines Gebäudes, das er zu 50 % für private Zwecke und zu 50 % für seine vorsteuerunschädliche unternehmerische Tätigkeit zu nutzen beabsichtigt (Herstellungsjahr 01 nach dem Stichtag 31. Dezember 2010 und damit Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG). Die Fertigstellung erfolgt im Jahr 03. U verwendet das Gebäude ab dem 1. Januar 04 erstmalig wie beabsichtigt zu 50 % privat und zu 50 % vorsteuerunschädlich für unternehmerische Zwecke. U erklärt vor

dem 31. Mai 02 die vollständige Zuordnung des Gebäudes schriftlich gegenüber dem Finanzamt. Während der Herstellungsphase macht U keinen Vorsteuerabzug geltend, sondern reicht zum 31. Mai 04 berichtigte Erklärungen für die Jahre 01 und 02 sowie eine Erklärung für das Jahr 03 ein, in denen er erstmalig 50 % der Vorsteuerbeträge geltend macht.

	ausgewiesene Umsatzsteuer	bis zum 31. Mai des Folgejahres geltend gemachte Vorsteuer
01	40 000 €	0 €
02	20 000 €	0 €
03	30 000 €	15 000 €
Σ	90 000 €	15 000 €

Das Gebäude des U soll für unternehmerische und unternehmensfremde (private) Zwecke verwendet werden. U hat deshalb grundsätzlich das Wahlrecht, das Gebäude vollständig, gar nicht oder im Umfang der unternehmerischen Nutzung dem Unternehmen zuzuordnen. Eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung ist bis zum 31. Mai des Folgejahres möglich. U hat das sich im Herstellungsprozess befindende Gebäude vollständig seinem Unternehmen zugeordnet und die Zuordnung durch schriftliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt rechtzeitig dokumentiert. U kann im Rahmen der berichtigten Jahreserklärungen für die Jahre 01 und 02 und der Jahreserklärung 03 die Vorsteuerbeträge geltend machen, die auf die beabsichtigte unternehmerische Nutzung entfallen (01 = 20 000 €, 02 = 10 000 €, 03 = 15 000 €). Soweit eine private Verwendung des Gebäudes beabsichtigt ist, greift der Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 1b UStG.

Spätere Änderungen der Verwendung des Gebäudes können nach § 15a Abs. 6a in Verbindung mit Abs. 1 UStG berichtigt werden.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie Beispiel 1. U hat aber keine schriftliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt abgegeben, dass er das Gebäude seinem Unternehmen vollständig zuordnet. Die erstmaligen Jahreserklärungen für die Jahre 01, 02 und 03 reicht U erst zum 31. Mai 04 ein.

Das Gebäude des U soll für unternehmerische und unternehmensfremde (private) Zwecke verwendet werden. U hat deshalb grundsätzlich das Wahlrecht, das Gebäude vollständig, gar nicht oder im Umfang der unternehmerischen Nutzung dem Unternehmen zuzuordnen. Eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung ist bis zum 31. Mai des Folgejahres möglich. Mit der Abgabe der erstmaligen Jahreserklärungen 01 bis 03, in denen U 50 % der Vorsteuerbeträge geltend macht, will U

dokumentieren, dass er den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil seinem Unternehmen zuordnet. In Bezug auf den unternehmensfremd (privat) verwendeten Anteil hat U bis zum 31. Mai 02 bzw. bis zum 31. Mai 03 keine Zuordnung dokumentiert (weder Erklärung noch Vorsteuerabzug), so dass diese nicht unterstellt werden kann.

Da U für die Jahre 01 und 02 bis zum 31. Mai des jeweiligen Folgejahres keine Zuordnung zum Unternehmen dokumentiert hat, ist für diese Jahre ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Das unfertige Gebäude (Herstellungsvolumen aus den Jahren 01 und 02) gilt zum 1. Januar 03 zu 50 % als in sein Unternehmen eingelegt, weil die ggf. zuvor erfolgte Zuordnung zum Unternehmen in Folge der verspäteten Dokumentation für die Jahre 01 und 02 nicht berücksichtigt werden kann. Das Vorsteuervolumen für eine Berichtigung nach § 15a UStG reduziert sich deshalb auf die Vorsteuerbeträge aus dem Jahr 03 in Höhe von 15 000 €, für die die Zuordnung zum Unternehmen rechtzeitig dokumentiert worden ist.

Beispiel 3:

Sachverhalt wie Beispiel 1. U erklärt aber erst zum 31. Mai 04 die vollständige Zuordnung des Gebäudes zu seinem Unternehmen schriftlich gegenüber dem Finanzamt.

U hat bis zum 31. Mai 02 bzw. bis zum 31. Mai 03 keine Zuordnung des herzustellenden Gebäudes dokumentiert. Die berichtigten Erklärungen für die Jahre 01 und 02 und die schriftliche Erklärung der vollständigen Zuordnung sind erst nach dem 31. Mai des jeweiligen Folgejahres beim Finanzamt eingegangen. U ist deshalb nicht zum Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten für die Jahre 01 und 02 berechtigt (§ 15 Abs. 1 UStG). Eine Berichtigung nach § 15a UStG ist ebenfalls ausgeschlossen.

Die Zuordnung der im Jahr 03 bezogenen Leistungen ist hingegen rechtzeitig bis zum 31. Mai des Folgejahres dokumentiert worden. U ist in Höhe des beabsichtigten unternehmerischen Nutzungsanteils von 50 % zum Vorsteuerabzug aus diesen Leistungen berechtigt (15 000 €). Soweit eine private Verwendung des Gebäudes beabsichtigt ist, greift der Vorsteuerausschluss nach § 15 Abs. 1b UStG.

Mit seiner schriftlichen Erklärung gegenüber dem Finanzamt, das Gebäude dem Unternehmen vollständig zuzuordnen, hat U das unfertige Gebäude (Herstellungsvolumen aus den Jahren 01 und 02) zum 1. Januar 03 in sein Unternehmen eingelegt, weil eine ggf. zuvor erfolgte Zuordnung in Folge der verspäteten Dokumentation für die Jahre 01 und 02 nicht berücksichtigt werden kann. Die Vorsteuerbeträge aus den Jahren 01 und 02 sind für Zwecke der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG verloren. Für das Berichtigungsobjekt im Sinne des § 15a UStG sind nur die rechtzeitig zugeordneten Vorsteuerbeträge aus dem Jahr 03 in Höhe von 30 000 € maßgebend. Für diese Vorsteuerbeträge aus dem Jahr 03 ist eine unternehmerische und unternehmensfremde

Nutzung von jeweils 50 % berücksichtigt worden. Da U in Jahr 04 das Berichtigungsobjekt im gleichen Verhältnis verwendet, liegt keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG vor.

Beispiel 4:

Sachverhalt wie Beispiel 2. U führt ab dem 1. Januar 05 zu 50 % steuerfreie Umsätze aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Wirtschaftsgut im Sinne des § 15a UStG ist nur der dem Unternehmen zugeordnete Gebäudeteil. Es liegt ab dem Jahr 05 eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 UStG vor, da U das Berichtigungsobjekt im Sinne des § 15a UStG bisher für zu 100 % steuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet hat.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge (allein aus dem Jahr 03): 15 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 15 000 € (100 % von 15 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung: 50 % (neue Nutzung: 50 % steuerpflichtig und 50 % steuerfrei)

Änderung der Verhältnisse: 50 Prozentpunkte (50 % statt bisher 100 %)

Vorsteuerberichtigung ab Jahr 05: 50 Prozentpunkte von 1/10 von 15 000 € = 750 € sind zuungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 5:

Sachverhalt wie Beispiel 2. U nutzt das Gesamtgebäude ab dem 1. Januar 06 zu 70 % für unternehmensfremde (private) Zwecke und führt zu 50 % steuerfreie Umsätze aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Es liegen ab dem Jahr 06 zwei Änderungen der Verhältnisse nach § 15a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 6a UStG vor, da U das Berichtigungsobjekt (den zugeordneten hälftigen Gebäudeteil) bisher zu 100 % für steuerpflichtige Tätigkeiten verwendet hat. Die unternehmerische Nutzung dieses ursprünglich zugeordneten Gebäudeteils beträgt nur noch 60 %, da der Umfang der unternehmerischen Nutzung des gesamten Gebäudes auf nunmehr 30 % gesunken ist, was 60 % des zugeordneten hälftigen Teils entspricht.

Außerdem ist U auf Grund der steuerfreien Umsätze in Bezug auf den unternehmerisch verwendeten Gebäudeteil nur noch zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigt, was 30 % des zugeordneten hälftigen Teils entspricht.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge (allein aus dem Jahr 03): 15 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 15 000 € (100 % von 15 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung: 30 % (neue Nutzung: 60 % x 50 % = 30 % steuerpflichtig, 30 % steuerfrei, 40 % unternehmensfremd)

Änderung der Verhältnisse: 70 Prozentpunkte (30 % statt bisher 100 %)

Vorsteuerberichtigung ab Jahr 06: 70 Prozentpunkte von 1/10 von 15 000 € = 1 050 € sind zuungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 6:

Unternehmer U beginnt im Jahr 01 mit der Errichtung eines Gebäudes, das er zu 60 % für private Zwecke und zu 40 % für seine vorsteuerunschädliche unternehmerische Tätigkeit zu nutzen beabsichtigt (Herstellungsjahr 01 nach dem Stichtag 31. Dezember 2010 und damit Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG). Die Fertigstellung erfolgt im Jahr 03. U verwendet das Gebäude ab dem 01. Januar 04 erstmalig wie von Anfang an beabsichtigt zu 60 % privat und zu 40 % vorsteuerunschädlich für unternehmerische Zwecke. U macht während der Herstellungsphase aus den Aufwendungen 40 % Vorsteuerabzug geltend. Außer der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs liegen keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen vor.

	ausgewiesene Umsatzsteuer	bis zum 31. Mai des Folgejahres geltend gemachte Vorsteuer
01	40 000 €	16 000 € (40 %)
02	20 000 €	8 000 € (40 %)
03	30 000 €	12 000 € (40 %)
Σ	90 000 €	36 000 € (40 %)

U hat das Gebäude im Umfang seiner unternehmerischen Nutzung von 40 % seinem Unternehmen zugeordnet. Durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in Höhe von insgesamt 36 000 € hat U seine Zuordnungsentscheidung dokumentiert. In Bezug auf den wie beabsichtigt unternehmensfremd verwendeten Gebäudeanteil hat U keine Zuordnung zum Unternehmen dokumentiert. Ohne Beweisanzeichen kann diese nicht unterstellt werden. Die Vorsteuerbeträge in Höhe von 54 000 € können deshalb weder nach § 15 Abs. 1 UStG noch nachträglich nach § 15a UStG geltend gemacht werden. Wirtschaftsgut im Sinne des § 15a UStG ist nur der dem Unternehmen zugeordnete Gebäudeteil. Auf das Berichtigungsobjekt entfallen somit nur die Vorsteuerbeträge in Höhe von 36 000 € bei einer 100 % unternehmerischen vorsteuerunschädlichen Nutzung. Da U in Jahr 04 das Berichtigungsobjekt ebenfalls nur unternehmerisch verwendet, liegt keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG vor.

Beispiel 7:

Sachverhalt wie Beispiel 6. U verwendet den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil ab dem 1. Januar 05 zu 50 % für steuerfreie Umsätze, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Es liegt im Jahr 05 eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 UStG vor, da U den dem Unternehmen zugeordneten Gebäudeteil bisher zu 100 % für steuerpflichtige Umsätze genutzt hat.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge: 36 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 36 000 € (100 % von 36 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung: 50 % (Neue Nutzung: 50 % steuerpflichtig und 50 % steuerfrei)

Änderung der Verhältnisse: 50 Prozentpunkte (50 % statt bisher 100 %)

Vorsteuerberichtigung ab Jahr 05: 50 Prozentpunkte von 1/10 von 36 000 € = 1 800 € sind zuungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 8:

Sachverhalt wie Beispiel 6. U nutzt das Gesamtgebäude ab dem 1. Januar 06 nur noch zu 30 % für unternehmerische Zwecke und führt zu 50 % steuerfreie Umsätze aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Es liegen zwei Änderungen der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 6a UStG vor, da U das Berichtigungsobjekt im Sinne des § 15a UStG bisher zu 100 % für steuerpflichtige Tätigkeiten verwendet hat. Die unternehmerische Nutzung des ursprünglich zugeordneten Gebäudeteils beträgt nur noch $\frac{3}{4} = 75\%$, da 10 % bezogen auf die bisherige unternehmerische Nutzung von 40 % nunmehr unternehmensfremd genutzt werden. Außerdem ist U auf Grund der steuerfreien Umsätze in Bezug auf den unternehmerisch verwendeten Gebäudeteil nur noch zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigt.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge: 36 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 36 000 € (100 % von 36 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung: 37,5 % (neue Nutzung: $75\% \times \frac{1}{2} = 37,5\%$ steuerpflichtig, 37,5 % steuerfrei, 25 % unternehmensfremd)

Änderung der Verhältnisse: 62,5 Prozentpunkte (37,5 % statt bisher 100 %)

Vorsteuerberichtigung ab Jahr 06: 62,5 Prozentpunkte von 1/10 von 36 000 € = 2 250 € sind zuungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 9:

Unternehmer U beginnt im Jahr 01 mit der Errichtung eines Gebäudes, das er teilunternehmerisch für unternehmerische und private Zwecke zu nutzen beabsichtigt (Herstellungsjahr 01 nach dem Stichtag 31. Dezember 2010 und damit Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG). Die Fertigstellung erfolgt im Jahr 03. Während des Herstellungsvorgangs ändert sich die Verwendungsabsicht von U nachweisbar wie folgt: Im Jahr 01 beabsichtigt U das Gebäude zu 80 %, im Jahr 02 zu 60 % und im Jahr 03 zu 70 % für seine unternehmerische vorsteuerunschädliche Tätigkeit zu verwenden. Es liegen keine Beweisanzeichen einer Zuordnung über die laufende / jeweils vor dem 31. Mai erfolgte Geltendmachung des Vorsteuerabzugs hinaus vor. Die erstmalige Verwendung des Gebäudes erfolgt am 1. Januar 04. U nutzt das Gebäude, wie im Jahr 03 beabsichtigt, zu 70 % für seine unternehmerische vorsteuerunschädliche Tätigkeit und zu 30 % privat.

	ausgewiesene Umsatzsteuer	bis zum 31. Mai des Folgejahres geltend gemachte Vorsteuer
01	40 000 €	32 000 € (80 %)
02	20 000 €	12 000 € (60 %)
03	30 000 €	21 000 € (70 %)
Σ	90 000 €	65 000 € (72,22 % von 90 000 €)

Das Gebäude des U soll für unternehmerische und unternehmensfremde Zwecke verwendet werden. U hat deshalb grundsätzlich das Wahlrecht, das Gebäude vollständig, gar nicht oder im Umfang der unternehmerischen Nutzung dem Unternehmen zuzuordnen. Da sich die beabsichtigte Verwendung des Gebäudes im Herstellungsvorgang ändert und U nicht erklärt, in welchem Umfang er das Gebäude seinem Unternehmen zuordnet, gilt das Gebäude aus Vereinfachungsgründen mit dem gemittelten Wert von 72,22 % als dem Unternehmen des U zugeordnet.

In Bezug auf den unternehmensfremd verwendeten Gebäudeanteil hat U keine Zuordnung zum Unternehmen dokumentiert. Ohne Beweisanzeichen kann diese nicht unterstellt werden. Die Vorsteuerbeträge in Höhe von (90 000 € abzgl. 65 000 € =) 25 000 € können deshalb weder nach § 15 Abs. 1 UStG noch nachträglich nach § 15a UStG geltend gemacht werden. Wirtschaftsgut im Sinne des § 15a UStG ist nur der dem Unternehmen zugeordnete Gebäudeteil.

Da die tatsächliche Verwendung von der beabsichtigten Verwendung während des Herstellungsprozesses abweicht, liegt im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung (70 % unternehmerisch) eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 in Verbin-

dung mit Abs. 6a UStG vor. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von 65 000 € entsprechen 100 % des zugeordneten Gebäudeteils. Die unternehmerische Verwendung in Höhe von 70 % hätte U nur zu einem Vorsteuerabzug in Höhe von 63 000 € berechtigt (70 % von 90 000 €). Die Verhältnisse ändern sich somit um 3,08 Prozentpunkte (63 000 € von 65 000 € = 96,92 %).

Da sich die Verhältnisse um weniger als 10 Prozentpunkte ändern und der Änderungsbetrag nicht 1 000 € übersteigt, entfällt eine Vorsteuerberichtigung (§ 44 Abs. 2 UStDV).

Beispiel 10:

Sachverhalt wie Beispiel 9. U beabsichtigt in den Jahren 01 bis 03 jedoch folgende unternehmerische Verwendung des Gebäudes und macht laufend / jeweils vor dem 31. Mai des Folgejahres entsprechende Vorsteuerbeträge geltend:

	ausgewiesene Umsatzsteuer	bis zum 31. Mai des Folgejahres geltend gemachte Vorsteuer
01	30 000 €	21 000 € (70 %)
02	20 000 €	12 000 € (60 %)
03	40 000 €	32 000 € (80 %)
Σ	90 000 €	65 000 € (72,22 % von 90 000 €)

U nutzt das gesamte Gebäude ab dem 1. Januar 04 zu 80 % für unternehmerische vorsteuerunschädliche Zwecke.

Eine Berichtigung nach § 15a UStG ist nicht möglich, da das Gebäude nur zu 72,22 % als dem Unternehmen zugeordnet gilt und er damit bereits 100 % des berichtigungsfähigen Vorsteuervolumens ausgeschöpft hat.

Beispiel 11:

Sachverhalt wie Beispiel 9. U führt ab dem 1. Januar 05 zu 50 % steuerfreie Umsätze aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Es liegt eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 UStG vor, da U bisher zu 100 % steuerpflichtige Ausgangsumsätze ausgeführt hat. Der dem Unternehmen zugeordnete Gebäudeteil wurde bisher zu 96,92 % für steuerpflichtige Tätigkeiten und zu 3,08 % unternehmensfremd genutzt.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge: 65 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 65 000 € (100 % von 65 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigte Verwendung: 48,46 % (neue Nutzung: 48,46 % steuerpflichtig, 48,46 % steuerfrei, 3,08 % unternehmensfremd)

Änderung der Verhältnisse ab Jahr 05: 51,54 Prozentpunkte (48,46 % statt bisher 100 %)

Vorsteuerberichtigung ab Jahr 05: 51,54 Prozentpunkte von 1/10 von 65 000 € = 3 350,10 € sind zuungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 12:

Sachverhalt wie Beispiel 9. U nutzt das Gesamtgebäude ab dem 1. Januar 06 zu 50 % für unternehmensfremde (private) Zwecke und führt zu 50 % steuerfreie Umsätze aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Es liegen zwei Änderungen der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 6a UStG vor, da U das Berichtigungsobjekt im Sinne des § 15a UStG bisher nur zu 3,08 % unternehmensfremd genutzt hat. Die unternehmerische Nutzung des ursprünglich zugeordneten Gebäudeteils beträgt nur 69,24 %, da 22,22 % bezogen auf den zugeordneten Gebäudeteil von 72,22 % (= 30,76 %) nunmehr unternehmensfremd genutzt werden. Außerdem ist U aufgrund der steuerfreien Umsätze in Bezug auf den unternehmerisch verwendeten Gebäudeteil nur noch zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigt.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge: 65 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 65 000 € (100 % von 65 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigte Verwendung: 34,62 % (neue Nutzung: 34,62 % steuerpflichtig, 34,62 % steuerfrei, 30,76 % unternehmensfremd – 27,78 % des zu 50 % unternehmensfremd verwendeten Gebäudes sind nicht dem Unternehmen zugeordnet worden –)

Änderung der Verhältnisse: 65,38 Prozentpunkte (34,62 % statt bisher 100 %)

Vorsteuerberichtigung ab Jahr 06: 65,38 Prozentpunkte von 1/10 von 65 000 € = 4 249,70 € sind zuungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 13:

Die Gemeinde G beginnt im Jahr 01 mit der Errichtung eines Gebäudes, das sie im Jahr 01 zu 100 % für hoheitliche Zwecke zu nutzen beabsichtigt. Im Jahr 02 beschließt der Gemeinderat jedoch, das Gebäude zu 50 % für vorsteuerunschädliche unternehmerische Zwecke zu nutzen. Die Fertigstellung des Gebäudes erfolgt im Jahr 03. Die erstmalige Verwendung erfolgt am 1. Januar 04 wie im Jahr 02 beschlossen zu 50 % hoheitlich und

zu 50 % unternehmerisch. Vorsteuerbeträge wurden entsprechend der zum jeweiligen Leistungsbezug bestehenden Verwendungsabsicht wie folgt erklärt:

	ausgewiesene Umsatzsteuer	geltend gemachte Vorsteuer
01	40 000 €	0 €
02	20 000 €	10 000 € (50 %)
03	30 000 €	15 000 € (50 %)
Σ	90 000 €	25 000 €

Soweit G beabsichtigt, das Gebäude für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. zu verwenden, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG ausgeschlossen. G hat deshalb kein Zuordnungswahlrecht und muss bis zum 31. Mai des Folgejahres keine Zuordnung dokumentieren. Da G im Jahr 01 beabsichtigt hat, das Gebäude zu 100 % für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. zu verwenden, können die Vorsteuerbeträge aus 01 nicht nachträglich geltend gemacht werden. Eine Berichtigung nach § 15a UStG aus Billigkeitsgründen (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7 UStAE) ist insoweit ebenfalls ausgeschlossen, weil es sich vorliegend nicht um eine Erhöhung des wirtschaftlich verwendeten Teils eines bereits zugeordneten Gebäudes handelt, sondern um die erstmalige unternehmerische Zuordnung. Das Gebäude wird für Zwecke des § 15a UStG wie zu 50 % (25 000 € von 50 000 €) dem Unternehmen zugeordnet behandelt, weil für 02 und 03 ein Aufteilungsgebot gilt (vgl. Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb). Das Volumen für eine Berichtigung nach den Grundsätzen des § 15a UStG beträgt 50 000 € (25 000 € auf Basis der Zuordnung und 25 000 € aus Billigkeitsgründen (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7 UStAE)).

Beispiel 14:

Sachverhalt wie Beispiel 13. G verwendet das Gebäude ab dem 1. Januar 05 zu 70 % für unternehmerische Tätigkeiten.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge: 50 000 € (Vorsteuerbeträge aus den Jahren 02 und 03)

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 25 000 € (50 % von 50 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung: 70 %

Änderung der Verhältnisse: 20 Prozentpunkte (70 % statt bisher 50 %)

Vorsteuerberichtigung ab dem Jahr 05 aus Billigkeitsgründen nach Abschnitt 15a.1

Abs. 7 UStAE: 20 Prozentpunkte von 1/10 von 50 000 € = 1 000 € sind zugunsten des G zu korrigieren. Der Gegenstand gilt durch die Berichtigung aus Billigkeitsgründen zu 70 % als dem Unternehmen zugeordnet.

Beispiel 15:

Die Gemeinde G beginnt im Jahr 01 mit der Errichtung eines Gebäudes, das sie im Jahr 01 zu 75 % für hoheitliche und zu 25 % für vorsteuerunschädliche unternehmerische Zwecke zu nutzen beabsichtigt. Im Jahr 02 beschließt der Gemeinderat jedoch, das Gebäude zu 50 % für vorsteuerunschädliche unternehmerische Zwecke zu nutzen. Die Fertigstellung des Gebäudes erfolgt im Jahr 03. Die erstmalige Verwendung erfolgt am 1. Januar 04 wie im Jahr 02 beschlossen zu 50 % hoheitlich und zu 50 % unternehmerisch. Vorsteuerbeträge wurden entsprechend der zum jeweiligen Leistungsbezug bestehenden Verwendungsabsicht wie folgt erklärt:

	ausgewiesene Umsatzsteuer	geltend gemachte Vorsteuer
01	40 000 €	10 000 € (25 %)
02	20 000 €	10 000 € (50 %)
03	30 000 €	15 000 € (50 %)
Σ	90 000 €	35 000 € (38,88 %)

Soweit G beabsichtigt, das Gebäude für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. zu verwenden, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG ausgeschlossen. G hat deshalb kein Wahlrecht zur vollständigen Zuordnung und muss bis zum 31. Mai des Folgejahres keine Zuordnung dokumentieren. Das Gebäude gilt aus Vereinfachungsgründen zu 38,88 % als dem Unternehmen zugeordnet. Für das Jahr 04 kann aus Billigkeitsgründen eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach den Grundsätzen des § 15a UStG erfolgen (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7 UStAE).

II. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2013 – IV D 3 – S 7015/13/10001 (2013/1118439), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

- a) Die Angabe „15.2. Abzug der gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer“ wird durch folgende Angaben ersetzt:

„15.2 Allgemeines zum Vorsteuerabzug

15.2a. Ordnungsgemäße Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

15.2b. Leistungen für das Unternehmen

15.2c. Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen

15.2d. Regelungen zum Vorsteuerabzug in Einzelfällen“

2. In Abschnitt 2.1 Abs. 3 Satz 8 wird die Angabe „15.2 Abs. 15“ durch die Angabe „15.2a Abs. 2“ ersetzt.
3. In Abschnitt 2.3 Abs. 1a wird in Satz 4 die Aufzählung wie folgt erweitert:
 - "- **Leerstand eines Gebäudes verbunden mit dauerhafter Nichtnutzung (vgl. BFH-Urteil vom 19. 7. 2011, XI R 29/09, BStBl 2012 II S. 430; vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 8 Beispiel 1).**"
4. In Abschnitt 2.3 Abs. 4 Satz 3 wird in der Klammer die Angabe „15.2 Abs. 17“ durch die Angabe „15.2b Abs. 3“ ersetzt.
5. Abschnitt 2.5 wird wie folgt geändert:
 - a) In Abs. 6 wird folgender Satz 6 angefügt:
„**Zum Vorsteuerabzug aus Baumaßnahmen, die der Unternehmer im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage in Auftrag gibt, vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 8 Beispiele 1 und 2.**“
 - b) In Abs. 11 Satz 1 wird die Angabe „15.2 Abs. 21 Nr. 2“ durch die Angabe „15.2c“ ersetzt.
6. Abschnitt 2.10 wird wie folgt geändert:
 - a) In Abs. 3 Satz 1 wird in der Klammer die Angabe „15.2 Abs. 15a“ durch die Angabe „15.2b Abs. 2“ ersetzt.
 - b) In Abs. 5 Satz 1 wird in der Klammer die Angabe „15.2 Abs. 15a“ durch die Angabe „15.2b Abs. 2“ ersetzt.
 - c) In Abs. 9 Beispiel 6 Satz 10 wird in der Klammer die Angabe „15.2 Abs. 15a“ durch die Angabe „15.2b Abs. 2“ ersetzt.
7. In Abschnitt 2.11 Abs. 18 Satz 3 wird in der Klammer die Angabe „15.2 Abs. 15a“ durch die Angabe „15.2b Abs. 2“ ersetzt.
8. Abschnitt 3.3 wird wie folgt geändert:
 - a) In Abs. 1 Satz 8 wird die Angabe „15.2 Abs. 15a und 21“ durch die Angabe „15.2b und 15.2c“ ersetzt.
 - b) In Abs. 16 wird die Angabe „15.2 Abs. 15a“ durch die Angabe „15.2b Abs. 2“ ersetzt.

9. Abschnitt 3.4 wird wie folgt geändert:
 - a) In Abs. 2 Satz 2 wird die Angabe „15.2 Abs. 15a“ durch die Angabe „15.2**b Abs. 2**“ ersetzt.
 - b) In Abs. 4 Satz 2 wird in der Klammer die Angabe „15.2 Abs. 21 Nr. 2“ durch die Angabe „15.2**c**“ ersetzt.
 - c) In Abs. 4 Satz 5 wird die Angabe „15.2 Abs. 21 Nr. 1“ durch die Angabe „15.2**c**“ ersetzt.
 - d) In Abs. 5a Satz 3 wird in der zweiten Klammer die Angabe „15.2 Abs. 15a“ durch die Angabe „15.2**b Abs. 2**“ ersetzt.
 - e) In Abs. 6 Satz 1 wird in der zweiten Klammer die Angabe „15.2 Abs. 15a“ durch die Angabe „15.2**b Abs. 2**“ ersetzt.
10. In Abschnitt 3a.2 Abs. 2 Satz 1 wird in der Klammer die Angabe „15.2 Abs. 16“ durch die Angabe „15.2**b Abs. 1**“ ersetzt.
11. In Abschnitt 6.1 Abs. 3 Satz 1 wird in der zweiten Klammer die Angabe „15.2 Abs. 16 ff.“ durch die Angabe „15.2**b**“ ersetzt.
12. In Abschnitt 7.1 Abs. 1a Satz 2 wird in der Klammer die Angabe „15.2 Abs. 15a ff.“ durch die Angabe „15.2**b Abs. 2**“ ersetzt.
13. In Abschnitt 9.1 Abs. 5 Satz 4 wird die Angabe „15.2 Abs. 21“ durch die Angabe „15.2**c**“ ersetzt.
14. In Abschnitt 14.3 Abs. 4 Satz 2 wird in der Klammer die Angabe „15.2 Abs. 13“ durch die Angabe „15.2**a Abs. 11**“ ersetzt.
15. In Abschnitt 14b.1 Abs. 1 Satz 3 wird in der Klammer die Angabe „15.2 Abs. 16“ durch die Angabe „15.2**b Abs. 1**“ ersetzt.
16. In Abschnitt 14c.1 Abs. 1 Satz 6 wird in der Klammer die Angabe „15.2 Abs. 1 Sätze 1 bis 3“ durch die Angabe „15.2 **1 Sätze 1 bis 2**“ ersetzt.
17. In Abschnitt 15.1 Abs. 1 Satz 1 wird der Klammerzusatz am Ende gestrichen.

15.2. Allgemeines zum Vorsteuerabzug

(1) ¹Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist nur die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehbar. ²Ein Vorsteuerabzug ist damit nicht zulässig, soweit der die Rechnung ausstellende Unternehmer die Steuer nach § 14c UStG schuldet. ³Abziehbar sind nur die Steuerbeträge, die nach dem deutschen UStG geschuldet werden (vgl. BFH-Urteile vom 2. 4. 1998, V R 34/97, BStBl II S. 695, und vom 6. 12. 2007, V R 3/06, BStBl 2009 II S. 203). ⁴Abziehbar ist **damit** auch die Steuer für die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die nach § 1 Abs. 3 UStG wie Umsätze im Inland zu behandeln sind. ⁵Unternehmer, die mit ausländischen Vorsteuerbeträgen belastet wurden, haben sich wegen eines eventuellen Abzugs an den Staat zu wenden, der die Steuer erhoben hat. ⁶Die EU-Mitgliedstaaten vergüten nach Maßgabe der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. 2. 2008 den in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmern die Vorsteuern in einem besonderen Verfahren und haben hierfür zentrale Erstattungsbehörden bestimmt. ⁷**In der Bundesrepublik Deutschland sind Anträge auf Vergütung der Vorsteuerbeträge in den EU-Mitgliedstaaten elektronisch zentral über das BZSt-Online-Portal (www.bzst.de) einzureichen.**

(2) ¹Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus Lieferungen und sonstigen Leistungen ist unter folgenden Voraussetzungen gegeben:

1. Die Steuer muss für eine Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellt worden sein (vgl. Abschnitt 15.2a);
2. die Lieferung oder sonstige Leistung muss von einem Unternehmer ausgeführt worden sein (vgl. Abschnitt 15.2a Abs. 1);
3. der Leistungsempfänger muss Unternehmer und die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen ausgeführt worden sein (vgl. Abschnitt 15.2a Abs. 2);
4. der Leistungsempfänger ist im Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung, in der die Angaben vollständig und richtig sind (vgl. Abschnitt 15.2a Abs. 6).

²Diese Voraussetzungen müssen insgesamt erfüllt werden. ³Das gilt auch für Leistungsempfänger, die die Steuer für ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten berechnen (§ 20 UStG). ⁴Der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer trägt die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen. ⁵Ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug – sei es eine Umsatzsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug – einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. ⁶Der Umstand, dass eine Lieferung an einen Unternehmer vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, steht dem Vorsteuerabzug nicht entgegen (vgl. BFH-Urteil vom 19. 4. 2007, V R 48/04, BStBl 2009 II S. 315). ⁷Der Vorsteuerabzug ist von einem Unternehmer für den Besteuerungszeitraum geltend zu machen, in dem die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entstanden ist (BFH-Urteil vom 1. 12. 2010, XI R 28/08, BStBl 2011 II S. 994). ⁸Fallen Empfang der Leistung und Empfang der Rechnung zeitlich auseinander, ist der Vorsteuerabzug für den Besteuerungszeitraum zulässig, in dem erstmalig beide Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. BFH-Urteil vom 1. 7. 2004, V R 33/01, BStBl II S. 861). ⁹Die Berechtigung des Organträgers zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen auf Ebene der Organgesellschaft richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs, nicht der Rechnungserteilung (vgl. BFH-Urteil vom 13. 5. 2009, XI R 84/07, BStBl II S. 868). ¹⁰Bei Zahlungen vor Empfang der Leistung vgl. aber Abschnitt 15.3. ¹¹Bezieht ein Unternehmer Teilleistungen (z.B. Mietleistungen) für sein Unternehmen, ist sowohl für den Leistungsbezug (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) als auch für die Frage der Verwendung dieser Leistungen (§ 15

Abs. 2 UStG, vgl. Abschnitt 15.12) auf die monatlichen (Teil-)Leistungsabschnitte abzustellen (BFH-Urteil vom 9. 9. 1993, V R 42/91, BStBl 1994 II S. 269).

(3) Folgende Sonderregelungen für den Vorsteuerabzug sind zu beachten:

1. ¹Nach § 15 Abs. 1a UStG sind Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt. ²Ausgenommen von der Vorsteuerabzugsbeschränkung sind Bewirtungsaufwendungen, soweit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG einen Abzug angemessener und nachgewiesener Aufwendungen ausschließt (vgl. auch Abschnitt 15.6 Abs. 6).
2. Nach § 15 Abs. 1b UStG sind Vorsteuerbeträge für ein dem Unternehmen zugeordnetes teilunternehmerisch genutztes Grundstück nicht abziehbar, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfallen (vgl. Abschnitt 15.6a).
3. Ermitteln Unternehmer ihre abziehbaren Vorsteuern nach den Durchschnittssätzen der §§ 23 oder 23a UStG, ist insoweit ein weiterer Vorsteuerabzug ausgeschlossen (§ 70 Abs. 1 UStDV, § 23a Abs. 1 UStG).
4. Bewirkt der Unternehmer Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG, ist er nicht berechtigt, die ihm in diesen Fällen für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuern abzuziehen (§ 25 Abs. 4 UStG, vgl. Abschnitt 25.4).
5. Ein Wiederverkäufer, der für die Lieferung beweglicher körperlicher Gegenstände die Differenzbesteuerung des § 25a Abs. 2 UStG anwendet, kann die entstandene Einfuhrumsatzsteuer sowie die Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung nicht als Vorsteuer abziehen (§ 25a Abs. 5 UStG).

19. Nach Abschnitt 15.2 werden die folgenden Abschnitte 15.2a bis 15.2d eingefügt:

15.2a. Ordnungsmäßige Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

Rechnung im Sinne der §§ 14, 14a UStG

(1) ¹Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG muss die Steuer in einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung gesondert ausgewiesen sein. ²Der Begriff der Rechnung ergibt sich aus § 14 Abs. 1 UStG (vgl. auch Abschnitt 14.1). ³Für den Vorsteuerabzug muss eine Rechnung das Entgelt und den Steuerbetrag getrennt ausweisen; die Angabe des Entgelts als Grundlage des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrags ist damit zwingend erforderlich (vgl. Abschnitt 15.11 Abs. 4). ⁴Ein gesonderter Steuerausweis liegt nicht vor, wenn die in einem Vertrag enthaltene Abrechnung offen lässt, ob der leistende Unternehmer den Umsatz steuerfrei oder steuerpflichtig (§ 9 UStG) behandeln will (vgl. Abschnitt 14.1 Abs. 2 Satz 5), oder in dem Dokument nicht durch Angaben tatsächlicher Art zum Ausdruck kommt, dass die gesondert ausgewiesene Steuer auf Lieferungen oder sonstigen Leistungen des Rechnungsausstellers an den Leistungsempfänger beruht (BFH-Urteil vom 12. 6. 1986, V R 75/78, BStBl II S. 721). ⁵Eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung ist auch bei der Abrechnung der Leistung des Insolvenzverwalters an den Gemeinschuldner erforderlich. ⁶Der Beschluss des Insolvenzgerichts über die Festsetzung der Vergütung ist für den Vorsteuerabzug nicht ausreichend (vgl. BFH-Urteile vom 20. 2. 1986, V R 16/81, BStBl II S. 579 und vom 26. 9. 2012, V R 9/11, BStBl II 2013 S. 346).

Rechnungsaussteller

(2) ¹Die Rechnung muss grundsätzlich vom leistenden Unternehmer oder vom Leistungsempfänger (Gutschrift) ausgestellt sein. ²Ein Vorsteuerabzug ist deshalb nicht zulässig, wenn ein anderer im Namen des Leistenden oder des Leistungsempfängers eine Rechnung mit

gesondertem Steuerausweis erteilt, ohne vom Leistenden oder vom Leistungsempfänger dazu beauftragt zu sein.³Zur Abrechnung durch den Vermittler vgl. BFH-Urteil vom 4. 3. 1982, V R 59/81, BStBl II S. 315.⁴Der Abzug der in der Rechnung ausgewiesenen Steuer ist nur möglich, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz einer GmbH bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungsstellung tatsächlich bestanden hat (vgl. BFH-Urteil vom 27. 6. 1996, V R 51/93, BStBl II S. 620).⁵Hierfür trägt der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer die Feststellungslast (vgl. BFH-Urteil vom 6. 12. 2007, V R 61/05, BStBl 2008 II S. 695).⁶Der Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt hat, muss in der Rechnung (Abrechnungspapier) grundsätzlich mit seinem wirklichen Namen bzw. mit der wirklichen Firma angegeben sein (vgl. auch § 31 Abs. 2 UStDV).⁷Bei der Verwendung eines unzutreffenden und ungenauen Namens (z.B. Scheinname oder Scheinfirma) kann der Vorsteuerabzug ausnahmsweise zugelassen werden, wenn der tatsächlich leistende Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar aus dem Abrechnungspapier ersichtlich ist (vgl. BFH-Urteil vom 7. 10. 1987, X R 60/82, BStBl 1988 II S. 34).⁸Diese Ausnahmekriterien sind eng auszulegen, so dass z.B. der Vorsteuerabzug unter folgenden Umständen unzulässig ist:

1. ¹Bei Verwendung einer Scheinfirma oder eines Scheinnamens ergibt sich aus dem Abrechnungspapier kein Hinweis auf den tatsächlich leistenden Unternehmer (vgl. BFH-Urteil vom 19. 10. 1978, V R 39/75, BStBl 1979 II S. 345). ²Hinweise auf den tatsächlich leistenden Unternehmer fehlen in der Regel in Rechnungen mit willkürlich ausgesuchten Firmenbezeichnungen und/oder unzutreffenden Anschriften sowie bei Rechnungen von zwar existierenden Firmen, die aber die Leistung nicht ausgeführt haben (z.B. bei Verwendung von echten Rechnungsformularen dieser Firmen ohne ihr Wissen oder bei gefälschten Rechnungsformularen). ³Das gilt auch, wenn der Abrechnende bereits bei der Leistungsbewirkung unter dem fremden Namen aufgetreten ist (BFH-Urteil vom 17. 9. 1992, V R 41/89, BStBl 1993 II S. 205).
2. ¹Aus dem Abrechnungspapier geht der tatsächlich leistende Unternehmer nicht eindeutig hervor. ²Dies ist beispielsweise anzunehmen, wenn nach der Abrechnung mehrere leistende Unternehmer in Betracht kommen und sich der tatsächlich leistende Unternehmer nicht zweifelsfrei ergibt. ³Die Feststellung, welcher Leistungsbeziehung die Verschaffung der Verfügungsmacht zuzurechnen ist, ist im Wesentlichen tatsächliche Würdigung (vgl. BFH-Urteil vom 4. 9. 2003, V R 9, 10/02, BStBl 2004 II S. 627). ⁴Im Fall eines Strohmannverhältnisses sind die von dem (weisungsabhängigen) Strohmann bewirkten Leistungen trotz selbständigen Auftretens im Außenverhältnis dem Hintermann als Leistendem zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 15. 9. 1994, XI R 56/93, BStBl 1995 II S. 275). ⁵Ein Strohmann, der im eigenen Namen Gegenstände verkauft und bewirkt, dass dem Abnehmer die Verfügungsmacht daran eingeräumt wird, kann aber umsatzsteuerrechtlich Leistender sein (vgl. BFH-Urteil vom 28. 1. 1999, V R 4/98, BStBl II S. 628, und BFH-Beschluss vom 31. 1. 2002, V B 108/01, BStBl 2004 II S. 622). ⁶Ein Unternehmer, der unter fremdem Namen auftritt, liefert dagegen selbst, wenn nach den erkennbaren Umständen durch sein Handeln unter fremdem Namen lediglich verdeckt wird, dass er und nicht der „Vertretene“ die Lieferung erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 4. 9. 2003, V R 9, 10/02, a.a.O.). ⁷Im Übrigen vgl. Abschnitt 2.1 Abs. 3.
3. Aus dem Abrechnungspapier ist der tatsächlich leistende Unternehmer nur schwer zu ermitteln, also nicht leicht nachprüfbar festzustellen.
4. Der tatsächlich leistende Unternehmer ist zwar bekannt, seine Identität ergibt sich jedoch nicht aus dem Abrechnungspapier oder aus solchen Unterlagen, auf die in dem Abrechnungspapier verwiesen wird (vgl. hierzu die zur zutreffenden Leistungsbezeichnung in Rechnungen ergangenen BFH-Beschlüsse vom 4. 12. 1987, V S 9/85, BStBl 1988 II S. 702, und vom 9. 12. 1987, V B 54/85, BStBl 1988 II S. 700).

⁹Steuern, die dem Unternehmer von einem Lieferer oder Leistenden in Rechnung gestellt werden, der nicht Unternehmer ist, sind – obwohl sie von diesem nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet werden – nicht abziehbar (vgl. BFH-Urteile vom 8. 12. 1988, V R 28/84, BStBl 1989 II S. 250, und vom 2. 4. 1998, V R 34/97, BStBl II S. 695).

Rechnungsadressat

(3) ¹Der Vorsteuerabzug setzt grundsätzlich eine auf den Namen des umsatzsteuerlichen Leistungsempfängers lautende Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer voraus. ²Es ist jede Bezeichnung des Leistungsempfängers ausreichend, die eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung seines Namens und seiner Anschrift ermöglicht (vgl. BFH-Urteil vom 2. 4. 1997, V B 26/96, BStBl II S. 443). ³Eine andere Rechnungsadresse ist nicht zu beanstanden, wenn aus dem übrigen Inhalt der Rechnung oder aus anderen Unterlagen, auf die in der Rechnung hingewiesen wird (§ 31 Abs. 1 UStDV), Name und Anschrift des umsatzsteuerlichen Leistungsempfängers eindeutig hervorgehen (z.B. bei einer Rechnungsausstellung auf den Namen eines Gesellschafters für Leistungen an die Gesellschaft). ⁴Eine Gesellschaft kann jedoch aus einer Rechnung, die nur auf einen Gesellschafter ausgestellt ist, keinen Vorsteuerabzug vornehmen, wenn die Rechnung keinen Hinweis auf die Gesellschaft als Leistungsempfänger enthält (vgl. BFH-Urteile vom 5. 10. 1995, V R 113/92, BStBl 1996 II S. 111). ⁵Entsprechendes gilt für Gemeinschaften (vgl. BFH-Urteil vom 23. 9. 2009, XI R 14/08, BStBl 2010 II S. 243). ⁶Der in einer Rechnung an die Bauherren eines Gesamtobjekts (z.B. Wohnanlage mit Eigentumswohnungen) gesondert ausgewiesene Steuerbetrag kann nach § 1 Abs. 2 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO auf die Beteiligten verteilt und ihnen zugerechnet werden. ⁷Die Bezeichnung der einzelnen Leistungsempfänger und der für sie abziehbare Steuerbetrag kann aus einer Abrechnung über das bezeichnete Gesamtobjekt abgeleitet werden (BFH-Urteil vom 27. 1. 1994, V R 31/91, BStBl II S. 488). ⁸Liegt bei gemeinschaftlicher Auftragserteilung durch mehrere Personen eine einheitliche Leistung an die Gemeinschaft vor, kann für Zwecke des Vorsteuerabzugs eines unternehmerischen Gemeinschafters in der Rechnung über die Leistung an die Gemeinschaft nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nur die Angabe des vollständigen Namens und der vollständigen Anschrift der Gemeinschaft als Leistungsempfänger verlangt werden. ⁹Aus den durch die den Vorsteuerabzug begehrenden Gemeinschafter nach § 22 UStG zu führenden Aufzeichnungen müssen sich die Namen und die Anschriften der übrigen Gemeinschafter sowie die auf die Gemeinschafter entfallenden Anteile am Gemeinschaftsvermögen ergeben. ¹⁰In den Fällen eines Entgelts von dritter Seite (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) ist nicht der Dritte, sondern nur der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. auch Abschnitt 14.10 Abs. 1).

Leistungsbeschreibung

(4) ¹In der Rechnung sind als Nachweis dafür, dass die Leistung für das Unternehmen bezogen wurde, zutreffende Angaben des leistenden Unternehmers über Art und Umfang der von ihm ausgeführten Leistung erforderlich (vgl. Abschnitt 14.5). ²Bei Lieferungen bestehen die erforderlichen Angaben tatsächlicher Art grundsätzlich in der zutreffenden handelsüblichen Bezeichnung der einzelnen Liefergegenstände. ³In besonderen Einzelfällen (z.B. wenn bei der Lieferung von ausschließlich gewerblich nutzbaren Erzeugnissen hinsichtlich des Bezugs für das Unternehmen keine Zweifel bestehen) können die gelieferten Gegenstände in Warengruppen zusammengefasst werden (vgl. BFH-Urteil vom 24. 4. 1986, V R 138/78, BStBl II S. 581). ⁴Bei den übrigen Leistungen hat der leistende Unternehmer in der Rechnung grundsätzlich tatsächliche Angaben über seine Leistungshandlung zu machen. ⁵Es bestehen jedoch insbesondere bei der Ausführung sonstiger Leistungen keine Bedenken, wenn der Rechnungsaussteller statt seiner Leistungshandlung den beim Leistungsempfänger eintretenden Erfolg seiner Leistungshandlung bezeichnet. ⁶Danach genügt bei der Inrechnungstellung von Arbeitnehmerüberlassungen regelmäßig die Angabe der Gewerke, die mit Hilfe der überlassenen Arbeitskräfte erstellt werden (vgl. BFH-Urteil vom 21. 1. 1993, V R 30/88,

BSStBl II S. 384). ⁷Durch die Angaben in der Rechnung muss zum Ausdruck kommen, dass die gesondert ausgewiesene Steuer auf Lieferungen oder sonstigen Leistungen des Rechnungsausstellers an den Leistungsempfänger beruht. ⁸Dafür genügt eine bloße Auflistung von Umsätzen - aufgeteilt in Entgelt und Umsatzsteuer - nicht (vgl. BFH-Urteil vom 12. 6. 1986, V R 75/78, BSStBl II S. 721).

(5) ¹Der Vorsteuerabzug kann nur auf Grund einer Rechnung geltend gemacht werden, die eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglicht, über die abgerechnet worden ist (BFH-Urteil vom 10. 11. 1994, V R 45/93, BSStBl 1995 II S. 395). ²Eine für die Gewährung des Vorsteuerabzugs ausreichende Leistungsbezeichnung ist dann nicht gegeben, wenn die Angaben tatsächlicher Art im Abrechnungspapier unrichtig oder so ungenau sind, dass sie eine Identifizierung des Leistungsgegenstands nicht ermöglichen. ³Den Vorsteuerabzug ausschließende

1. unrichtige Angaben liegen vor, wenn eine in der Rechnung aufgeführte Leistung tatsächlich nicht erbracht ist und auch nicht erbracht werden soll (z.B. bei Gefälligkeitsrechnungen), oder zwar eine Leistung ausgeführt ist oder ausgeführt werden soll, jedoch in der Rechnung nicht auf die tatsächliche Leistung, sondern auf eine andere hingewiesen wird (vgl. Beispielfälle in Abschnitt 14c.2 Abs. 2 Nr. 3);
2. ¹ungenau Angaben liegen vor, wenn die Rechnungsangaben zwar nicht unrichtig, aber nicht so eingehend und präzise sind, dass sie ohne weiteres völlige Gewissheit über Art und Umfang des Leistungsgegenstands verschaffen. ²Dies ist regelmäßig der Fall, wenn sich anhand der Rechnung nachträglich nicht genau feststellen lässt, auf welchen gelieferten Gegenstand bzw. auf welchen beim Leistungsempfänger eingetretenen Erfolg einer sonstigen Leistung sich die gesondert ausgewiesene Steuer beziehen soll (vgl. Beispielfälle in Abschnitt 14c.2 Abs. 2 Nr. 3). ³Die erforderlichen Angaben müssen aus der vom leistenden Unternehmer erstellten Rechnung hervorgehen. ⁴Andere Unterlagen oder Nachweise sowie Rechnungsergänzungen durch den Leistungsempfänger können nicht berücksichtigt werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 4. 12. 1987, V S 9/85, BSStBl 1988 II S. 702, und vom 9. 12. 1987, V B 54/85, BSStBl 1988 II S. 700 sowie BFH-Urteil vom 8. 10. 2008, V R 59/07, BSStBl 2009 II S. 218).

Überprüfung der Rechnungsangaben

(6) ¹Der Leistungsempfänger hat die in der Rechnung enthaltenen Angaben auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen (vgl. BFH-Urteil vom 6. 12. 2007, V R 61/05, BSStBl 2008 II S. 695). ²Dabei ist allerdings der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren. ³Enthält die Rechnung entgegen § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG nur eine Zahlen- und Buchstabenkombination, bei der es sich nicht um die dem leistenden Unternehmer erteilte Steuernummer handelt, ist der Leistungsempfänger nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG – vorbehaltlich einer Rechnungsberichtigung – nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BFH-Urteil vom 2. 9. 2010, V R 55/09, BSStBl 2011 II S. 235). ⁴Die Überprüfung der Richtigkeit der Steuernummer oder der inländischen USt-IdNr. und der Rechnungsnummer ist dem Rechnungsempfänger regelmäßig nicht möglich (vgl. BFH-Urteil vom 2. 9. 2010, V R 55/09, BSStBl 2011 II S. 235). ⁵Ist eine dieser Angaben unrichtig und konnte der Unternehmer dies nicht erkennen, bleibt der Vorsteuerabzug erhalten, wenn im Übrigen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind. ⁶Unberührt davon bleibt, dass der Unternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nur die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen eines anderen Unternehmers für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen kann. ⁷Deshalb ist z.B. der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn die Identität des leistenden Unternehmers mit den Rechnungsangaben nicht übereinstimmt oder über eine nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. ⁸Hinsichtlich der übrigen nach den §§ 14, 14a UStG erforderlichen Angaben hat der Rechnungsempfänger dagegen die inhaltliche Richtigkeit der Angaben zu überprüfen. ⁹Dazu gehört insbesondere, ob es sich bei der ausgewiesenen Steuer um gesetzlich geschuldete Steuer für eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt. ¹⁰Bei unrichtigen

Angaben entfällt der Vorsteuerabzug.¹¹ Zu den unrichtigen Angaben, die eine Versagung des Vorsteuerabzugs zur Folge haben, zählen in einer Rechnung enthaltene Rechenfehler oder die unrichtige Angabe des Entgelts, des Steuersatzes oder des Steuerbetrags.¹² Im Fall des § 14c Abs. 1 UStG kann der Vorsteuerabzug jedoch unter den übrigen Voraussetzungen in Höhe der für die bezogene Leistung geschuldeten Steuer vorgenommen werden.¹³ Ungenauigkeiten führen unter den übrigen Voraussetzungen nicht zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn z.B. bei Schreibfehlern im Namen oder der Anschrift des leistenden Unternehmers oder des Leistungsempfängers oder in der Leistungsbeschreibung ungeachtet dessen eine eindeutige und unzweifelhafte Identifizierung der am Leistungsaustausch Beteiligten, der Leistung und des Leistungszeitpunkts möglich ist und die Ungenauigkeiten nicht sinnenstimmig sind.

Berichtigte Rechnung

(7) ¹Hat der Rechnungsaussteller die Steuer unzutreffend berechnet, bleibt es dem Rechnungsempfänger überlassen, eine berichtigte Rechnung anzufordern. ²Der Vorsteuerabzug kann jedoch erst zu dem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden, in dem der Rechnungsaussteller die Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt und die zu berichtenden Angaben an den Rechnungsempfänger übermittelt hat.

Endrechnungen

(8) Hat der leistende Unternehmer in einer Endrechnung die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge nicht nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG abgesetzt, ist die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehbar (BFH-Urteil vom 11. 4. 2002, V R 26/01, BStBl 2004 II S. 317).

Gutschriften

(9) ¹Wird über die Lieferung oder sonstige Leistung mit einer Gutschrift abgerechnet, kommt der Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger nur in Betracht, wenn der leistende Unternehmer zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung berechtigt ist. ²Daher kann auch in diesen Fällen der Vorsteuerabzug nicht in Anspruch genommen werden, wenn der leistende Unternehmer § 19 Abs. 1 UStG anwendet.

(10) ¹Der Vorsteuerabzug aus einer Gutschrift entfällt auch, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung nicht steuerpflichtig ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 31. 1. 1980, V R 60/74, BStBl II S. 369). ²Hat der Aussteller der Gutschrift die Steuer zu hoch ausgewiesen, kann er den zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrag nicht als Vorsteuer abziehen (vgl. Absatz 6). ³Ein Vorsteuerabzug ist ebenfalls nicht zulässig, wenn eine Gutschrift ohne das Einverständnis des Gutschriftsempfängers erteilt wird oder wenn der Leistungsempfänger eine unvollständige und daher zum Vorsteuerabzug nicht berechtigende Rechnung (z.B. bei fehlendem gesonderten Steuerausweis) ohne ausdrückliche Anerkennung des Lieferers oder Leistenden durch eine Gutschrift ersetzt (vgl. auch Abschnitt 14.3 Abs. 1).

(11) ¹Der Vorsteuerabzug entfällt, soweit der Gutschriftsempfänger dem in der Gutschrift angegebenen Steuerbetrag widerspricht (vgl. § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG). ²Dieser Widerspruch wirkt auch für den Vorsteuerabzug des Gutschriftausstellers erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem er erklärt wird (vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 1993, V R 110/88, BStBl II S. 779). ³Widerspricht der Gutschriftsempfänger dem übermittelten Abrechnungsdokument, verliert die Gutschrift die Wirkung einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung auch dann, wenn die Gutschrift den zivilrechtlichen Vereinbarungen entspricht und die Umsatzsteuer zutreffend ausweist; es genügt, dass der Widerspruch eine wirksame Willenserklärung darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 23. 1. 2013, XI R 25/11, BStBl II S. 417).

Betriebsinterne Abrechnungen

(12) ¹Steuerbeträge, die für einen Innenumsatz (z.B. zwischen Betriebsabteilungen desselben Unternehmers oder innerhalb eines Organkreises) gesondert ausgewiesen werden, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. auch Abschnitt 14.1 Abs. 4). ²Bei Sacheinlagen von bisher nicht-unternehmerisch (unternehmensfremd oder nichtwirtschaftlich i.e.S., vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a) verwendeten Gegenständen ist ein Vorsteuerabzug ebenfalls nicht zulässig.

15.2b. Leistung für das Unternehmen

Leistungsempfänger

(1) ¹Eine Lieferung oder sonstige Leistung wird grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zu Grunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist (BFH-Beschluss vom 13.9.1984, V B 10/84, BStBl 1985 II S. 21). ²Leistungsempfänger ist somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung. ³Saniert ein Treuhänder ein Gebäude für Zwecke einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietung, ist der Treuhänder und nicht der Treugeber auf Grund der im Namen des Treuhänders bezogenen Bauleistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt (BFH-Urteil vom 18.2.2009, V R 82/07, BStBl II S. 876). ⁴Wird auf einem Grundstück, an dem die Ehegatten gemeinschaftlich Miteigentümer sind, ein Bauwerk errichtet, kann statt der Ehegattengemeinschaft auch einer der Ehegatten allein Leistungsempfänger sein. ⁵In derartigen Fällen muss sich schon aus der Auftragserteilung klar ergeben, wer Auftraggeber und damit Leistungsempfänger ist. ⁶Bei gemeinsamer Auftragserteilung durch mehrere Personen ist es für die Annahme einer Leistungsempfängerschaft durch die Gemeinschaft ausreichend, dass die Gemeinschaft als solche einem Gemeinschaftler den Gegenstand oder Teile des Gegenstands unentgeltlich überlässt, weil dann von der Gemeinschaft Leistungen erbracht werden und die Gemeinschaft damit als solche als wirtschaftlich und umsatzsteuerrechtlich relevantes Gebilde auftritt. ⁷Umsatzsteuerrechtlich ist in diesen Fällen von einer einheitlichen Leistung an die Gemeinschaft auszugehen. ⁸Lediglich für Zwecke des Vorsteuerabzugs ist jeder unternehmerische Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen. ⁹Zur Anwendung der BFH-Urteile vom 1.10.1998, V R 31/98, BStBl 2008 II S. 497, vom 7.11.2000, V R 49/99, BStBl 2008 II S. 493, und vom 1.2.2001, V R 79/99, BStBl 2008 II S. 495, zur Vermietung eines Ladenlokals an eine nichtunternehmerische Ehegattengemeinschaft bzw. zum Erwerb eines Gegenstands durch eine Bruchteilsgemeinschaft vgl. BMF-Schreiben vom 9.5.2008, BStBl I S. 675. ¹⁰Einem Unternehmer, der nach den vorstehenden Grundsätzen für Zwecke des Vorsteuerabzugs als Leistungsempfänger anzusehen ist, steht nach § 15 Abs. 1 UStG der Vorsteuerabzug zu, wenn und soweit die Leistung für sein Unternehmen ausgeführt wurde (vgl. Absatz 2 und 3). ¹¹Ist bei einer solchen Gemeinschaft nur ein Gemeinschaftler unternehmerisch tätig und verwendet dieser einen Teil des Gegenstands ausschließlich für seine unternehmerischen Zwecke, steht ihm das Vorsteuerabzugsrecht aus den bezogenen Leistungen anteilig zu, soweit der seinem Unternehmen zugeordnete Anteil am Gegenstand seinen Miteigentumsanteil nicht übersteigt (vgl. BMF-Schreiben vom 1.12.2006, BStBl 2007 I S. 90 sowie Abschnitt 15a.2 Abs. 4). ¹²Die tatsächliche Durchführung muss den getroffenen Vereinbarungen entsprechen (vgl. BFH-Urteile vom 11.12.1986, V R 57/76, BStBl 1987 II S. 233, vom 26.11.1987, V R 85/83, BStBl 1988 II S. 158, und vom 5.10.1995, V R 113/92, BStBl 1996 II S. 111). ¹³Wird unter Missachtung des sich aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis ergebenden Anspruchs die Leistung tatsächlich an einen Dritten erbracht, kann der Dritte unabhängig von den zu Grunde liegenden Rechtsbeziehungen Leistungsempfänger sein (BFH-Urteil vom 1.6.1989, V R 72/84, BStBl II S. 677). ¹⁴Zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 2 UStG vgl. Abschnitt 3a.2 Abs. 2.

Leistung für das Unternehmen

(2) ¹Ein Unternehmer, der für Zwecke des Vorsteuerabzugs als Leistungsempfänger anzusehen ist (vgl. Absatz 1), ist nach § 15 Abs. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und damit für seine unternehmerischen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 27. 1. 2011, V R 38/09, BStBl 2012 II S. 68). ²Bei der Prüfung der Abziehbarkeit von Vorsteuerbeträgen sind die Ausschlusstatbestände nach § 15 Abs. 1a, 1b und 2 UStG zu berücksichtigen (vgl. Abschnitte 15.6, 15.6a und 15.12 bis 15.14). ³Zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung muss nach dem objektiven Inhalt der bezogenen Leistung ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen (vgl. BFH-Urteil vom 11. 4. 2013, V R 29/10, BStBl II S. 840; nur mittelbar verfolgte Zwecke sind unerheblich, vgl. BFH-Urteil vom 13. 1. 2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61). ⁴Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten entgeltlichen Leistungen sind (vgl. Abschnitte 15.15, 15.21 und 15.22 und BFH-Urteil vom 27. 1. 2011, a.a.O.). ⁵Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine unternehmerische Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für die Erbringung unentgeltlicher Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Abschnitt 15.15 und BFH-Urteil vom 9. 12. 2010, V R 17/10, BStBl 2012 II S. 53). ⁶Beabsichtigt der Unternehmer bei Bezug der Leistung, diese teilweise für unternehmerische und nichtunternehmerische Tätigkeit zu verwenden (teilunternehmerische Verwendung), ist er grundsätzlich nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für seine unternehmerische Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. 74). ⁷Eine weitergehende Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht bei einer teilunternehmerischen Verwendung nur, wenn es sich bei der nichtunternehmerischen Tätigkeit um die Verwendung für Privatentnahmen im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG, also um Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person und für den privaten Bedarf seines Personals (unternehmensfremde Tätigkeiten), handelt (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b und BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, a.a.O.). ⁸Keine Privatentnahme in diesem Sinne ist dagegen eine Verwendung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. wie z.B. unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins aus ideellen Vereinszwecken oder hoheitliche Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (vgl. Abschnitte 2.3 Abs. 1a, 2.10, 2.11, 15.19, 15.21 und 15.22 und BFH-Urteile vom 6. 5. 2010, V R 29/09, BStBl II S. 885, und vom 3. 3. 2011, a.a.O.).

(3) ¹Ob eine Leistung für unternehmerische Tätigkeiten bezogen wird, ist nach dem Innenverhältnis zu beurteilen. ²Danach muss die Verwendung der bezogenen Leistung für unternehmerische Tätigkeiten objektiv möglich und auch durchgeführt sein. ³Für die Frage, ob eine Leistung für das Unternehmen vorliegt, sind grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 6. 5. 1993, V R 45/88, BStBl II S. 564). ⁴Eine erstmalige vorübergehende nichtunternehmerische Verwendung steht dem Leistungsbezug für das Unternehmen nicht entgegen, wenn der erworbene Gegenstand anschließend bestimmungsgemäß unternehmerisch genutzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 20. 7. 1988, X R 8/80, BStBl II S. 1012, und BFH-Beschluss vom 21. 6. 1990, V B 27/90, BStBl II S. 801). ⁵Bei der Anschaffung von sog. Freizeitgegenständen (z.B. von Segelbooten, Segelflugzeugen und Wohnwagen) ist davon auszugehen, dass diese Gegenstände den nichtunternehmerischen Tätigkeiten zuzuordnen sind (vgl. Abschnitt 2.6 Abs. 3). ⁶Zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb eines Flugzeugs durch die Ehefrau, das weitaus überwiegend vom Ehemann genutzt wird, vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 1988, V R 115/83, BStBl II S. 916. ⁷Liefert ein Unternehmer unter der Anschrift und Bezeichnung, unter der er seine Umsatz-tätigkeit ausführt, einen ihm gelieferten für sein Unternehmen objektiv nützlichen Gegenstand

sogleich weiter und rechnet darüber mit gesondertem Steuerausweis ab, behandelt er den Gegenstand als für sein Unternehmen bezogen (vgl. BFH-Urteil vom 27. 7. 1995, V R 44/94, BStBl II S. 853). ⁸Eine zur Gründung einer Kapitalgesellschaft errichtete Personengesellschaft (sog. Vorgründungsgesellschaft), die nach Gründung der Kapitalgesellschaft die bezogenen Leistungen in einem Akt gegen Entgelt an diese veräußert und andere Ausgangsumsätze von vornherein nicht beabsichtigt hatte, ist zum Abzug der Vorsteuer für den Bezug von Dienstleistungen und Gegenständen ungeachtet dessen berechtigt, dass die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegen. ⁹Maßgebend sind insoweit die beabsichtigten Umsätze der Kapitalgesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 15. 7. 2004, V R 84/99, BStBl 2005 II S. 155). ¹⁰Eine Personengesellschaft kann die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für von ihr bezogene Dienstleistungen, die der Erfüllung einkommensteuerrechtlicher Verpflichtungen ihrer Gesellschafter dienen, nicht als Vorsteuer abziehen (BFH-Urteil vom 8. 9. 2010, XI R 31/08, BStBl 2011 II S. 197).

15.2c. Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen

Zuordnungsgebot, Zuordnungsverbot und Zuordnungswahlrecht

(1) ¹Wird eine Leistung ausschließlich für unternehmerische Tätigkeiten bezogen, ist sie vollständig dem Unternehmen zuzuordnen (Zuordnungsgebot). ²Bei einer Leistung, die ausschließlich für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen wird, ist eine Zuordnung zum Unternehmen hingegen ausgeschlossen (Zuordnungsverbot). ³Erreicht der Umfang der unternehmerischen Verwendung eines einheitlichen Gegenstands nicht mindestens 10 % (unternehmerische Mindestnutzung), greift das Zuordnungsverbot nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG (vgl. Absätze 5 bis 7).

(2) ¹Bei einer Leistung, die sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen wird, ist zwischen vertretbaren Sachen und sonstigen Leistungen auf der einen Seite und einheitlichen Gegenständen auf der anderen Seite zu differenzieren:

1. Lieferung vertretbarer Sachen und sonstige Leistungen:

¹Lieferungen vertretbarer Sachen und sonstige Leistungen sind entsprechend der beabsichtigten Verwendung aufzuteilen (Aufteilungsgebot). ²Telefondienstleistungen bezieht ein Unternehmer nur insoweit für sein Unternehmen, als er das Telefon unternehmerisch nutzt.

2. Einheitliche Gegenstände

Beabsichtigt der Unternehmer, einen einheitlichen Gegenstand sowohl für die unternehmerische als auch nichtunternehmerische Tätigkeiten zu verwenden (teilunternehmerische Verwendung), gilt Folgendes:

a) Teilunternehmerische nichtwirtschaftliche Verwendung i.e.S.

¹Besteht die nichtunternehmerische Tätigkeit in einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i.e.S. (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a Satz 4), hat der Unternehmer kein Wahlrecht zur vollständigen Zuordnung (vgl. Abschnitte 2.10, 2.11, 15.19, 15.21 und 15.22 und BFH-Urteil vom 3. 3. 2010, V R 23/10, BStBl 2012 II S. 74); es besteht grundsätzlich ein Aufteilungsgebot. ²Aus Billigkeitsgründen kann der Unternehmer den Gegenstand im vollen Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen. ³In diesem Fall ist eine spätere Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers im Billigkeitswege nach Abschnitt 15a.1 Abs. 7 ausgeschlossen.

b) Teilunternehmerische unternehmensfremde Verwendung

¹Besteht die nichtunternehmerische Tätigkeit in einer unternehmensfremden Verwendung (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a Satz 3, sog. Sonderfall), hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht. ²Er kann den Gegenstand

- insgesamt seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen,
- in vollem Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen, oder
- im Umfang der tatsächlichen (ggf. zu schätzenden) unternehmerischen Verwendung seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen (vgl. BFH-Urteile vom 7. 7. 2011, V R 42/09, BStBl 2014 II S. ■ und V R 21/10, BStBl 2014 II S. ■).

³Ein Zuordnungswahlrecht besteht nicht, wenn ein getrenntes Wirtschaftsgut im umsatzsteuerrechtlichen Sinne neu hergestellt wird. ⁴Errichtet der Unternehmer daher ein ausschließlich für private Wohnzwecke zu nutzendes Einfamilienhaus als Anbau an eine Werkshalle auf seinem Betriebsgrundstück, darf er den Anbau nicht seinem Unternehmen zuordnen, wenn beide Bauten räumlich voneinander abgrenzbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 23. 9. 2009, XI R 18/08, BStBl 2010 II S. 313). ⁵Soweit bei gemeinschaftlicher Auftragserteilung durch mehrere Personen ein Gemeinschaftler für Zwecke des Vorsteuerabzugs als Leistungsempfänger anzusehen ist und Miteigentum an einem Gegenstand erwirbt, steht dem Gemeinschaftler das Zuordnungswahlrecht bezogen auf seinen Anteil am Miteigentum zu. ⁶Voraussetzung für die Zuordnung des Miteigentumsanteils ist, dass dieser zu mindestens 10 % für das Unternehmen genutzt wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Beispiel 1:

¹Der Arzt A hat ausschließlich nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG steuerfreie Umsätze aus Heilbehandlungsleistungen und kauft einen PKW, den er privat und unternehmerisch nutzt. ²Der PKW wurde in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet.

³A führt keine Umsätze aus, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. ⁴Der Vorsteuerabzug aus den Kosten der Anschaffung und Nutzung des PKW für die unternehmerische und private Verwendung ist deshalb ausgeschlossen. ⁵Die private Verwendung führt zu keiner steuerbaren unentgeltlichen Wertabgabe.

Beispiel 2:

¹Der Arzt A erbringt im Umfang von 80 % seiner entgeltlichen Umsätze steuerfreie Heilbehandlungsleistungen und nimmt zu 20 % steuerpflichtige plastische und ästhetische Operationen vor. ²Er kauft einen PKW, den er je zur Hälfte privat und für seine gesamte ärztliche Tätigkeit nutzt. ³Der PKW wurde in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet.

⁴Die Vorsteuern aus der Anschaffung und Nutzung des PKW sind zu 60 % (50 % von 20 % steuerpflichtige unternehmerische Nutzung + 50 % der Art nach steuerpflichtige Privatnutzung) abzugsfähig und zu 40 % (50 % von 80 % steuerfreie unternehmerische Nutzung) nicht abzugsfähig. ⁵Die unentgeltliche Wertabgabe (50 % Privatanteil) ist in voller Höhe steuerbar und steuerpflichtig.

²Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Gebrauch, der Nutzung oder der Erhaltung eines einheitlichen Gegenstands stehen, der nur teilweise unternehmerisch genutzt wird, sind grundsätzlich nur in Höhe der unternehmerischen Verwendung für das Unternehmen bezogen (Aufteilungsgebot). ³Dabei ist vorrangig zu prüfen, ob die bezogene Leistung unmittelbar für die unternehmerische oder nichtunternehmerische Nutzung des Gegenstands verwendet wird. ⁴Ist eine direkte Zuordnung im Zusammenhang mit der Verwendung des Gegenstands nicht möglich, ist eine Auf-

teilung der Vorsteuerbeträge analog § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen.⁵ Diese Aufteilung kann auf einer sachgerechten Schätzung beruhen (z.B. Aufteilungsmaßstab des Vorjahres), die erforderlichenfalls im Voranmeldungsverfahren oder in der Jahreserklärung anzupassen ist.⁶ Für einheitliche Gegenstände, die keine Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG sind und für die der Unternehmer sein Wahlrecht zur vollständigen Zuordnung zum Unternehmen ausgeübt hat (vgl. Nr. 2 Buchstabe b), kann für Aufwendungen, die durch die Verwendung des Gegenstands anfallen, aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

(3) ¹Die Entscheidung über die Zuordnung zum Unternehmen hat der Unternehmer zu treffen (BFH-Urteile vom 25. 3. 1988, V R 101/83, BStBl II S. 649, und vom 27. 10. 1993, XI R 86/90, BStBl 1994 II S. 274). ²Wird ein nicht zum Unternehmen gehörender Gegenstand gelegentlich dem Unternehmen überlassen, können die im Zusammenhang mit dem Betrieb des Gegenstands anfallenden Vorsteuern (z.B. Vorsteuerbeträge aus Betrieb und Wartung eines nicht dem Unternehmen zugeordneten Kraftfahrzeugs) im Verhältnis der unternehmerischen zur unternehmensfremden Nutzung abgezogen werden. ³Vorsteuerbeträge, die unmittelbar und ausschließlich auf die unternehmerische Verwendung des Kraftfahrzeugs entfallen (z.B. die Steuer für den Bezug von Kraftstoff anlässlich einer betrieblichen Fahrt mit einem privaten Kraftfahrzeug oder Vorsteuerbeträge aus Reparaturaufwendungen in Folge eines Unfalls während einer unternehmerisch veranlassten Fahrt), können unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG in voller Höhe abgezogen werden.

(4) ¹Im Fall der Zuordnung des unternehmensfremd genutzten Teils zum nichtunternehmerischen Bereich wird dieser als separater Gegenstand angesehen, der nicht „für das Unternehmen“ im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bezogen wird. ²Somit entfällt der Vorsteuerabzug aus den Kosten, die auf diesen Gegenstand entfallen. ³Zur Ermittlung des Anteils der abziehbaren Vorsteuerbeträge vgl. Abschnitt 15.17 Abs. 5 bis 8. ⁴Wird dieser Gegenstand später unternehmerisch genutzt (z.B. durch Umwandlung von Wohnräumen in Büroräume), ist eine Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers nach § 15a UStG nicht zulässig (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 6). ⁵Bei einer späteren Veräußerung des bebauten Grundstücks kann der Unternehmer unter den Voraussetzungen des § 9 UStG lediglich auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG für die Lieferung des zu diesem Zeitpunkt unternehmerisch genutzten Teils verzichten. ⁶Die Lieferung des zu diesem Zeitpunkt unternehmensfremd genutzten Teils erfolgt nicht im Rahmen des Unternehmens und ist somit nicht steuerbar. ⁷Ein Gesamtpreis ist entsprechend aufzuteilen. ⁸Weist der Unternehmer für die Lieferung des unternehmensfremd genutzten Teils dennoch in der Rechnung Umsatzsteuer aus, schuldet er diese nach § 14c Abs. 2 UStG.

Unternehmerische Mindestnutzung nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG

(5) ¹Die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands gilt als nicht für das Unternehmen ausgeführt, wenn der Unternehmer den Gegenstand zu weniger als 10 % für seine unternehmerische Tätigkeit verwendet (unternehmerische Mindestnutzung, Zuordnungsverbot nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). ²Geht der bezogene Gegenstand als Bestandteil in einen bereits vorhandenen Gegenstand ein, ist die unternehmerische Mindestnutzung für den Bestandteil gesondert zu prüfen.

(6) ¹Grundsätzlich prägt die Nutzung eines Gebäudes auch die Nutzung des dazugehörigen Grund und Bodens. ²Sofern ausnahmsweise Teile des Grundstücks als eigenständige Zuordnungsobjekte anzusehen sind (vgl. Absatz 11), ist für jedes Zuordnungsobjekt die unternehmerische Mindestnutzung gesondert zu ermitteln.

(7) Nicht ausschließlich unternehmerisch genutzte Räume eines Gebäudes sind nur mit dem Anteil der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung in die Ermittlung der unternehmerischen Mindestnutzung einzubeziehen.

Beispiel:

¹Unternehmer U hat in seinem Einfamilienhaus ein Arbeitszimmer mit einer Nutzfläche von 12 % der Gesamtnutzfläche, das er zu 50 % für seine unternehmerischen Zwecke verwendet.

²Bezogen auf das gesamte Gebäude beträgt die unternehmerische Nutzung nur 6 % (50 % von 12 %). ³Eine Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen ist nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht möglich (Zuordnungsverbot).

Zuordnungsschlüssel

(8) ¹Als Zuordnungsschlüssel bei teilunternehmerischer Verwendung des Zuordnungsobjekts ist der Aufteilungsschlüssel nach § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden. ²Der unternehmerische Nutzungsanteil ist danach im Wege einer sachgerechten und von dem Finanzamt überprüfbarer Schätzung zu ermitteln. ³Bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden ist der Umfang der Zuordnung auf der Basis einer räumlichen Betrachtung vorzunehmen. ⁴Sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist deshalb in der Regel das Verhältnis der Nutzflächen (vgl. Abschnitt 15.17 Abs. 7). ⁵Die Anwendung eines Umsatzschlüssels als Zuordnungsschlüssel ist nur sachgerecht, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 19. 7. 2011, XI R 29/09, BStBl 2012 II S. 430, XI R 29/10, BStBl 2012 II S. 438, und XI R 21/10, BStBl 2012 II S. 434). ⁶Er kommt in Betracht, wenn bei einem Gebäude Nutzflächen nicht wesensgleich sind, wie z.B. Dach- und Innenflächen eines Gebäudes. ⁷Für den Zuordnungsschlüssel ist in diesen Fällen auf das Verhältnis der Vermietungsumsätze für die Dach- und Gebäudeinnenfläche abzustellen. ⁸Werden tatsächlich keine Vermietungsumsätze erzielt, sind fiktive Vermietungsumsätze anzusetzen.

Beispiel 1:

¹Unternehmer U errichtet im Jahr 01 einen Schuppen, auf dessen Dach er eine Photovoltaikanlage zur Erzeugung von Strom betreibt (sog. „Auf-Dach-Montage“). ²Die Herstellungskosten des Schuppens betragen 20 000 € zzgl. 3 800 € Umsatzsteuer. ³U beabsichtigt für den Innenraum des Schuppens dauerhaft keine weitere Nutzung (vgl. BFH-Urteil vom 19. 7. 2011, XI R 29/09, a. a. O.). ⁴Den mit der Photovoltaikanlage erzeugten Strom speist U vollständig in das örtliche Stromnetz gegen Entgelt ein. ⁵Für den Schuppen wäre in der betreffenden Region ein Mietpreis von 1 000 € und für die Dachfläche, die für Zwecke der Photovoltaikanlage genutzt wird, von 180 € jährlich realisierbar. ⁶Im Jahr 02 lässt U ein Sicherheitsschloss für 100 € zzgl. 19 € Umsatzsteuer anbringen, um den Schuppen vor unberechtigter Nutzung zu schützen.

⁷Da das Dach des Schuppens für die Installation der Photovoltaikanlage erforderlich ist, besteht hinsichtlich der Dachfläche ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit (Verkauf von Strom). ⁸Hinsichtlich der übrigen Flächen besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i.e.S. des U (Leerstand des Schuppens). ⁹U kann den Schuppen im Umfang des unternehmerisch verwendeten Anteils (Dachfläche) seinem Unternehmen zuordnen, sofern diese Verwendung insgesamt mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). ¹⁰Für die Zuordnungsmöglichkeit ist die Verwendung des gesamten Gebäudes entscheidend. ¹¹Die Nutzflächen innerhalb des Schuppens und die Nutzfläche auf dessen Dach können dabei nicht zu einer Gesamtnutzfläche addiert werden, da sie nicht wesensgleich sind. ¹²Eine Ermittlung anhand eines Flächenschlüssels ist deshalb für die Zuordnung nicht möglich. ¹³Stattdessen ist in diesem Fall die Anwendung eines Umsatzschlüssels sachgerecht. ¹⁴Da es an einer entgeltlichen Nutzung des Schuppens und der Dachfläche fehlt, ist auf das Verhältnis der fiktiven Vermietungsumsätze abzustellen. ¹⁵U hätte für den Schuppen (Dachfläche und übrigen Flächen) jährlich insgesamt 1 180 € erzielen können;

hiervon wären 180 € auf die Dachfläche entfallen.¹⁶ Der Zuordnungsschlüssel beträgt somit 15,25 % (Verhältnis der fiktiven Miete für das Dach in Höhe von 180 € zur fiktiven Gesamtmiete von 1 180 €).¹⁷ U kann in Bezug auf die Herstellung des Schuppens einen Vorsteuerabzug von 579,66 € (15,25 % von 3 800 €) geltend machen.¹⁸ Das Sicherheitsschloss ist der nichtwirtschaftlichen Verwendung i.e.S. des Schuppens zuzurechnen und berechtigt deshalb nicht zum Vorsteuerabzug.¹⁹ Die Photovoltaikanlage stellt umsatzsteuerrechtlich ein eigenständiges Zuordnungsobjekt dar (vgl. Absatz 10), welches ausschließlich unternehmerisch zur Ausführung entgeltlicher Stromlieferungen verwendet wird und deshalb zwingend dem Unternehmen zuzuordnen ist (Zuordnungsgebot).

Beispiel 2:

¹Unternehmer U lässt das Dach seines privat genutzten Einfamilienhauses nach dem 31. Dezember 2012 (Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG) sanieren (Werklieferung) und dort anschließend eine Photovoltaikanlage installieren, die 50 % der Dachfläche bedeckt.² Die Photovoltaikanlage wird zu 70 % zur Ausführung entgeltlicher Stromlieferungen verwendet.³ Die verbleibenden 30 % des selbstproduzierten Stroms verbraucht U privat.⁴ Die Sanierung des asbesthaltigen Daches ist u.a. auch für die Installation der Photovoltaikanlage erforderlich.⁵ Für das Einfamilienhaus wäre in der betreffenden Region ein Mietpreis von 10 000 € und für die Dachfläche, die für Zwecke der Photovoltaikanlage genutzt wird, von 500 € jährlich realisierbar.

⁶Die Dachsanierung stellt Erhaltungsaufwand dar und ist somit einer eigenständigen Zuordnungsentscheidung zugänglich (vgl. Absatz 9).⁷ Bei der Zuordnung von Erhaltungsaufwendungen ist grundsätzlich der Gebäudeteil maßgeblich, für den die Aufwendungen entstehen.⁸ Die Dachsanierung ist danach dem gesamten Gebäude zuzurechnen, da das Dach mit allen Gebäudeteilen in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht.⁹ Für die Zuordnungsmöglichkeit zum Unternehmen ist damit die Verwendung des gesamten Gebäudes entscheidend.¹⁰ Da das Zuordnungsobjekt eine Lieferung ist, ist nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG die unternehmerische Mindestnutzung zu prüfen.¹¹ Eine Ermittlung anhand eines Flächenschlüssels ist für die Zuordnung nicht möglich, weil die Dach- und Gebäudeinnenflächen nicht wesensgleich sind (vgl. Beispiel 1).¹² Stattdessen ist die Anwendung eines Umsatzschlüssels sachgerecht.¹³ Da es an einer entgeltlichen Nutzung des Gebäudes und der Dachfläche fehlt, ist in diesem Fall auf das Verhältnis der fiktiven Umsätze aus der Vermietung der Dachfläche und des Gebäudes abzustellen.¹⁴ U hätte bei einer Vermietung des Einfamilienhauses (Dachfläche und übrige Flächen) jährlich insgesamt 10 500 € erzielen können.¹⁵ Der Umsatzschlüssel auf Basis der fiktiven Mieten beträgt somit 4,76 % (Verhältnis der fiktiven Miete für das Dach in Höhe von 500 € zur fiktiven Gesamtmiete von 10 500 €).¹⁶ Da die Photovoltaikanlage nur zu 70 % unternehmerisch genutzt wird, beträgt der Zuordnungsschlüssel 3,33 % (70 % von 4,76 % = 3,33 %) und erreicht somit nicht die erforderliche unternehmerische Mindestnutzung im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG von 10 %.¹⁷ U ist deshalb hinsichtlich der Dachsanierung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.¹⁸ Die Photovoltaikanlage stellt umsatzsteuerrechtlich ein eigenständiges Zuordnungsobjekt dar (vgl. Absatz 10), welches unternehmerisch und unternehmensfremd verwendet wird.¹⁹ Da die unternehmerische Mindestnutzung von 10 % überschritten ist, hat der Unternehmer die Wahl, die Photovoltaikanlage nicht, vollständig oder nur im Umfang der unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmen zuzuordnen.

Zuordnungsobjekt

(9) ¹Objekt der Zuordnungsentscheidung des Unternehmers ist grundsätzlich jeder Leistungsbezug, d.h. jeder Gegenstand und jede sonstige Leistung.² Dies gilt auch für Erhaltungsaufwen-

dungen, weil die Vorsteuern aus der Anschaffung bzw. Herstellung eines Gegenstands und die Vorsteuern aus seinem Gebrauch und seiner Erhaltung einer getrennten umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung unterliegen. ³Erhaltungsaufwendungen, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu Herstellungskosten (anschaffungsnahe Herstellungskosten) umqualifiziert werden, sind umsatzsteuerlich weiterhin wie Erhaltungsaufwendungen zu behandeln.

1. (zeitlich gestreckte) Herstellung eines einheitlichen Gegenstands:

¹Bezieht der Unternehmer sonstige Leistungen und Lieferungen zur Herstellung eines einheitlichen Gegenstands, ist dieser herzustellende bzw. hergestellte Gegenstand endgültiges Zuordnungsobjekt. ²Bei dieser Zuordnung ist bereits auf die im Zeitpunkt des Bezugs bestehende Verwendungsabsicht für den fertig gestellten Gegenstand (z.B. das zu errichtende Gebäude) als Summe der im Rahmen seiner Herstellung bezogenen Leistungen abzustellen. ³Bei Anzahlungen für eine Leistung ist entsprechend zu verfahren. ⁴Nach dem Grundsatz des Sofortabzugs ist für den Vorsteuerabzug die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des jeweiligen Leistungsbezugs entscheidend. ⁵Ändert der Unternehmer während eines zeitlich sich über einen Veranlagungszeitraum hinaus erstreckenden Herstellungsvorgangs (gestreckter Herstellungsvorgang) seine Verwendungsabsicht, führt dies aus Vereinfachungsgründen nicht zu einer sofortigen Einlage oder Entnahme der zuvor bezogenen Leistungen für die Herstellung des einheitlichen Gegenstands. ⁶Zu der Frage, inwieweit der Unternehmer in diesen Fällen den fertig gestellten einheitlichen Gegenstand seinem Unternehmen zugeordnet hat, vgl. Absätze 14 bis 19.

2. Nachträgliche Herstellungskosten:

¹Die Begriffe Herstellungskosten und nachträgliche Herstellungskosten sind grundsätzlich nach den für das Einkommensteuerrecht geltenden Grundsätzen auszulegen. ²Dies gilt jedoch nicht, soweit nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG Erhaltungsaufwendungen zu Herstellungskosten (anschaffungsnahe Herstellungskosten) umqualifiziert werden (vgl. Abschnitt 15.17 Abs. 6). ³Nachträgliche Herstellungskosten sind getrennt vom ursprünglichen Herstellungsvorgang zu betrachten. ⁴Sie bilden deshalb ein eigenständiges Zuordnungsobjekt, über dessen Zuordnung anhand der Tätigkeiten zu entscheiden ist, denen die nachträglichen Herstellungskosten konkret dienen oder dienen sollen. ⁵Wird im Rahmen einer nachträglichen Herstellungsmaßnahme ein bestehendes Gebäude um neue Gebäudeteile erweitert (z.B. durch Aufstockung, Anbau oder Vergrößerung der Nutzflächen), ist dementsprechend für die Zuordnung der nachträglichen Herstellungskosten ausschließlich auf die Verwendungsverhältnisse in den neuen Gebäudeteilen abzustellen. ⁶Dies gilt entsprechend für Aufteilungsobjekte im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG (vgl. Abschnitt 15.17 Abs. 7 Satz 12).

Beispiel 1:

¹Unternehmer U ist Eigentümer eines teilunternehmerisch genutzten Gebäudes (200 qm), das er im Anschaffungsjahr 01 (nach dem Stichtag 31. 12. 2010 und damit Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG) zu 50 % für seine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit als Steuerberater (Steuerberaterpraxis im Erdgeschoss, 100 qm) und zu 50 % privat (Wohnung im 1. Obergeschoss, 100 qm) nutzt. ²U hat das Gebäude vollständig seinem Unternehmen zugeordnet.

³Fallvarianten:

a) ¹Im Jahr 03 wird in dem Steuerberaterbüro des U eine neue Trennwand für 1 000 € zzgl. 190 € Umsatzsteuer eingezogen.

²Die Aufwendungen für die Trennwand sind nachträgliche Herstellungskosten und bilden ein eigenständiges Zuordnungsobjekt. ³U nutzt die Trennwand ausschließlich unternehmerisch, da sie in einem Raum des Steuerberaterbüros eingezogen wird. ⁴Die Trennwand ist deshalb dem Unternehmen des U zuzuordnen

(Zuordnungsgebot). ⁵U ist zum Vorsteuerabzug in Höhe von 190 € berechtigt (§ 15 Abs. 1 UStG).

- b) ¹Im Jahr 03 lässt U an seiner privat genutzten Wohnung im 1. Obergeschoss eine Markise mit Motor für 3 000 € zzgl. 570 € Umsatzsteuer anbauen.
²Die Aufwendungen für die Markise sind nachträgliche Herstellungskosten und bilden ein eigenständiges Zuordnungsobjekt. ³U nutzt die Markise ausschließlich unternehmensfremd, da sie Teil der privaten Wohnung wird. ⁴Die Markise ist deshalb nicht dem Unternehmen des U zuzuordnen (Zuordnungsverbot). ⁵U ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- c) ¹Im Jahr 03 wird das Steuerberaterbüro um einen Anbau (50 qm) erweitert. ²Die Herstellungskosten betragen 50 000 € zzgl. 9 500 € Umsatzsteuer.
³Die Aufwendungen für den Anbau an das Steuerberaterbüro stellen nachträgliche Herstellungskosten dar, die ein selbständiges Zuordnungsobjekt bilden. ⁴U nutzt den Anbau zu 100 % unternehmerisch für seine Steuerberatertätigkeit. ⁵Der Anbau ist deshalb dem Unternehmen zuzuordnen (Zuordnungsgebot). ⁶U ist zum Vorsteuerabzug in Höhe von 9 500 € berechtigt (§ 15 Abs. 1 UStG).
- d) ¹Im Jahr 03 lässt U das Dachgeschoss ausbauen. ²Es entsteht eine neue Wohnung (100 qm), die U steuerfrei zu Wohnzwecken vermieten möchte. ³Die Aufwendungen für den Dachausbau betragen 100 000 € zzgl. 19 000 € Umsatzsteuer.
⁴Die Aufwendungen für den Dachausbau stellen nachträgliche Herstellungskosten dar, die ein selbständiges Zuordnungsobjekt bilden. ⁵Die Wohnung soll umsatzsteuerfrei zu Wohnzwecken vermietet werden und ist dem Unternehmen zuzuordnen (Zuordnungsgebot), da durch die Vermietung eine ausschließliche unternehmerische Nutzung vorliegt. ⁶Der Vorsteuerabzug ist auf Grund der geplanten steuerfreien Vermietung nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.
- e) ¹Im Jahr 03 lässt U das Dachgeschoss ausbauen. ²Die neue Nutzfläche von 100 qm beabsichtigt U zu 80 % (80 qm) als Archiv für sein Steuerberaterbüro und zu 20 % (20 qm) für einen privaten Fitnessraum zu verwenden. ³Die Aufwendungen für den Dachausbau betragen 100 000 € zzgl. 19 000 € Umsatzsteuer.
⁴Die Aufwendungen für den Dachausbau stellen nachträgliche Herstellungskosten dar, die ein selbständiges Zuordnungsobjekt bilden. ⁵Soweit U das Dachgeschoss unternehmensfremd (privater Fitnessraum) verwendet, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen. ⁶Für die Aufteilung ist der Flächenschlüssel des Dachgeschosses maßgebend. ⁷Da U nur 80 qm von 100 qm für seine unternehmerische Tätigkeit zu verwenden beabsichtigt, ist er nur in Höhe von 15 200 € (80 % von 19 000 €) zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Beispiel 2:

¹Wie Beispiel 1. ²U hat das Gebäude in 01 jedoch nur im Umfang der unternehmerischen Nutzung zu 50 % seinem Unternehmen zugeordnet.

³Lösung zu a) bis e) wie Beispiel 1.

(10) Photovoltaikanlagen, Blockheizkraftwerke und Betriebsvorrichtungen gelten unabhängig davon, ob es sich um einen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes handelt (§ 94 BGB), als umsatzsteuerrechtlich eigenständige Zuordnungsobjekte.

(11) ¹Das Gebäude und der dazugehörige Grund und Boden sind für Zwecke der Umsatzsteuer nicht getrennt voneinander zu behandeln (EuGH-Urteil vom 8. 6. 2000, C-400/98, BStBl 2003 II S. 452). ²Grundsätzlich folgt die Behandlung des Grund und Bodens der Nutzung des

Gebäudes.³ Die Nutzung des Gebäudes prägt in diesen Fällen auch die Nutzung des dazugehörigen Grund und Bodens.⁴ Der Umfang des zum Gebäude gehörigen Grund und Bodens muss aber nicht immer identisch sein mit dem Umfang des gesamten Grundstücks, auf dem das Gebäude steht.⁵ Sofern nach der Verkehrsanschauung Teile des Grundstücks einer eigenständigen wirtschaftlichen Nutzung unterliegen und deswegen nicht mehr von der Nutzung des Gebäudes geprägt werden, können diese Teile des Grund und Bodens ausnahmsweise ein eigenständiges Zuordnungsobjekt darstellen.

Beispiel:

¹Unternehmer U besitzt ein privat genutztes Einfamilienhaus auf einem 10 000 qm großen Grundstück.² Ein Zimmer in seinem Einfamilienhaus nutzt U als Bürozimmer für seine unternehmerische Tätigkeit als Spediteur.³ Das Zimmer entspricht flächenmäßig 5 % der Gesamtläche des Einfamilienhauses.⁴ 8 000 qm des Grundstücks werden als Parkplatz für die unternehmerisch genutzten LKW ausgewiesen und entsprechend genutzt.

⁵Die Nutzung des Gebäudes prägt nicht die Nutzung des gesamten Grundstücks.⁶ Nach der Verkehrsanschauung stellen die Parkflächen ein eigenes Wirtschaftsgut dar.⁷ Das Einfamilienhaus mit dazugehörigem Grund und Boden (2 000 qm) kann nicht dem Unternehmen zugeordnet werden, da die unternehmerische Nutzung weniger als 10 % beträgt (Zuordnungsverbot nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).⁸ Die 8 000 qm des Grundstücks, die als Parkplatz genutzt werden, sind dem Unternehmen zuzuordnen, da insoweit eine ausschließliche Verwendung für die unternehmerische Tätigkeit vorliegt (Zuordnungsgebot).

Prognosezeitraum

(12) ¹Bei der Zuordnung eines einheitlichen Gegenstands handelt es sich um eine Prognoseentscheidung, die sich grundsätzlich nach der im Zeitpunkt des Leistungsbezugs beabsichtigten Verwendung für den Besteuerungszeitraum der erstmaligen Verwendung des bezogenen oder herzustellenden oder hergestellten Gegenstands richtet (vgl. auch Abschnitt 15.2b Abs. 3 Satz 3).² Dies gilt auch, wenn die erstmalige Verwendung des Gegenstands in einem auf den Besteuerungszeitraum der Anschaffung oder Fertigstellung folgenden Besteuerungszeitraum erfolgt.³ Für die Zuordnung zum Unternehmen muss die Verwendungsabsicht objektiv belegt und in gutem Glauben erklärt werden (vgl. Absätze 13 bis 20).

Beispiel 1:

¹Unternehmer U erwirbt zum 1. 4. 01 ein Gebäude (Jahr 01 nach dem Stichtag 31. 12. 2010 und damit Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG).² U beabsichtigt nachweislich, das Gebäude vom 1. 5. 01 bis 30. 6. 01 zu 70 % und ab dem 1. 7. 01 bis 31. 12. 01 sowie in den Folgejahren zu 50 % für seine unternehmerische Tätigkeit und ansonsten für private Zwecke zu nutzen.

³Die beabsichtigte unternehmerische Nutzung für das Jahr der erstmaligen Verwendung beträgt im Jahr 01 als gemittelter Wert 55 % ($\frac{2}{8}$ von 70 % + $\frac{6}{8}$ von 50 %) und überschreitet damit die unternehmerische Mindestnutzung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG.⁴ U kann das Gebäude somit entweder zu 0 %, zu 55 % oder zu 100 % seinem Unternehmen zuordnen.⁵ Die beabsichtigte Nutzung im Folgejahr ist für die Zuordnungsentscheidung unerheblich, da nur der Besteuerungszeitraum der ersten Verwendung maßgebend ist.⁶ Entscheidet sich U für eine vollständige oder teilweise Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen, kann sich in den Folgejahren eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 6a UStG ergeben.

Beispiel 2:

¹Unternehmer U erwirbt zum 1. 4. 01 ein Gebäude (Jahr 01 nach dem Stichtag 31. 12. 2010 und damit Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG).² U beabsichtigt nachweislich, dieses zu 20 %

für seine unternehmerische Tätigkeit und zu 80 % für private Zwecke zu verwenden.³Tatsächlich verwendet U das Gebäude bis zum 31. 12. 01 (erstmalige Verwendung 1. 6. 01) nur zu 5 % für seine unternehmerische Tätigkeit.

⁴U hat im Zeitpunkt des Erwerbs (1. 4. 01) über die Zuordnung des Gebäudes zu entscheiden.⁵Da er zu diesem Zeitpunkt das Gebäude zu mindestens 10 % unternehmerisch (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) und ansonsten für seine unternehmensfremden Tätigkeiten zu nutzen beabsichtigt, hat U ein Zuordnungswahlrecht, d.h. er kann das Gebäude zu 0 %, zu 100 % oder zu 20 % seinem Unternehmen zuordnen.⁶Ordnet U das Gebäude zu 100 % seinem Unternehmen zu, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen, soweit das Gebäude für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird.⁷Soweit die tatsächliche Verwendung von der vorgesehenen Verwendung abweicht, ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 6a UStG zu prüfen.

(13) ¹Wird ein einheitlicher Gegenstand von Anfang an ausschließlich nichtunternehmerisch verwendet, kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass der Gegenstand nicht für das Unternehmen bezogen worden ist.²Wenn ein Gegenstand, für den von vornherein die Absicht zu einer dauerhaften unternehmerischen Nutzung besteht, zunächst und nur übergangsweise nichtunternehmerisch verwendet wird, kann in Ausnahmefällen jedoch ein Leistungsbezug für das Unternehmen vorliegen.³Bei dieser Beurteilung ist u.a. das Verhältnis der vorübergehenden nichtunternehmerischen Nutzungszeit zur Gesamtnutzungsdauer des Gegenstands von Bedeutung (vgl. EuGH-Urteil vom 19. 7. 2012, C-334/10, EuGHE I S. 10205).⁴Als Gesamtnutzungsdauer gilt in der Regel die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen für den Gegenstand anzusetzen ist.⁵Nur eine im Verhältnis zur Gesamtnutzungsdauer untergeordnete nichtunternehmerische Nutzungszeit ist für einen Bezug für das Unternehmen unschädlich.⁶Je länger die anfängliche nichtunternehmerische Nutzung andauert, desto höher sind die Anforderungen an den Nachweis der von vornherein bestehenden unternehmerischen Nutzungsabsicht.⁷Dies gilt insbesondere, wenn sich die anfängliche nichtunternehmerische Nutzungszeit über das erste Kalenderjahr der Nutzung hinaus erstreckt.

Beispiel 1:

¹Verein V lässt eine Mehrzweckhalle errichten (Fertigstellung 1. 1. 01; Herstellungskosten 300 000 € zzgl. 57 000 € Umsatzsteuer).²V beabsichtigt nachweislich von Anfang an, die Halle ab dem 1. 12. 01 umsatzsteuerpflichtig zu vermieten, und zwar im Umfang von 50 % der Hallennutzung.³Bis zum 1. 12. 01 wird die Sporthalle vorübergehend nur für ideelle Vereinszwecke genutzt.

⁴Die bestimmungsgemäße unternehmerische Nutzung im Jahr 01 beträgt 50 %.⁵Die Mehrzweckhalle ist deshalb zu 50 % dem Unternehmen zuzuordnen.⁶Dabei ist die anfängliche ausschließliche nichtwirtschaftliche Verwendung i.e.S. unbeachtlich (vgl. BFH-Urteil vom 20. 7. 1988, X R 8/80, BStBl II S. 1012).⁷Die vorübergehende nichtwirtschaftliche Verwendung i.e.S. des dem Unternehmen zugeordneten Gebäudeanteils im Jahr 01 unterliegt der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (Abschnitt 3.4 Abs. 5a Satz 4).

Zeitpunkt und Dokumentation der Zuordnungsentscheidung – Auswirkungen der Zuordnungsentscheidung auf den Vorsteuerabzug und dessen Berichtigung nach § 15a UStG

(14) ¹Beabsichtigt der Unternehmer einen einheitlichen Gegenstand teilunternehmerisch sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Tätigkeiten zu verwenden, hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht (vgl. Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b).²Die (vollständige oder teilweise) Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen erfordert aus diesem Grund eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers.³In den Fällen, in denen

ein einheitlicher Gegenstand für unternehmerische und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. verwendet wird, bedarf es dagegen keiner Zuordnungsentscheidung, da ein grundsätzliches Aufteilungsgebot gilt. ⁴Eine solche ist nur erforderlich, wenn der Unternehmer von der Billigkeitsregelung nach Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a Gebrauch macht.

(15) ¹Für die zur Herstellung des Gegenstands verwendeten Leistungen erfolgt die Zuordnung zum Unternehmen bereits beim ersten Leistungsbezug oder bzw. bei der ersten Anzahlung, unabhängig vom Vorliegen der Rechnung (vgl. Abschnitte 15.12 Abs. 1 Satz 15 und 15a.4 Abs. 2 Sätze 1 und 2). ²Die Zuordnungsentscheidung ist im Hinblick auf die Zulässigkeit der Zuordnung nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG stets mit Blick auf die beabsichtigte Nutzung des gesamten herzustellenden Gegenstands zu treffen.

(16) ¹Aus dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer folgt, dass die Zuordnungsentscheidung bereits bei Leistungsbezug für einen einheitlichen Gegenstand zu treffen ist. ²Die Zuordnungsentscheidung ist jedoch eine innere Tatsache, die erst durch äußere Beweisanzeichen erkennbar wird. ³Es bedarf daher einer Dokumentation der Zuordnungsentscheidung, die grundsätzlich in der erstmöglichen Voranmeldung vorzunehmen ist. ⁴Gleichwohl kann die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung noch in einer "zeitnah" erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden, wenn frühere Anhaltspunkte für eine vollständige oder teilweise Zuordnung der bezogenen Leistung zum Unternehmen fehlen (vgl. BFH-Urteil vom 7. 7. 2011, V R 42/09, BStBl 2014 II S. ■). ⁵Eine zeitnahe gesonderte Dokumentation der Zuordnungsentscheidung liegt vor, wenn sie bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen (31. 5 des Folgejahres) vorliegt; Fristverlängerungen für die Abgabe der Steuererklärungen haben darauf keinen Einfluss (BFH-Urteile vom 7. 7. 2011, V R 42/09, a.a.O. und V R 21/10, BStBl 2014 II S. ■). ⁶Bis zu diesem Zeitpunkt kann auch eine im Voranmeldungsverfahren getroffene Zuordnungsentscheidung korrigiert werden (vgl. BFH-Urteil vom 7. 7. 2011, V R 21/10, a.a.O.).

(17) ¹Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen. ²Ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich, müssen andere Beweisanzeichen herangezogen werden (BFH-Urteil vom 31. 1. 2002, V R 61/96, BStBl 2003 II S. 813). ³Gibt es keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden (BFH-Urteile vom 28. 2. 2002, V R 25/96, BStBl 2003 II S. 815; und vom 7. 7. 2011, V R 42/09, BStBl 2014 II S. ■). ⁴Ob andere Beweisanzeichen für die Zuordnung vorliegen, ist unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts, zu denen die Art der betreffenden Gegenstände und der zwischen dem Erwerb der Gegenstände und ihrer Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeiten des Unternehmers liegende Zeitraum gehören, zu prüfen. ⁵Hierbei kann zu berücksichtigen sein, ob der Unternehmer bei An- und Verkauf des teilunternehmerisch genutzten Gegenstands unter seinem Firmennamen auftritt oder ob er den Gegenstand betrieblich oder privat versichert hat. ⁶Unter Umständen kann auch die bilanzielle und ertragsteuerrechtliche Behandlung ein Indiz für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung sein (vgl. BFH-Urteil vom 7. 7. 2011, V R 42/09, a.a.O.). ⁷Zwar ist die Wahrnehmung von Bilanzierungspflichten für die umsatzsteuerrechtliche Zuordnung nicht maßgeblich, jedoch kann z.B. der Umstand, dass der Unternehmer einen Gegenstand nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt, obwohl die Voraussetzungen dafür gegeben sind, Indiz dafür sein, dass er ihn auch umsatzsteuerrechtlich nicht seinem Unternehmen zuordnen wollte (vgl. BFH-Urteil vom 31. 1. 2002, V R 61/96, a.a.O.). ⁸Umgekehrt spricht insoweit für eine Zuordnung zum Unternehmen, als der Unternehmer einen aktivierungspflichtigen Gegenstand nur mit den Netto-Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert, weil nach § 9b Abs. 1 Satz 1 EStG der Vorsteuerbetrag nach § 15

UStG, soweit er umsatzsteuerrechtlich abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes gehört (vgl. BFH-Urteil vom 7. 7. 2011, V R 42/09, a.a.O.).

(18) ¹Bei der Anschaffung oder Herstellung von teilunternehmerisch genutzten Grundstücken und Gebäuden ist die Zuordnung bei Leistungsbezug ebenfalls grundsätzlich in der erstmöglichen Voranmeldung zu dokumentieren. ²Im Hinblick auf die steuerliche Bedeutung dieser Gegenstände sind an die Eindeutigkeit dieser Dokumentation erhöhte Anforderungen zu stellen. ³Ist bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1, 1b oder 2 UStG (teilweise) nicht möglich, kann der Unternehmer durch eine gegenüber dem Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung dokumentieren, in welchem Umfang er das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet hat, wenn sich aus dem Umfang des geltend gemachten Vorsteuerabzugs nicht ergibt, mit welchem Anteil das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet wurde. ⁴Gibt es in diesem Fall keine anderen Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden. ⁵Eine zeitnahe eindeutige Dokumentation der Zuordnungsentscheidung kann ebenfalls noch bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen (31. 5. des Folgejahres) dem zuständigen Finanzamt gegenüber erfolgen; Fristverlängerungen für die Abgabe der Steuererklärung haben darauf keinen Einfluss.

(19) ¹Auch bei Herstellungsvorgängen, die sich über mehr als ein Kalenderjahr erstrecken, hat der Unternehmer sein Zuordnungswahlrecht für das Gebäude ab Beginn des Herstellungsprozesses (vgl. § 27 Abs. 16 Satz 2 UStG) jeweils spätestens zum 31. 5. des Folgejahres zu dokumentieren. ²Macht der Unternehmer bis zu diesem Zeitpunkt jeweils keinen Vorsteuerabzug geltend und liegen keine anderen Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen vor, kann diese nicht unterstellt werden. ³Das Gebäude gilt dann – ggf. bis zu einer späteren Änderung der Zuordnung – insgesamt als nicht zugeordnet, so dass alle Leistungsbezüge bis zur Änderung der Zuordnung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen gelten und den Vorsteueranspruch ausschließen. ⁴Eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges aus den Herstellungskosten des Gebäudes nach § 15a UStG ist insoweit ausgeschlossen. ⁵Die dargestellten Grundsätze gelten auch für nachträgliche Herstellungskosten, die eigenständige Zuordnungsobjekte darstellen (vgl. Absatz 9 Nr. 2). ⁶Wenn sich die beabsichtigte Verwendung des Gebäudes während des Herstellungsvorgangs ändert, der Unternehmer jedoch nicht erklärt, in welchem Umfang er das Gebäude seinem Unternehmen zuordnet, sondern nur entsprechend angepasste Vorsteuerbeträge geltend macht, gilt das Gebäude aus Vereinfachungsgründen in Höhe des durchschnittlich geltend gemachten Vorsteuerabzugs als dem Unternehmen zugeordnet. ⁷Beispiele zur Darstellung der Auswirkung der Zuordnungsentscheidung auf den Vorsteuerabzug und dessen Berichtigung nach § 15a UStG:

Beispiel 1:

¹Unternehmer U beginnt im Jahr 01 mit der Errichtung eines Gebäudes, das er zu 50 % für private Zwecke und zu 50 % für seine vorsteuerunschädliche unternehmerische Tätigkeit zu nutzen beabsichtigt (Herstellungsjahr 01 nach dem Stichtag 31. 12. 2010 und damit Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG). ²Die Fertigstellung erfolgt im Jahr 03. ³U verwendet das Gebäude ab dem 1. 1. 04 erstmalig wie beabsichtigt zu 50 % privat und zu 50 % vorsteuerunschädlich für unternehmerische Zwecke. ⁴U erklärt vor dem 31. 5. 02 die vollständige Zuordnung des Gebäudes schriftlich gegenüber dem Finanzamt. ⁵Während der Herstellungsphase macht U keinen Vorsteuerabzug geltend, sondern reicht zum 31. 5. 04 berichtigte Erklärungen für die Jahre 01 und 02 sowie eine Erklärung für das Jahr 03 ein, in denen er 50 % der Vorsteuerbeträge geltend macht.

ausgewiesene Umsatzsteuer

bis zum 31.5. des Folgejahres geltend
gemachte Vorsteuer

01	40 000 €	0 €
02	20 000 €	0 €
03	30 000 €	15 000 €
Σ	90 000 €	15 000 €

⁶Das Gebäude des U soll für unternehmerische und unternehmensfremde (private) Zwecke verwendet werden. ⁷U hat deshalb grundsätzlich das Wahlrecht, das Gebäude vollständig, gar nicht oder im Umfang der unternehmerischen Nutzung dem Unternehmen zuzuordnen. ⁸Eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung ist bis zum 31. 5. des Folgejahres möglich. ⁹U hat das sich im Herstellungsprozess befindende Gebäude seinem Unternehmen zugeordnet und die Zuordnung gegenüber dem Finanzamt rechtzeitig dokumentiert. ¹⁰U kann im Rahmen der berichtigten Jahreserklärungen für 01 und 02 und der Jahreserklärung 03 Vorsteuerbeträge geltend machen, soweit diese auf die beabsichtigte unternehmerische Nutzung entfallen (01 = 20 000 €, 02 = 10 000 €, 03 = 15 000 €). ¹¹Soweit eine private Verwendung des Gebäudes beabsichtigt ist, greift der Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 1b UStG. ¹²Spätere Änderungen der Verwendung des Gebäudes können nach § 15a Abs. 6a in Verbindung mit Abs. 1 UStG berichtigt werden.

Beispiel 2:

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²U hat aber keine schriftliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt abgegeben, dass er das Gebäude seinem Unternehmen vollständig zuordnen möchte. ³Die erstmaligen Jahreserklärungen für die Jahre 01, 02 und 03 reicht U erst zum 31. 5. 04 ein.

⁴Das Gebäude des U soll für unternehmerische und unternehmensfremde (private) Zwecke verwendet werden. ⁵U hat deshalb grundsätzlich das Wahlrecht, das Gebäude vollständig, gar nicht oder im Umfang der unternehmerischen Nutzung dem Unternehmen zuzuordnen. ⁶Eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung ist bis zum 31. 5. des Folgejahres möglich. ⁷Mit der Abgabe der Jahreserklärungen 01 bis 03, in denen U 50 % der Vorsteuerbeträge geltend macht, will U dokumentieren, dass er den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil seinem Unternehmen zuordnet. ⁸In Bezug auf den unternehmensfremd (privat) verwendeten Anteil hat U bis zum 31. 5. 02 bzw. bis zum 31. 5. 03 keine Zuordnung dokumentiert (weder Erklärung noch Vorsteuerabzug), so dass diese nicht unterstellt werden kann.

⁹Da U für die Jahre 01 und 02 bis zum 31. 5. des jeweiligen Folgejahres keine Zuordnung zum Unternehmen dokumentiert hat, ist für diese Jahre ein Vorsteuerabzug nicht möglich. ¹⁰Das unfertige Gebäude (Herstellungsvolumen aus den Jahren 01 und 02) gilt zum 1. 1. 03 zu 50 % als in sein Unternehmen eingelegt, weil die ggf. zuvor erfolgte Zuordnung zum Unternehmen in Folge der verspäteten Dokumentation für die Jahre 01 und 02 nicht berücksichtigt werden kann. ¹¹Das Vorsteuervolumen für eine Berichtigung nach § 15a UStG reduziert sich deshalb auf die Vorsteuerbeträge aus dem Jahr 03 in Höhe von 15 000 €, für die die Zuordnung zum Unternehmen rechtzeitig dokumentiert worden ist.

Beispiel 3:

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²U erklärt aber erst zum 31. 5. 04 die vollständige Zuordnung des Gebäudes zu seinem Unternehmen schriftlich gegenüber dem Finanzamt.

³U hat bis zum 31. 5. 02 bzw. bis zum 31. 5. 03 keine Zuordnung des herzustellenden Gebäudes dokumentiert. ⁴Die berichtigten Erklärungen für die Jahre 01 und 02 und die schriftliche Erklärung der vollständigen Zuordnung sind erst nach dem 31. 5. des jeweiligen Folgejahres beim Finanzamt eingegangen. ⁵U ist deshalb nicht zum Vorsteuerabzug aus den

Herstellungskosten aus den Jahren 01 und 02 berechtigt (§ 15 Abs. 1 UStG). ⁶Eine Berichtigung nach § 15a UStG ist ebenfalls ausgeschlossen.

⁷Die Zuordnung der im Jahr 03 bezogenen Leistungen ist hingegen rechtzeitig bis zum 31. 5. des Folgejahres dokumentiert worden. ⁸U ist in Höhe des beabsichtigten unternehmerischen Nutzungsanteils von 50 % zum Vorsteuerabzug aus diesen Leistungen berechtigt (15 000 €). ⁹Soweit eine private Verwendung des Gebäudes beabsichtigt ist, greift der Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 1b UStG.

¹⁰Mit seiner schriftlichen Erklärung gegenüber dem Finanzamt, das Gebäude dem Unternehmen vollständig zuzuordnen, hat U das unfertige Gebäude (Herstellungsvolumen aus den Jahren 01 und 02) zum 1. 1. 03 in sein Unternehmen eingelegt, weil die ggf. zuvor erfolgte Zuordnung in Folge der verspäteten Dokumentation für die Jahre 01 und 02 nicht berücksichtigt werden kann. ¹¹Die Vorsteuerbeträge aus den Jahren 01 und 02 sind für Zwecke der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG verloren. ¹²Für das Berichtigungsobjekt im Sinne des § 15a UStG sind nur die rechtzeitig zugeordneten Vorsteuerbeträge aus dem Jahr 03 in Höhe von 30 000 € maßgebend. ¹³Für diese Vorsteuerbeträge ist eine unternehmerische und unternehmensfremde Nutzung von jeweils 50 % berücksichtigt worden. ¹⁴Da U in Jahr 04 das Berichtigungsobjekt im gleichen Verhältnis verwendet, liegt keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG vor.

Beispiel 4:

¹Sachverhalt wie Beispiel 2. ²U führt ab dem 1. 1. 05 zu 50 % steuerfreie Umsätze aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

³Wirtschaftsgut im Sinne des § 15a UStG ist nur der dem Unternehmen zugeordnete Gebäudeteil. ⁴Es liegt eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 UStG vor, da U das Berichtigungsobjekt im Sinne des § 15a UStG bisher für zu 100 % steuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet hat.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge (allein aus dem Jahr 03): 15 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 15 000 € (100 % von 15 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung: 50 % (neue Nutzung: 50 % steuerpflichtig und 50 % steuerfrei)

Änderung der Verhältnisse: 50 Prozentpunkte (50 % statt bisher 100 %)

Vorsteuerberichtigung ab Jahr 05: 50 Prozentpunkte von 1/10 von 30 000 € = 750 € sind zuungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 5:

¹Sachverhalt wie Beispiel 2. ²U nutzt das Gesamtgebäude ab dem 1. 1. 06 zu 70 % für unternehmensfremde (private) Zwecke und führt zu 50 % steuerfreie Umsätze aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

³Es liegen ab dem Jahr 06 zwei Änderungen der Verhältnisse nach § 15a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 6a UStG vor, da U das Berichtigungsobjekt (den zugeordneten hälftigen Gebäudeteil) bisher zu 100 % für steuerpflichtige Tätigkeiten verwendet hat. ⁴Die unternehmerische Nutzung dieses ursprünglich zugeordneten Gebäudeteils beträgt nur noch 60 %, da der Umfang der unternehmerischen Nutzung des gesamten Gebäudes auf nunmehr 30 % gesunken ist, was 60 % des zugeordneten hälftigen Teils entspricht. ⁵Außerdem ist U auf Grund der steuerfreien Umsätze in Bezug auf den unternehmerisch verwendeten

Gebäudeteil nur noch zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigt, was 30 % des zugeordneten hälftigen Teils entspricht.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge (allein aus Jahr 03): 15 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 15 000 € (100 % von 15 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung: 30 % (neue Nutzung: 60 % x 50 % = 30 % steuerpflichtig, 30 % steuerfrei, 40 % unternehmensfremd)

Änderung der Verhältnisse: 70 Prozentpunkte (30 % statt bisher 100 %)

Vorsteuerberichtigung ab Jahr 06: 70 Prozentpunkte von 1/10 von 30 000 € = 1 050 € sind zuungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 6:

¹Unternehmer U beginnt im Jahr 01 mit der Errichtung eines Gebäudes, das er zu 60 % für private Zwecke und zu 40 % für seine vorsteuerunschädliche unternehmerische Tätigkeit zu nutzen beabsichtigt (Herstellungsjahr 01 nach dem Stichtag 31. 12. 2010 und damit Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG). ²Die Fertigstellung erfolgt im Jahr 03. ³U verwendet das Gebäude ab dem 1. 1. 04 erstmalig wie von Anfang an beabsichtigt zu 60 % privat und zu 40 % vorsteuerunschädlich für unternehmerische Zwecke. ⁴U macht während der Herstellungsphase aus den Aufwendungen 40 % Vorsteuerabzug geltend. ⁵Außer der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs liegen keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen vor.

ausgewiesene Umsatzsteuer		bis zum 31. 5. des Folgejahres geltend gemachte Vorsteuer
01	40 000 €	16 000 € (40 %)
02	20 000 €	8 000 € (40 %)
03	30 000 €	12 000 € (40 %)
Σ	90 000 €	36 000 € (40 %)

⁶U hat das Gebäude im Umfang seiner unternehmerischen Nutzung von 40 % seinem Unternehmen zugeordnet. ⁷Durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in Höhe von insgesamt 36 000 € hat U seine Zuordnungsentscheidung dokumentiert. ⁸In Bezug auf den wie beabsichtigt unternehmensfremd verwendeten Gebäudeanteil hat U keine Zuordnung zum Unternehmen dokumentiert. ⁹Ohne Beweisanzeichen kann diese nicht unterstellt werden. ¹⁰Die Vorsteuerbeträge in Höhe von 54 000 € können deshalb weder nach § 15 Abs. 1 UStG noch nachträglich nach § 15a UStG geltend gemacht werden. ¹¹Wirtschaftsgut im Sinne des § 15a UStG ist nur der dem Unternehmen zugeordnete Gebäudeteil. ¹²Auf das Berichtigungsobjekt entfallen somit nur die Vorsteuerbeträge in Höhe von 36 000 € bei einer 100 % unternehmerischen vorsteuerunschädlichen Nutzung. ¹³Da U in Jahr 04 das Berichtigungsobjekt ebenfalls nur unternehmerisch verwendet, liegt keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG vor.

Beispiel 7:

¹Sachverhalt wie Beispiel 6. ²U verwendet den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil ab dem 1. 1. 05 zu 50 % für steuerfreie Umsätze, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

³Es liegt im Jahr 05 eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 UStG vor, da U den dem Unternehmen zugeordneten Gebäudeteil bisher zu 100 % für steuerpflichtige Umsätze genutzt hat.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge: 36 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 36 000 € (100 % von 36 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung: 50 % (Neue Nutzung: 50 % steuerpflichtig und 50 % steuerfrei)

Änderung der Verhältnisse: 50 Prozentpunkte (50 % statt bisher 100 %)

Vorsteuerberichtigung ab Jahr 05: 50 Prozentpunkte von 1/10 von 36 000 € = 1 800 € sind zuungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 8:

¹Sachverhalt wie Beispiel 6. ²U nutzt das Gesamtgebäude ab dem 1. 1. 06 nur noch zu 30 % für unternehmerische Zwecke und führt zu 50 % steuerfreie Umsätze aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

³Es liegen zwei Änderungen der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 6a UStG vor, da U das Berichtigungsobjekt im Sinne des § 15a UStG bisher zu 100 % für steuerpflichtige Tätigkeiten verwendet hat. ⁴Die unternehmerische Nutzung des ursprünglich zugeordneten Gebäudeteils beträgt nur noch $3/4 = 75 %$, da 10 % bezogen auf die bisherige unternehmerische Nutzung von 40 % nunmehr unternehmensfremd genutzt werden. ⁵Außerdem ist U auf Grund der steuerfreien Umsätze in Bezug auf den unternehmerisch verwendeten Gebäudeteil nur noch zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigt.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge: 36 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 36 000 € (100 % von 36 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung: 37,5 % (neue Nutzung: $75 % \times 1/2 = 37,5 %$ steuerpflichtig, 37,5 % steuerfrei, 25 % unternehmensfremd)

Änderung der Verhältnisse: 62,5 Prozentpunkte (37,5 % statt bisher 100 %)

Vorsteuerberichtigung ab Jahr 06: 62,5 Prozentpunkte von 1/10 von 36 000 € = 2 250 € sind zuungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 9:

¹Unternehmer U beginnt im Jahr 01 mit der Errichtung eines Gebäudes, das er teilunternehmerisch für unternehmerische und private Zwecke zu nutzen beabsichtigt (Herstellungsjahr 01 nach dem Stichtag 31. 12. 2010 und damit Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG). ²Die Fertigstellung erfolgt im Jahr 03. ³Während des Herstellungsvorgangs ändert sich die Verwendungsabsicht von U nachweisbar wie folgt: Im Jahr 01 beabsichtigt U das Gebäude zu 80 %, im Jahr 02 zu 60 % und im Jahr 03 zu 70 % für seine unternehmerische vorsteuerunschädliche Tätigkeit zu verwenden. ⁴Es liegen keine Beweisanzeichen einer Zuordnung über die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs hinaus vor. ⁵Die erstmalige Verwendung des

Gebäudes erfolgt am 1. 1. 04. ⁶U nutzt das Gebäude, wie im Jahr 03 beabsichtigt, zu 70 % für seine unternehmerische vorsteuerunschädliche Tätigkeit und zu 30 % privat.

ausgewiesene Umsatzsteuer	bis zum 31. 5. Des Folgejahres geltend gemachte Vorsteuer
01 40 000 €	32 000 € (80 %)
02 20 000 €	12 000 € (60 %)
03 30 000 €	21 000 € (70 %)
Σ 90 000 €	65 000 € (72,22 % von 90 000 €)

⁷Das Gebäude des U soll für unternehmerische und unternehmensfremde Zwecke verwendet werden. ⁸U hat deshalb grundsätzlich das Wahlrecht, das Gebäude vollständig, gar nicht oder im Umfang der unternehmerischen Nutzung dem Unternehmen zuzuordnen. ⁹Da sich die beabsichtigte Verwendung des Gebäudes im Herstellungsvorgang ändert und U nicht erklärt, in welchem Umfang er das Gebäude seinem Unternehmen zuordnet, gilt das Gebäude aus Vereinfachungsgründen zu 72,22 % dem Unternehmen des U als zugeordnet.

¹⁰In Bezug auf den unternehmensfremd verwendeten Gebäudeanteil hat U keine Zuordnung zum Unternehmen dokumentiert. ¹¹Ohne Beweisanzeichen kann diese nicht unterstellt werden. ¹²Die Vorsteuerbeträge in Höhe von (90 000 € abzgl. 65 000 € =) 25 000 € können deshalb weder nach § 15 Abs. 1 UStG noch nachträglich nach § 15a UStG geltend gemacht werden. ¹³Wirtschaftsgut im Sinne des § 15a UStG ist nur der dem Unternehmen zugeordnete Gebäudeteil.

¹⁴Da die tatsächliche Verwendung von der beabsichtigten Verwendung während des Herstellungsprozesses abweicht, liegt im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung (70 % unternehmerisch) eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 6a UStG vor. ¹⁵Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von 65 000 € entsprechen 100 % des zugeordneten Gebäudeteils. ¹⁶Die unternehmerische Verwendung in Höhe von 70 % hätte U nur zu einem Vorsteuerabzug in Höhe von 63 000 € berechtigt (70 % von 90 000 €). ¹⁷Die Verhältnisse ändern sich somit um 3,08 Prozentpunkte (63 000 € von 65 000 € = 96,92 %). ¹⁸Da sich die Verhältnisse um weniger als 10 Prozentpunkt ändern und der Änderungsbetrag nicht 1 000 € übersteigt, entfällt eine Vorsteuerberichtigung (§ 44 Abs. 2 UStDV).

Beispiel 10:

¹Sachverhalt wie Beispiel 9. ²U beabsichtigt in den Jahren 01 bis 03 jedoch folgende unternehmerische Verwendung des Gebäudes und macht entsprechende Vorsteuerbeträge geltend:

ausgewiesene Umsatzsteuer	bis zum 31. 5 des Folgejahres geltend gemachte Vorsteuer
01 30 000 €	21 000 € (70 %)
02 20 000 €	12 000 € (60 %)
03 40 000 €	32 000 € (80 %)
Σ 90 000 €	65 000 € (72,22 % von 90 000 €)

³U nutzt das gesamte Gebäude ab dem 1. 1. 04 zu 80 % für unternehmerische vorsteuerunschädliche Zwecke.

⁴Eine Berichtigung nach § 15a UStG ist nicht möglich, da das Gebäude nur zu 72,22 % als dem Unternehmen zugeordnet gilt und er damit bereits 100 % des berichtigungsfähigen Vorsteuervolumens ausgeschöpft hat.

Beispiel 11:

¹Sachverhalt wie Beispiel 9. ²U führt ab dem 1. 1. 05 zu 50 % steuerfreie Umsätze aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

³Es liegt eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 UStG vor, da U bisher zu 100 % steuerpflichtige Ausgangsumsätze ausgeführt hat. ⁴Der dem Unternehmen zugeordnete Gebäudeteil wurde bisher zu 96,92 % für steuerpflichtige Tätigkeiten und zu 3,08 % unternehmensfremd genutzt.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge: 65 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 65 000 € (100 % von 65 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung: 48,46 % (neue Nutzung: 48,46 % steuerpflichtig, 48,46 % steuerfrei, 3,08 % unternehmensfremd)

Änderung der Verhältnisse: 51,54 Prozentpunkte (48,46 % statt bisher 100 %)

Vorsteuerberichtigung ab Jahr 05: 51,54 Prozentpunkte von 1/10 von 65 000 € = 3 350,10 € sind zuungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 12:

¹Sachverhalt wie Beispiel 9. ²U nutzt das Gesamtgebäude ab dem 1. 1. 06 zu 50 % für unternehmensfremde (private) Zwecke und führt zu 50 % steuerfreie Umsätze aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

³Es liegen zwei Änderungen der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 6a UStG vor, da U das Berichtigungsobjekt im Sinne des § 15a UStG bisher nur zu 3,08 % unternehmensfremd genutzt hat. ⁴Die unternehmerische Nutzung des ursprünglich zugeordneten Gebäudeteils beträgt nur 69,24 %, da 22,22 % bezogen auf den zugeordneten Gebäudeteil von 72,22 % (= 30,76 %) nunmehr unternehmensfremd genutzt werden. ⁵Außerdem ist U auf Grund der steuerfreien Umsätze in Bezug auf den unternehmerisch verwendeten Gebäudeteil nur noch zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigt.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge: 65 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 65 000 € (100 % von 65 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung: 34,62 % (neue Nutzung: 34,62 % steuerpflichtig, 34,62 % steuerfrei, 30,76 % unternehmensfremd – 27,78 % des zu 50 % unternehmensfremd verwendeten Gebäudes sind nicht dem Unternehmen zugeordnet worden –)

Änderung der Verhältnisse: 65,38 Prozentpunkte (34,62 % statt bisher 100 %)

Vorsteuerberichtigung ab Jahr 06: 65,38 Prozentpunkte von 1/10 von 65 000 € = 4 249,70 € sind zuungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 13:

¹Die Gemeinde G beginnt im Jahr 01 mit der Errichtung eines Gebäudes, das sie im Jahr 01 zu 100 % für hoheitliche Zwecke zu nutzen beabsichtigt. ²Im Jahr 02 beschließt der Gemeinderat jedoch, das Gebäude zu 50 % für vorsteuerunschädliche unternehmerische Zwecke zu nutzen. ³Die Fertigstellung des Gebäudes erfolgt im Jahr 03. ⁴Die erstmalige Verwendung erfolgt am 1. 1. 04 wie im Jahr 02 beschlossen zu 50 % hoheitlich und zu 50 % unternehmerisch. ⁵Vorsteuerbeträge wurden entsprechend der zum jeweiligen Leistungsbezug bestehenden Verwendungsabsicht wie folgt erklärt:

	ausgewiesene Umsatzsteuer	geltend gemachte Vorsteuer
01	40 000 €	0 €
02	20 000 €	10 000 €
03	30 000 €	15 000 €
Σ	90 000 €	25 000 €

⁶Soweit G beabsichtigt, das Gebäude für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. zu verwenden, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG ausgeschlossen. ⁷G hat deshalb kein Zuordnungswahlrecht und muss zum 31. 5 des Folgejahres keine Zuordnung dokumentieren. ⁸Da G im Jahr 01 beabsichtigt hat, das Gebäude zu 100 % für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. zu verwenden, können die Vorsteuerbeträge aus dem Jahr 01 nachträglich nicht geltend gemacht werden. ⁹Eine Berichtigung nach § 15a UStG aus Billigkeitsgründen (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7) ist insoweit ebenfalls ausgeschlossen, weil es sich vorliegend nicht um eine Erhöhung des wirtschaftlich verwendeten Teils eines bereits zugeordneten Gebäudes handelt, sondern um die erstmalige unternehmerische Zuordnung. ¹⁰Das Gebäude wird für Zwecke des § 15a UStG wie zu 50 % (25 000 € von 50 000 €) dem Unternehmen zugeordnet behandelt, weil für die Jahre 02 und 03 ein Aufteilungsgebot gilt (vgl. Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a). ¹¹Das Volumen für eine Berichtigung nach den Grundsätzen des § 15a UStG beträgt 50 000 € (25 000 € auf Basis der Zuordnung und 25 000 € aus Billigkeitsgründen, vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7).

Beispiel 14:

¹Sachverhalt wie Beispiel 13. ²G verwendet das Gebäude ab dem 1. 1. 05 zu 70 % für unternehmerische Tätigkeiten.

§ 15a UStG fähige Vorsteuerbeträge: 50 000 € (Vorsteuerbeträge aus den Jahren 02 und 03)

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 25 000 € (50 % von 50 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung: 70 %

Änderung der Verhältnisse: 20 Prozentpunkte (70 % statt bisher 50 %)

Vorsteuerberichtigung ab dem Jahr 05 aus Billigkeitsgründen nach Abschnitt 15a.1 Abs. 7: 20 Prozentpunkte von 1/10 von 50 000 € = 1 000 € sind zugunsten des G zu korrigieren.

³Der Gegenstand gilt durch die Berichtigung aus Billigkeitsgründen zu 70 % als dem Unternehmen zugeordnet.

Beispiel 15:

¹Die Gemeinde G beginnt im Jahr 01 mit der Errichtung eines Gebäudes, das sie in 01 zu 75 % für hoheitliche und zu 25 % für vorsteuerunschädliche unternehmerische Zwecke zu

nutzen beabsichtigt. ²Im Jahr 02 beschließt der Gemeinderat jedoch, das Gebäude zu 50 % für vorsteuerunschädliche unternehmerische Zwecke zu nutzen. ³Die Fertigstellung des Gebäudes erfolgt im Jahr 03. ⁴Die erstmalige Verwendung erfolgt am 1. 1. 04 wie im Jahr 02 beschlossen zu 50 % hoheitlich und zu 50 % unternehmerisch. ⁵Vorsteuerbeträge wurden entsprechend der zum jeweiligen Leistungsbezug bestehenden Verwendungsabsicht wie folgt erklärt:

ausgewiesene Umsatzsteuer		geltend gemachte Vorsteuer
01	40 000 €	10 000 € (25 %)
02	20 000 €	10 000 € (50 %)
03	30 000 €	15 000 € (50 %)
Σ	90 000 €	35 000 € (38,88 %)

⁶Soweit G beabsichtigt, das Gebäude für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. zu verwenden, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG ausgeschlossen. ⁷G hat deshalb kein Zuordnungswahlrecht und muss bis zum 31. 5 des Folgejahres keine Zuordnung dokumentieren. ⁸Das Gebäude gilt aus Vereinfachungsgründen zu 38,88 % als dem Unternehmen zugeordnet. ⁹Für das Jahr 04 kann aus Billigkeitsgründen eine Korrektur nach den Grundsätzen des § 15a UStG erfolgen (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7).

15.2d. Regelungen zum Vorsteuerabzug in Einzelfällen

- (1) Zum Vorsteuerabzug in besonderen Fällen wird auf folgende Regelungen hingewiesen:
1. Errichtung von Gebäuden auf fremdem Boden,
vgl. BMF-Schreiben vom 23. 7. 1986, BStBl I S. 432;
 2. Einrichtungen, bei denen neben dem unternehmerischen auch ein nichtunternehmerischer Bereich besteht (z.B. bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Vereinen),
vgl. Abschnitte 2.10 und 15.19;
 3. Garantieleistungen in der Reifenindustrie,
vgl. BMF-Schreiben vom 21. 11. 1974, BStBl I S. 1021;
 4. Garantieleistungen und Freiinspektionen in der Kraftfahrzeugwirtschaft,
vgl. BMF-Schreiben vom 3. 12. 1975, BStBl I S. 1132;
 5. Austauschverfahren in der Kraftfahrzeugwirtschaft,
vgl. Abschnitt 10.5 Abs. 3;
 6. Einschaltung von Personengesellschaften beim Erwerb oder der Errichtung von Betriebsgebäuden der Kreditinstitute,
vgl. BMF-Schreiben vom 29. 5. 1992, BStBl I S. 378;
 7. Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben,
vgl. BMF-Schreiben vom 27. 12. 1990, BStBl 1991 I S. 81;
 8. Essensabgabe an das Personal durch eine vom Arbeitgeber nicht selbst betriebene Kantine oder Gaststätte,
vgl. Abschnitt 1.8 Abs. 12;
 9. Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei gemischt genutzten Fahrzeugen,
vgl. BMF-Schreiben vom 27. 8. 2004, BStBl I S. 864;
 10. Public-Private-Partnerships (PPP) im Bundesfernstraßenbau,
vgl. BMF-Schreiben vom 3. 2. 2005, BStBl I S. 414;

11. Vorsteuerabzug bei gemeinschaftlicher Auftragserteilung durch mehrere Personen, vgl. BMF-Schreiben vom 1. 12. 2006, BStBl 2007 I S. 90, und vom 9. 5. 2008, BStBl I S. 675;
12. Vorsteuerabzug beim Betrieb von Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen), insbesondere von Blockheizkraftwerken (BHKW), vgl. Abschnitt 2.5 Abs. 11;
13. Vorsteuerabzug bei Errichtung von Erschließungsanlagen, vgl. BMF-Schreiben vom 7. 6. 2012, BStBl I S. 621.

(2) ¹Erwachsen dem Unternehmer Aufwendungen durch Beköstigung des im Unternehmen beschäftigten Personals in seinem Haushalt, gilt folgende Vereinfachungsregelung: Für die auf diese Aufwendungen entfallenden Vorsteuern kann ohne Einzelnachweis ein Betrag abgezogen werden, der sich unter Anwendung eines durchschnittlichen Steuersatzes von 7,9 % auf den Wert errechnet, der bei der Einkommensteuer für die außerbetrieblichen Zukäufe als Betriebsausgabe anerkannt wird. ²Dementsprechend kann in diesen Fällen die abziehbare Vorsteuer von 7,32 % dieses Werts (Bruttobetrag) errechnet werden.

(3) Zur Minderung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger im Zusammenhang mit der Einlösung von Gutscheinen vgl. Abschnitt 17.2 Abs. 4.“

20. In Abschnitt 15.6 Abs. 1 Satz 1 wird in der Klammer die Angabe „15.2 Abs. 15a bis 21“ durch die Angabe „15.2a, 15.2b und 15.2c“ ersetzt.
21. Abschnitt 15.6a wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 3 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. Abschnitt 15.2d)“.
 - bb) In Satz 4 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. 74, Abschnitte 2.10, 2.11, 15.2b Abs. 2 und Abschnitt 15.19)“.
 - b) Abs. 7 Beispiel 1 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 5 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 17 Satz 1)“.
 - bb) In Satz 6 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. Abschnitt 15.2c **Abs. 17 Satz 3**)“.

22. In Abschnitt 15.7 Abs. 3 Satz 1 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. Abschnitt 15.2b **Abs. 1**)“.

23. In Abschnitt 15.8 Abs. 13 wird die Angabe „15.2 Abs. 21“ durch die Angabe „15.2c“ ersetzt.

24. Abschnitt 15.11 Abs. 3 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 3 wird die Angabe „15.2 Abs. 15“ durch die Angabe „15.2a **Abs. 2**“ ersetzt.

b) In Satz 4 wird die Angabe „15.2 Abs. 20“ durch die Angabe „15.2a **Abs. 3 Sätze 1 bis 9**“ ersetzt.

c) In Abs. 3 Satz 5 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. wegen der Einzelheiten Abschnitt 15.2a **Abs. 4 und 5**)“.

25. Abschnitt 15.15 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. BFH-Urteil vom 9. 12. 2010, V R 17/10, BStBl 2012 II S. 53, und Abschnitt 15.2b **Abs. 2**)“.

b) In Satz 2 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. Abschnitte 15.2b **Abs. 2**, 15.21 und 15.22 und BFH-Urteil vom 27. 1. 2011, V R 38/09, BStBl 2012 II S. 68)“.

26. In Abschnitt 15.16 Abs. 1 Satz 4 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:
„(vgl. auch Abschnitt 15.2 **Abs. 3**)“.

27. In Abschnitt 15.17 Abs. 7 werden die Sätze 13 und 14 sowie das Beispiel 3 gestrichen.

28. Abschnitt 15.19 Abs. 3 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. 74, und Abschnitt 15.2b Abs. 2)“.
- b) In Satz 4 wird die Angabe „15.2 Abs. 15a“ durch die Angabe „15.2b Abs. 2“ ersetzt.

29. Abschnitt 15.21 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2)“.
- b) In Absatz 4 Satz 1 wird der Klammerzusatz wie folgt gefasst:

„(vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2 sowie EuGH-Urteile vom 26. 5. 2005, C-465/03, EuGHE I S. 4357, und vom 13. 3. 2008, C-437/06, EuGHE I S. 1597)“.
- c) In Absatz 6 Satz 2 Nr. 3 Satz 1 und in Satz 3 des Beispiels wird jeweils der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. BFH-Urteil vom 6. 5. 2010, V R 29/99, BStBl II S. 885, und Abschnitt 15.2b Abs. 2)“.

30. Abschnitt 15.22 wird wie folgt geändert:

- a) In Abs. 1 Satz 3 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2 und BFH-Urteil vom 9. 2. 2012, V R 40/10, BStBl II S. 844)“.
- b) In Abs. 2 Satz 3 wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst:

„(vgl. BFH-Urteil vom 6. 5. 2010, V R 29/99, BStBl II S. 885, und Abschnitt 15.2b Abs. 2)“.

31. Abschnitt 15a.1 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 6 wird wie folgt geändert:
- aa) In Satz 1 wird am Ende nach dem Wort „wurden“ folgender Klammerzusatz eingefügt:
- „(vgl. **Abschnitt 15.2c**)“
- bb) Satz 2 wird wie folgt geändert:
- aaa) In Satz 2 Nr. 2 wird der Klammerzusatz nach dem Wort „zuordnet“ wie folgt gefasst:
- „(vgl. **Abschnitt 15.2c**)“.
- bbb) In Nr. 5 wird nach dem Wort „gilt“ folgender Klammerzusatz eingefügt: „(vgl. **Abschnitt 15.2d Abs. 5 bis 7**)“.
- b) Absatz 7 wird wie folgt geändert:
- aa) In Satz 1 wird der Klammerzusatz nach dem Wort „gewesen“ wie folgt gefasst:
- „(vgl. **Abschnitte 15.2b Abs. 2 und 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a**)“.
- bb) In Satz 6 des Beispiels wird der Klammerzusatz am Ende wie folgt gefasst: „(vgl. **Abschnitte 15.2b Abs. 2 und 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a**)“ ersetzt.

III. Entsprechungstabelle Abschnitt 15.2 UStAE a. F.

Abschnitt 15.2 UStAE a. F.	Abschnitt 15.2-15.2d UStAE, mit Fundstelle = Aussage blieb erhalten ./. = nicht übernommen
Abs. 1 Sätze 1-5	Abschnitt 15.2 Abs. 1 Sätze 1-3, 5-6
	Abschnitt 15.2 Abs. 1 Satz 7 -neu-
Abs. 2 Sätze 1-11	Abschnitt 15.2 Abs. 2 Sätze 1-11
Abs. 3 Sätze 1 und 2	Abschnitt 15.2a Abs. 6 Sätze 1 und 2
Abs. 3 Sätze 3-11	Abschnitt 15.2a Abs. 6 Sätze 4-12
Abs. 4	Abschnitt 15.2a Abs. 6 Satz 13

Abs. 5	Abschnitt 15.2a Abs. 7 Satz 2
Abs. 6	Abschnitt 15.2 Abs. 3
Abs. 7 Sätze 1-4	Abschnitt 15.2a Abs. 1 Sätze 1-4
Abs. 7 Satz 5	./ (ggf. Abschnitt 15.2a Abs. 4 Satz 2)
Abs. 7 Satz 6	Abschnitt 15.2a Abs. 6 Satz 3
Abs. 7 Satz 7	Abschnitt 15.2a Abs. 1 Satz 5
Abs. 7 Satz 8	Abschnitt 15.2a Abs. 1 Satz 6
Abs. 8 Satz 1	./
Abs. 8 Satz 2	Abschnitt 15.2 Abs. 1 Satz 4
Abs. 9	Abschnitt 15.2a Abs. 8
Abs. 10 Satz 1	Abschnitt 15.2a Abs. 7 Satz 1
Abs. 10 Satz 2	Abschnitt 15.2a Abs. 3 Satz 10
Abs. 11	Abschnitt 15.2a Abs. 9
Abs. 12	Abschnitt 15.2a Abs. 10
Abs. 13	Abschnitt 15.2a Abs. 11
Abs. 14	Abschnitt 15.2a Abs. 12
Abs. 15	Abschnitt 15.2a Abs. 2
Abs. 15a	Abschnitt 15.2b Abs. 2
Abs. 16	Abschnitt 15.2b Abs. 1
Abs. 17 Satz 1	./
Abs. 17 Sätze 2-11	Abschnitt 15.2b Abs. 3 Sätze 1-10
Abs. 18	Abschnitt 15.2a Abs. 4
Abs. 19	Abschnitt 15.2a Abs. 5
Abs. 20	Abschnitt 15.2a Abs. 3 Sätze 1-9
Abs. 21	Abschnitt 15.2c (mit neuen Grundsätzen)
Abs. 21 Sätze 1 und 2	Abschnitt 15.2c Abs. 2 (inhaltlich unverändert)
Abs. 21 Nr. 1	Abschnitt 15.2c Abs. 2 (inhaltlich unverändert)
Abs. 21 Nr. 2 Sätze 1-3	Geändert
Abs. 21 Nr. 2 Sätze 5-6	Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b Sätze 3-4
Abs. 21 Nr. 2 Satz 7	./
Abs. 21 Nr. 2 Sätze 8-10	Abschnitt 15.2c Abs. 17 Sätze 1-3
Abs. 21 Nr. 2 Satz 11	Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b Satz 5
Abs. 21 Nr. 2 Satz 12	./
Abs. 21 Nr. 2 Satz 13	Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b Satz 6
Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe a Sätze 1 und 2	geändert (Abschnitt 15.2c Abs. 2 Sätze 2 bis 6)
Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe a Satz 3	Abschnitt 15.2c Abs. 3 Satz 1
Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe a Sätze 4-5	./
Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe a Sätze 6-7	Abschnitt 15.2c Abs. 3 Sätze 2-3
Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe a Beispiele 1 und 2	Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b Beispiele 1 und 2 (ergänzt um Zuordnung zum Unternehmen)
Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe b Sätze 1 und 2	geändert (Abschnitt 15.2c Abs. 14 ff.)
Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe b Sätze 3-	Abschnitt 15.2c Abs. 4 Sätze 1-8

10	
Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe c	./.
Abs. 22 Nr. 1-13	Abschnitt 15.2d Abs. 1 Nr. 1-13
Abs. 23	Abschnitt 15.2d Abs. 2
Abs. 24	Abschnitt 15.2d Abs. 3

IV. Anwendungsregelung

Die Grundsätze dieses Schreibens gelten in allen offenen Fällen. Es wird nicht beanstandet, wenn der Unternehmer sie erst für Leistungen anwendet, die nach dem 31. Dezember 2013 bezogen werden. Bei Gebäuden ist insoweit auf den rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt oder auf den Beginn der Herstellung (vgl. § 27 Abs. 16 Satz 2 UStG) abzustellen.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.