

4a. Umsatzsteuerrechtlicher Vorsteuerabzug

§ 9b

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AIFM-StAnpG v. 18.12.2013
(BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2)

(1) Der Vorsteuerbetrag nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes gehört, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts, auf dessen Anschaffung oder Herstellung er entfällt.

(2) ¹Wird der Vorsteuerabzug nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes berichtigt, so sind die Mehrbeträge als Betriebseinnahmen oder Einnahmen zu behandeln, wenn sie im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Absatz 1 Satz 1 bezogen werden; die Minderbeträge sind als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu behandeln, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind oder der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dienen. ²Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bleiben in den Fällen des Satzes 1 unberührt.

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M. Tax (London), Richter am BFH
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 9b

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 9b	1	3. Zeitlicher Anwendungsbereich	13
II. Rechtsentwicklung des § 9b	2	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
III. Bedeutung des § 9b		1. Verhältnis zu den Regelungen des Ertragsteuerrechts	14
1. Behandlung von Vorsteuerbeträgen im Rahmen der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts (Abs. 1)	3	2. Verhältnis zum Verfahrensrecht	
2. Behandlung von Vorsteuerberichtigungsbeträgen (§ 9b Abs. 2 Sätze 1 und 2) als Abzugsposten bei der Umsatzsteuer-Berechnung	4	a) Korrektur eines zu hohen umsatzsteuerlichen Vorsteuerabzugs im Jahr des Leistungsbezugs	17
IV. Geltungsbereich des § 9b		b) Behandlung eines zu niedrigen umsatzsteuerlichen Vorsteuerabzugs im Jahr des Leistungsbezugs in der Einkommensteuer	18
1. Sachlicher Geltungsbereich des § 9b Abs. 1	11		
2. Persönlicher Geltungsbereich	12		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Behandlung der Vorsteuerbeträge
nach § 15 UStG bei Anschaffungs- und
Herstellungsvorgängen**

	Anm.		Anm.
I. Grundlagen des umsatzsteuerlichen Rechts auf Vorsteuerabzug			
1. Gesamttatbestand	23		
2. Gesetzliche Ausschlüsse des Vorsteuerabzugs und Sonderregelungen	24		
II. Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG	25		
III. Umsatzsteuerliche Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gem. § 15 UStG im Einzelnen			
1. Bezug einer Eingangsleistung „für das Unternehmen“ gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG			
a) Umfang des umsatzsteuerlichen „Unternehmens“	26	c) Bezug der Eingangsleistung „für“ das Unternehmen	
b) Wichtige Fallgruppen zur Zuordenbarkeit von Eingangsleistungen in das umsatzsteuerliche Unternehmen		2. Vorsteueraufteilung gem. § 15 Abs. 4 UStG	
aa) Beschränkung des Zuordnungswahlrechts bei gemischter Nutzung für die wirtschaftliche und die nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne	30	a) Zuordnung zum Unternehmensvermögen	36
bb) Zuordnungswahlrecht bei beabsichtigter gemischter Verwendung des Gegenstands für die wirtschaftliche und die unternehmensfremde Tätigkeit	31	b) Aufteilungsobjekt	37
		c) Aufteilung bei Eingangsleistungen im Zusammenhang mit gemischt verwendeten Gebäuden	38
		3. Rechnungsvoraussetzungen	42
		IV. Anschaffungs- und Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut	
		1. Abweichungen zwischen Einkommensteuer und Umsatzsteuer	
		a) Begriffe des Wirtschaftsguts und der Anschaffungs-/Herstellungskosten	44
		b) Auseinanderfallen von „Gegenstand“ und „Wirtschaftsgut“	45
		c) Auseinanderfallen von umsatzsteuerlichem Leistungsempfänger und Einkommensteuer-subjekt	46
		2. Einzelfälle	47
		V. Rechtsfolge: Keine Aktivierung der Vorsteuer bei den Anschaffungs- und Herstellungskosten	48

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
 Behandlung von Vorsteuerberichtigungsbeträgen gem. § 15a UStG**

		Anm.	Anm.
I.	Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a UStG (Abs. 2 Satz 1)		
1.	Berichtigungstatbestände gem. § 15a UStG	61	
2.	Relevante Berichtigungstatbestände gem. § 15a UStG bei gemischt genutzten Gebäuden		
a)	Gemischt (für die wirtschaftliche und unternehmensfremde Tätigkeit) genutzte und dem Unternehmen zugeordnete Gebäude (Seeling-Fälle)	62	
b)	Gemischt (für die wirtschaftliche und unternehmensfremde Tätigkeit) genutzte und dem Unternehmen zugeordnete Gebäude (Fälle des § 15 Abs. 1b UStG)	63	
c)	Gemischt genutzte Gebäude mit Vorsteueraufteilung	64	
3.	Keine Anwendung des Abs. 2 bei anderen Vorsteuerberichtigungstatbeständen	71	
4.	Einzelfälle der Änderung des umsatzsteuerlichen Vorsteuerabzugs mit und ohne Auswirkung auf § 9b Abs. 2		
a)	Nachträgliche Berufung auf eine unionsrechtliche Steuerbefreiung der Ausgangsumsätze . . .	72	
b)	Späterer Eintritt der formalen Vorsteuerabzugsvoraussetzungen	73	
c)	Verzicht auf eine Steuerbefreiung gem. § 9 UStG	74	
d)	Vorsteuerkorrektur gem. § 17 UStG	75	
5.	Durchgeführte Vorsteuerberichtigung	76	
II.	Mehr- und Minderbeträge, die durch die Einkünfterzielung veranlasst sind (Abs. 2 Satz 1)		
1.	Mehr- und Minderbeträge .	77	
2.	Bezug von Mehrbeträgen im Rahmen der Einkünfterzielung (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)		
a)	„Bezogene“ Mehrbeträge	78	
b)	Bezug im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1	79	
c)	Mehrbeträge bei gemischt (unternehmerisch und unternehmensfremd) genutzten Gebäuden		
aa)	Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG in Seeling-Fällen bei Veräußerung und Entnahme	80	
bb)	Mehrbeträge bei der Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 6a UStG von gemischt genutzten Gebäuden iSd. § 15 Abs. 1b UStG (Rechtslage bis einschließlich 28.11.2013)	81	
cc)	Mehrbeträge bei der Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 6a UStG von gemischt genutzten Gebäuden iSd. § 15 Abs. 1b UStG (Rechtslage ab dem 29.11.2013) .	82	
d)	Mehrbeträge bei Vorsteuerberichtigungen von voll unternehmerisch genutzten Gebäuden . . .	83	
3.	Behandlung von Minderbeträgen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten		
a)	Minderbeträge bei Gewinneinkünften	84	
b)	Minderbeträge bei Überschusseinkünften	85	

	Anm.		Anm.
4. Minderbeträge bei gemischt genutzten Gebäuden		d) Minderbeträge bei Vorsteuerberichtigungen von voll unternehmerisch genutzten Gebäuden	89
a) Seeling-Fälle	86		
b) Minderbeträge bei der Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 6a UStG von gemischt genutzten Gebäuden iSd. § 15 Abs. 1b UStG (Rechtslage bis einschließlich 28.11.2013)	87	III. Rechtsfolgen (Abs. 2 Satz 1 und 2)	93
c) Minderbeträge bei der Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 6a UStG von gemischt genutzten Gebäuden iSd. § 15 Abs. 1b UStG (Rechtslage ab dem 29.11.2013)	88	1. Erfassung als (Betriebs-)Einnahmen oder (Betriebs-)Ausgaben/Werbungskosten bei Veranlassung durch die Einkünfteerzielung (Abs. 2 Satz 1)	
		2. Keine Änderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten (Abs. 2 Satz 2) ..	96

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 9b

Schrifttum zur Umsatzsteuer: REISS, Vorsteuerabzug, Berichtigung des Vorsteuerabzugs und Besteuerung der Entnahme und Verwendung für „unternehmensfremde Zwecke“ bei „gemischter“ Verwendung von Grundstücken und anderen Gegenständen, UR 2010, 797; WÄGER, Umfang und Grenzen des Vorsteuerabzugs, DStR 2011, 434; HÖINK, Nochmals: Verzicht auf die Steuerbefreiung und Option zur Umsatzsteuerpflicht, UR 2011, 851; HUSCHENS, Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Grundstücken durch eine juristische Person, UVR 2011, 310; KEYSER, Vorsteuerabzug bei gemischt hoheitlich-unternehmerischen Tätigkeiten der öffentlichen Hand, UVR 2011, 269; BECKER, Aktuelle Fragestellungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand; BB 2012, 2154; CARL, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, NWB 2012, 1586; LIPPROSS, Tätigkeitsbereiche des Unternehmers: Von der Zwei-Sphären-Theorie zur Drei-Sphären-Theorie – Auswirkungen der VNLTO-Entscheidung des EuGH, DStZ 2012; STERZINGER, Maßgeblicher Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung zum Unternehmensvermögen, BB 2012, 1699; WÄGER, Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Eingangsleistungen und Investitionsgütern, DB 2012, 1288; BECKER, Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, NWB 2013, 3679; ENGLER, Fläche versus Umsatz – Die Folgen des EuGH-Urteils in der Rechtssache 511/10, MwStR 2013, 190; RADEISEN, Aktuelle Umsatzsteuerprobleme – aus Sicht des Beraters, Stbg 2013, 56; HERRN, Anwendungsvorrang für Unionsrecht auch beim Vorsteuerabzug, NWB 2014, 757; HEUERMANN, Entnahme, Betriebsaufgabe und Geschäftsveräußerung, MwStR 2013, 597; KESSLER/HALLE, Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden, DStR 2014, 1697; MEURER, Die unendliche Geschichte der Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden, MwStR 2014, 534; MEYER, Zum Vorsteuerabzug bei einheitlichen Gegenständen, UStB 2014, 115; POHL, Aktuelle Brennpunkte beim Vorsteuerabzug, DB 2014, 1703; RANG/BALDAUF, Besteuerung kommunaler Sportstätten und Schwimmbäder sowie vergleichbarer Einrichtungen – Umsatzsteuerliche Betrachtung, DStZ 2014, 68; WÄGER, Sportvereine in der Umsatzsteuer: Steuerbare, steuerfreie und steuerermäßigte Umsätze, DStR 2014, 1517; WÄGER, Vorsteueraufteilung: Renaissance des Umsatzschlüssels?, DB 2014, 1397; HEIDNER, Die Vorsteueraufteilung – eine unendliche Geschichte, UStB 2015, 75; WAGNER, Umsatzsteuer bei Vermietung und Verkauf von Immobilien (Teil I und II), Ubg 2015, 80 ff., 153 ff.

Schrifttum zur Einkommensteuer: STUHRMANN, Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung an das Finanzamt zurückgezahlter Vorsteuerbeträge wegen Wegfalls von Vermietungsumsätzen, FR 1984, 171; KURTH, Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung an das Finanzamt zurückgezahlter Vorsteuerbeträge, FR 1984, 362; B. MEYER, Zur Behandlung umsatzsteuerlicher Vorgänge im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter besonderer Berücksichtigung des § 9b Abs. 2 EStG, DStZ 1985, 195; PRINZ, Einkommensteuerliche Behandlung der Umsatzsteuer bei den Einkünften aus VuV, StuSt. 1987, 143; SCHÜPPEN, Werbungskostenabzug gem. § 9b Abs. 2 EStG bei den Einkünften aus VuV infolge einer Vorsteuerberichtigung, DStR 1991, 833; FREY, Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG im Bereich der Einkommensteuer, DStR 1993, 502; STUHRMANN, Zweifelfragen des Werbungskostenabzugs bei den Einkünften aus VuV, StbJb. 1992/93, 217; PRINZ, Irrungen und Wirrungen um § 9b Abs. 2 EStG, FR 1993, 713; MEYER, Neues zum Werbungskostenabzug gemäß § 9b Abs. 2 EStG, FR 2014, 876.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 23.8.1993 – IV B 2-S 2170-46/93, BStBl. I 1993, 698; v. 22.6.2011, BStBl. I 2011, 597; v. 2.1.2012, BStBl. I 2012, 60; v. 2.1.2014, BStBl. I 2014, 119; v. 5.6.2014, BStBl. I 2014, 896; R 9b EStR 2012; H 9b EStH 2012; Verfügung der OFD Karlsruhe v. 19.2.2015, USt-Kartei S 7300 – Karte 5, UR 2015, 369.

I. Grundinformation zu § 9b

1

§ 9b enthält eine für sämtliche Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 geltende Regelung zur Behandlung von Vorsteuerbeträgen iSd. § 15 UStG und Vorsteuerberichtigungsbeträgen iSd. § 15a UStG. Dabei betrifft Abs. 1 die Ebene des Leistungsempfängers, der eine Eingangsleistung im Rahmen der Anschaffung oder Herstellung eines WG bezieht und die ihm in Rechnung gestellte Vorsteuer zur Ermittlung der UStSchuld abziehen darf. In diesem Fall bestimmt Abs. 1, dass die Vorsteuer nicht zu den AHK des WG gehört. Ob das angeschaffte oder hergestellte WG dem AV oder UV zuzuordnen ist oder ein GWG darstellt, ist unerheblich. Abs. 2 regelt die estl. Behandlung von Vorsteuerberichtigungsbeträgen iSd. § 15a UStG, die estl. als Mehr- oder Minderbeträge bezeichnet werden. Für diese Beträge, die im Zusammenhang mit dem ursprünglichen Vorsteuerabzug aus den AHK stehen müssen, ist gemäß Abs. 2 Satz 1 nach dem Veranlassungszusammenhang zu unterscheiden, ob die Mehrbeträge als Einnahmen und die Minderbeträge als BA oder WK die Einkünfteermittlung beeinflussen (Abs. 2 Satz 1) oder gem. Abs. 2 Satz 2 die AHK des WG zu ändern sind.

II. Rechtsentwicklung des § 9b

2

3. StÄndG 1967 v. 22.12.1967 (BGBl. I 1967, 1334; BStBl. I 1967, 488): Einfügung des § 9b in das EStG zur Bewältigung der Umstellung des UStSystems von einer Allphasen-Brutto-USt zu einer Netto-Allphasen-USt mit Vorsteuerabzug ab 1.1.1968 mit dem UStG 1967 (BGBl. I 1967, 545; BStBl. I 1967, 224).

StÄndG 1973 v. 26.6.1973 (BGBl. I 1973, 676; BStBl. I 1973, 545): Redaktionelle Anpassungen des Abs. 2 an Änderungen des UStG ohne materielle Auswirkungen.

Gesetz zur Neufassung des UStG und zur Änderung anderer Gesetze v. 26.11.1979 (BGBl. I 1979, 1953; BStBl. I 1979, 654): Redaktionelle Änderung wegen der Umgestaltung des UStG:

- Abs. 2 betr. die Rechtsverweise zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs,
- Abs. 3 betr. die Zugehörigkeit der USt auf den Selbstverbrauch nach § 30 UStG 1967/1973 (Investitionssteuer mit Kostencharakter) zu den AHK des

betreffenden WG. Grund: Das UStG 1980 enthielt keine Besteuerung des Selbstverbrauchs mehr, der Übergangscharakter der Vorschrift wurde mit dem Hinweis auf die bisherige ustl. Rechtslage deutlich gemacht.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1986, 735): Streichung des Abs. 3 wegen des Wegfalls der USt auf den Selbstverbrauch seit dem UStG 1980.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Umstellung der Bagatellgrenze in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 von 500 DM auf 260 € mit Wirkung zum VZ 2001.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Streichung des Vereinfachungswahlrechts in Abs. 1 Satz 2 für anteilige nichtabziehbare Vorsteuer nach § 15 Abs. 4 UStG mit Wirkung zum VZ 2001 wegen nur geringer praktischer Bedeutung der Norm und einem (angeblichen) Wertungswiderspruch zwischen Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und § 15 Abs. 1b UStG (RegE, BTDrucks. 14/6877, 25).

AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. 2014, 2): In Art. 11 Nr. 4 Buchst. c wurden Abs. 2 Sätze 1 und 2 neu gefasst und in Nr. 9 eine Anwendungsregelung in § 52 Abs. 23 Buchst. f in das EStG eingefügt. Die Neuregelung ist gem. Art. 11 Nr. 9 Buchst. c des AIFM-StAnpG iVm. § 52 Abs. 23 Buchst. f auf Mehr- oder Minderbeträge anzuwenden, die auf Änderungen der ursprünglich für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse iSd. § 15a UStG beruhen, welche nach dem 28.11.2013 eintreten.

III. Bedeutung des § 9b

3 1. Behandlung von Vorsteuerbeträgen im Rahmen der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts (Abs. 1)

Kein selbständiger Anspruch auf Vorsteuererstattung in der Umsatzsteuer: Abziehbare und abzugsfähige Vorsteuer (§§ 13, 15 UStG) ist im Rahmen der Steuerberechnung gem. § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG mit der vom Unternehmer auf erbrachte Leistungen (Ausgangsumsätze) geschuldeten USt zu verrechnen. Diese Verrechnung abziehbarer Vorsteuer aus bezogenen Eingangsleistungen und geschuldeter USt auf erbrachte Leistungen ist keine Aufrechnung von zivilrechtl. oder strechtl. einander selbständig gegenüberstehenden Ansprüchen des Unternehmers und des FA iSd. §§ 226 AO, 387 ff. BGB. Die USt für einen Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum entsteht iSd. § 38 AO als „ein Anspruch“ aus dem Steuerschuldverhältnis. Die im Rahmen der Steuerberechnung nach §§ 16 ff. UStG miteinander zu saldierenden Steueransprüche, Vorsteuerbeträge und Berichtigungen gem. §§ 15a, 17 UStG sind damit lediglich unselbständige Besteuerungsgrundlagen innerhalb der Steuerberechnung und -festsetzung, nicht aber Ansprüche mit verfahrensrechtl. Eigenleben; erst wenn sich bei der Steuerberechnung gem. §§ 16 ff. UStG als Saldo eine Steuerschuld oder – als Vergütungsanspruch – ein rechnerischer Überschuss und damit eine „negative Steuerschuld“ zugunsten des Unternehmers ergibt, besteht ein selbständiger und damit abtretbarer oder aufrechenbarer Steuer- oder Vergütungsanspruch (BFH v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBl. II 2012, 298).

Rechtsnatur umsatzsteuerlich abzugsfähiger Vorsteuerbeträge:

► *Umsatzsteuerlich abziehbare Vorsteuer im Rahmen eines Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs:* § 9b Abs. 1 ist nur relevant für die Behandlung der Vorsteuer im Rahmen

der AHK beim ustl. Leistungsempfänger. Ob die ustl. abzugsfähige Vorsteuer aus den Erwerbsaufwendungen im Rahmen eines Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs beim Leistungsempfänger der Rechtsnatur nach zu den AHK zählt (so ERHARD in BLÜMICH, § 9b Rn. 16, 20 [3/2014]) oder ob bei allen Einkunftsarten die Aufwendungen in AK für das WG (Nettoentgelt) und bei ustl. abzugsfähigen Vorsteuerbeträgen für einen eigenständigen Vermögensgegenstand (Erstattungsanspruch gegen das FA) aufzuspalten sind (SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. A 3, A 17, A 27–29, B 152, B 167, B 194, B 204, B 219 [3/2013]; auch STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 5 f., 30, 32–34, 49 [9/2013]; uE zutreffend), ist im Rahmen des § 9b Abs. 1 uE nur für die Frage relevant, ob die Regelung konstitutiv oder deklaratorisch wirkt. Dieser Streit soll hier nicht vertieft werden. Der Gesetzgeber regelte mit der Einfügung des § 9b Abs. 1 unabhängig vom jeweiligen Vorverständnis jedenfalls, dass die ust. abzugsfähige USt nicht in die AHK des WG eingeht (RegE, BTDrucks. V/2185, 4 [6 f.]; ferner UELNER, BB 1967, 1038; NISSEN, DStZ 1968, 18 [19]; RAU, DB 1967, 1741; o.V., DB 1967, 1741). Der Zweck des Abs. 1 wird daher darin gesehen, zu verhindern, dass Vorsteuerbeträge sich ggf. über eine AfA des WG erfolgsmindernd auswirken, obwohl sie später vom FA im Wege der Verrechnung nach § 16 Abs. 2 UStG erstattet werden (BFH v. 17.3.1992 – IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17 [18]; Nds. FG v. 22.10.1992 – II 438/91, EFG 1993, 388 [389], rkr.; sowie die zitierte Literatur). Da gem. §§ 15, 16 UStG abziehbare Vorsteuer im Rahmen der Steuerberechnung gem. § 16 UStG mindernd zu berücksichtigen ist, war vor Einführung des § 9b auch streitig, ob Vorsteuerbeträge zwar nicht rechtl., aber doch wirtschaftlich als durchlaufender Posten beim Leistungsempfänger zu bewerten seien (vgl. zur damaligen Diskussion im Vorfeld des § 9b UELNER, BB 1967, 1038 [1039]; RAU, DB 1967, 1517; GASSNER, DB 1967, 1647; HECKMANN, DB 1967, 1465; BRUNNER, DB 1968, 49; SCHMIDT, DB 1968, 50; ZIGANKE, DB 1968, 51). Es handelt sich aus estrechtl. Sicht aber weder bei der USt auf Ausgangsumsätze noch bei der Vorsteuer aus Eingangsleistungen um durchlaufende Posten. Denn ein solcher setzt begrifflich voraus, dass die jeweiligen Beträge im fremden Namen vereinnahmt und verausgabt werden (s. § 4 Anm. 611 f.). Die strechtl. Ausgestaltung sieht den Unternehmer jedoch selbst als Schuldner (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG) der Steuer gegenüber dem Fiskus an, so dass er diese im eigenen Namen abführt (STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, Vorbemerkung Rn. 812 [4/2013]; STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 5 f., 30 [9/2013]; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. A 5 [3/2013]).

► *Umsatzsteuerlich abzugsfähige Vorsteuer, die nicht in die Anschaffungs- und Herstellungskosten eingeht:* Vorsteuerbeträge, die im Rahmen eines Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs getragen werden, aber gem. Abs. 1 nicht in die AHK eingehen, sind nach den allgemeinen Regeln über die Einkunftsermittlung entsprechend § 2 Abs. 2 als BA oder WK abziehbar (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755 [757]; v. 13.11.1986 – IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374 [375]; v. 4.6.1991 – IX R 12/89, BStBl. II 1991, 759 [760]; v. 25.1.1994 – IX R 97, 98/90, BStBl. II 1994, 738 [739]; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. B 195, B 207, B 220 [3/2013]; auch STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 18, 44 [9/2013]).

Nicht abziehbare Vorsteuer bei Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten: Die ustrechtl. nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge sind den AK oder HK des betroffenen WG zuzurechnen und über die AfA als WK zu berücksichtigen (BTDrucks. V/2185, 6 f., BTDrucks. V/2307, 2; BFH v. 19.11.2003 – IX R 32/00, BStBl. II 2003, BFH/NV 2004, 766; H 9b EStH 2012; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. A 6, B 152 f. [3/2013]; STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 44, 51 [9/2013]).

4 2. Behandlung von Vorsteuerberichtigungsbeträgen (§ 9b Abs. 2 Sätze 1 und 2) als Abzugsposten bei der Umsatzsteuer-Berechnung

Ändern sich nach Bezug der Eingangsleistung beim Unternehmer die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen tatsächlichen oder rechtl. Verhältnisse, ist der Vorsteuerabzug zugunsten oder zulasten des Unternehmers gem. § 15a UStG zu berichtigen. Vorsteuerberichtigungsbeträge gem. § 15a UStG gehen ebenfalls als unselbstständige Besteuerungsgrundlagen des jeweiligen Besteuerungszeitraums in die Steuerberechnung gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 UStG ein (s. Anm. 3; BFH v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBl. II 2012, 298). Neben der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG existieren noch andere ustl. Regelungen, die technisch die ursprünglich in Anspruch genommene Vorsteuer auf anderen Wegen korrigieren. Hierzu zählen die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben gem. § 3 Abs. 9 UStG, wenn ein gemischt genutzter Gegenstand vollständig dem Unternehmensvermögen zugeordnet, bei Leistungsbezug die Vorsteuer abgezogen und dieser Gegenstand für unternehmensfremde Zwecke genutzt wird (s. etwa unter Anm. 26, 62 zum sog. Seeling-Modell, das auch nach Einfügung des § 15 Abs. 1b UStG gem. § 27 Abs. 16 UStG weiterhin Bedeutung entfaltet). Zudem ist beim Leistungsempfänger nach Maßgabe des § 17 UStG der Vorsteuerabzug zu korrigieren, wenn sich das geschuldete Entgelt ändert (s. Anm. 75).

Konstitutive Rechtsfolgenverweisung in § 9b Abs. 2 a.F.: Der Gesetzgeber hatte mit § 9b Abs. 2 ursprünglich eine verfahrensrechtl. Vereinfachungsregelung geschaffen, die es ermöglichte, ustl. Vorsteuerberichtigungsbeträge in der ertragstl. Gewinn- und Überschussermittlung als sofort erfolgswirksam zu behandeln, ohne die AK oder HK zu ändern (vgl. BTDrucks. V/2185; BTDrucks. 18/68, 71). Es hätten ohne § 9b Abs. 2 a.F. bei nachträglicher Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG korrespondierend zu § 9b Abs. 1 auch stets die AHK des WG entsprechend berichtigt werden müssen. Diesen Arbeitsaufwand hielt der Gesetzgeber für nicht zumutbar (BTDrucks. V/2185, 7) und ordnete im Wege einer Rechtsfolgenverweisung mit konstitutiver Wirkung die Behandlung der Mehrbeträge als Einnahmen und der Minderbeträge als BA/WK an. Neben diesen punktuellen Auswirkungen auf das Ergebnis blieben die AfA-Bemessungsgrundlage und die AfA unverändert (BFH v. 19.11.2003 – IX R 32/06, BFH/NV 2004, 766; gl. A. SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. A19 f. [3/2013]; STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 34, 118 [9/2013]; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, EStG, 14. Auflage 2015, § 9b Rn. 1). Hieraus folgte im Einzelnen:

► **Minderbeträge:** Die Auslegung des § 9b Abs. 2 als Rechtsfolgenverweisung zeitigte abhängig davon, ob der Vorgang im BV oder PV verwirklicht wurde, unterschiedliche Wirkungen. Minderbeträge (Vorsteuerberichtigungsbeträge zulasten des Stpfl.) im BV führten zu Veräußerungskosten des einzelnen WG oder im Rahmen einer Betriebsveräußerung (BFH v. 26.3.1992 IV R 121/90, BStBl. II 1992, 1038; STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 34, 120–123 [9/2013]; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. C 91 [3/2013]). Im PV führte § 9b Abs. 2 dazu, dass Minderbeträge, die nach allgemeinen Grundsätzen den Veräußerungskosten (§ 23 Abs. 2) oder der nicht estbaren Sphäre zuzuordnen wären, als Erwerbsaufwendungen (WK) in die Einkünfteermittlung einzubeziehen waren (vgl. zur Berücksichtigung von Vorsteuerberichtigungen nach § 15a Abs. 4 UStG als WK bei Einkünften aus VuV statt als Veräußerungskosten zB BFH v. 17.3.1992 – IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17; v. 8.12.1992 – IX R 105/89, BStBl. II 1993, 656; BMF v. 23.8.1993, BStBl. I 1993, 698; deutlich BFH v. 19.11.2003 – IX R 32/00, BFH/NV 2004, 32). Im BMF-Schreiben v. 23.8.1993 (BStBl. I 1993,

698) folgte auch die FinVerw. der Ansicht, § 9b enthalte eine Rechtsfolgenverweisung. Da § 9b Abs. 2 nicht auf § 9 Abs. 1 verwies, war es unschädlich, wenn die Vorsteuerberichtigung durch eine Veräußerung des WG ausgelöst wurde und deshalb nicht zu den WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 gehörte (FUHRMANN in KORN, § 9b Rn. 25 [3/2007]; STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 34, 118, 131 f. [9/2013]; SCHULTE/HÖINK in KSM, EStG § 9b Rn. C 93 [3/2013]). Nicht abschließend geklärt ist, ob diese Zuweisung zu den WK (etwa aus VuV) nach früherer Rechtslage auch gilt, wenn eine stbare Grundstücksveräußerung gem. § 23 vorliegt. § 9b Abs. 2 aF wies uE den Vorsteuerberichtigungsbetrag in diesem Fall den Veräußerungskosten zu (aA – WK-Abzug STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 131 f. [9/2013]; SCHULTE/HÖINK in KSM, EStG § 9b Rn. C 93 [3/2013]). Siehe näher Anm. 84–86.

► *Mehrbeträge* (Vorsteuerberichtigungsbeträge zugunsten des Stpfl.) ließen aufgrund der Rechtsfolgenverweisung einerseits die vorher festgelegten AHK unberührt, andererseits jedoch waren die Mehrbeträge kraft Gesetzesbefehls als BE (im Betriebsvermögen) oder Einnahmen (im PV) erfolgswirksam, unabhängig davon, ob für den die Berichtigung auslösenden Sachverhalt ein Veranlassungszusammenhang zur Einkunftserzielung vorlag. Im BV stellt sich der Vorgang als weitere Gegenleistung (des Fiskus als Drittem) im Rahmen eines Veräußerungsvorgangs dar (SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. C 92 [3/2013]; MEYER, FR 2014, 876 [879 f.]; s. auch STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 119 [9/2013]); im PV zählen die Mehrbeträge uE bei steuerbaren Veräußerungen nach § 23 zum Veräußerungsentgelt, bei nicht steuerbaren Veräußerungen zu den laufenden Einnahmen (glA MEYER, FR 2014, 876 [879 f.]; aA – stets laufende Einnahmen SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. C 94 [3/2013]).

Jedenfalls vor BFH. v. 19.11.2003 – IX R 32/00, BFH/NV 2004, 32, fanden sich auch Befürworter der gegenteiligen Auffassung, § 9b Abs. 2 setze im Wege einer Rechtsgrundverweisung für die Qualifizierung von Vorsteuerberichtigungsbeträgen als Einnahmen/BE/BA oder WK die Veranlassung zu einer Einkunftsart voraus (s. Nds. FG v. 17.7.1985 – X 445/84, BB 1986, 1139, rkr.; Hess. FG v. 20.10.1989 – 4 K 670/88, EFG 1990, 168, rkr.; STUHRMANN, FR 1984, 171; STUHRMANN, StbJb. 1992/93, 217; MEYER, DStZ 1985, 195; BMF v. 1.12.1992, BStBl. I 1993, 10; zum Meinungsstreit vertiefend KURTH, FR 1984, 362; U. PRINZ, SteuStud. 1987, 143 [145]; U. PRINZ, FR 1993, 399; U. PRINZ, FR 1993, 713; § 9 Anm. 26; GRÖGLER, DB 1993, 1849; FREY, DStR 1993, 502 [505]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9b Rn. 16). Der RegE (BTDrucks. 12/5764, 17 f.) zum StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50) enthielt eine novellierte Fassung des Abs. 2, mit der die gegenteilige Auffassung der FinVerw. zu der Frage gesetzlich abgesichert werden sollte (zur Kritik an diesem „Nichtanwendungsgesetz“ vgl. U. PRINZ, FR 1993, 713), wurde aber nicht umgesetzt.

Neubestimmung des Regelungsgehalts in § 9b Abs. 2 durch das AIFM-StAnpG:

► *Anerkennung der BFH-Rechtsprechung für die Vergangenheit:* Der Gesetzgeber ist im AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. 2014, 2) in § 9b Abs. 2 von der vorbeschriebenen Vereinfachungsfunktion der Regelung und deren Charakter als Rechtsfolgenverweisung abgewichen. Durch die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/68, 71) wird aber zugleich für die Vergangenheit anerkannt, dass § 9b Abs. 2 aF eine Rechtsfolgenverweisung enthielt. Das BFH-Urteil v. 19.11.2003 – IX R 32/00, BFH/NV 2004, 32, in dem dies deutlich ausgesprochen worden war, war soweit ersichtlich, zuvor nicht im BStBl. veröffent-

licht worden. Auch nach der Gesetzesbegründung zum AIFM-StAnpG (BTDrucks. 18/68, 71) stellte § 9b Abs. 2 aF aber auf Grundlage der BFH-Rspr. eine „eigenständige Rechtsgrundlage für die Erfassung der Vorsteuerberichtigungsbeträge bei der Einkünfteermittlung“ dar. Bis zum Inkrafttreten der Neuregelung des Abs. 2 gem. Art. 11 Nr. 9 Buchst. c AIFM-StAnpG iVm. § 52 Abs. 23 Buchst. f ist § 9b Abs. 2 aF daher im Sinne einer reinen Rechtsfolgenverweisung auf Mehr- oder Minderbeträge anzuwenden, welche vor dem 29.11.2013 entstehen.

► *Neuregelung für Vorsteuerberichtigungen nach dem 28.11.2013:* Abs. 2 Halbs. 1 ordnet die Behandlung der Mehrbeträge als BE oder Einnahmen, Abs. 2 Halbs. 2 der Minderbeträge als BA oder WK nur noch unter der Voraussetzung an, dass diese Vorsteuerberichtigungsbeträge durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Nach der Neufassung ist für Vorsteuerberichtigungsbeträge iSd. § 15a UStG (Mehr- oder Minderbeträge) zu prüfen, ob diese nach den allgemeinen Voraussetzungen zu Einnahmen (§ 4 Abs. 4, § 8 Abs. 1) oder WK (§ 9 Abs. 1) oder BA (§ 4 Abs. 4) führen (MEYER, FR 2014, 876 [880]; s. zur zunächst nicht verabschiedeten Fassung des Gesetzes und zum ähnlichen Entwurf eines Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes 1993 (BTDrucks. 12/5630); STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 134, 134a [9/2013]; SCHULTE/HÖINK in KSM, EStG § 9b Rn. A 59 [3/2013]). Damit ist der Vereinfachungscharakter der Norm weitgehend entfallen. Liegt ein Veranlassungszusammenhang des Mehr- oder Minderbetrags zur Einkünfterzielung nicht vor, bestimmt Abs. 2 Satz 2, dass die Mehr- oder Minderbeträge nachträglich die AHK beeinflussen.

5–10 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des § 9b

11 1. Sachlicher Geltungsbereich des § 9b Abs. 1

Vorsteuer im Zusammenhang mit der Anschaffung/Herstellung eines Wirtschaftsguts: § 9b ist im Bereich des II. Abschnitts enthalten und betrifft die Einkommensermittlung. Die Regelung gilt für sämtliche Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1) ungeachtet der Ermittlungstechnik für die Einkünfte (ebenso STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 37–43b [9/2013]; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. A 17–A 20 [3/2013]). Dies ergibt sich auch aus dem Normzusammenhang mit § 9b Abs. 2 (s. sogleich).

► *Anwendung im Betriebsvermögen*

▷ *Vorsteuer aus AHK:* Vorsteuerbeträge, die durch die Anschaffung oder Herstellung eines WG veranlasst sind, führen gem. § 9b Abs. 1 zu sofort abzugsfähigen BA, wenn sie ustl. abzugsfähig sind. Bei fehlender Abzugsfähigkeit erhöhen sie die AHK (s. Anm. 3). In die HK sind die auf den Materialeinsatz und die Gemeinkosten entfallenden nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge einzubeziehen (R 9b Abs. 1 Satz 3 EStR 2012; LOCHTE in FROTSCHER/GEURTS, § 9b Rn. 3 [6/2010]; STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 37 [9/2013]; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. B 169–B171 [3/2013]). Entsprechendes gilt für geleistete Anzahlungen, so dass nur der Nettobetrag (Nennwert) gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 266 Abs. 2 HGB zu aktivieren ist, wenn das zu erwerbende WG für Umsätze verwendet werden soll, welche zum Vorsteuerabzug berechtigen und die StBeträge in der Rechnung über die Anzahlung gesondert

ausgewiesen werden (STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG-Vorbemerkung Rn. 851 [4/2013]; STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 22 [9/2013]; a.A. SCHULTE/HÖINK in KSM, EStG § 9b Rn. B 201 [3/2013]: Aktivierung der geleisteten Anzahlungen mit dem Bruttobetrag und Bildung eines passiven RAPs analog § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 in Höhe der gezahlten Vorsteuer).

- ▷ *Vorsteuer aus laufenden BA*: Vorsteuerbeträge, die nicht den Erwerb oder die Herstellung eines WG sondern laufende Aufwendungen betreffen, sind von § 9b Abs. 1 nicht erfasst. Sie sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 im Zeitpunkt der Zahlung (§ 11) als BA zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob die Vorsteuer abzugsfähig ist, oder nicht (STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 16 [9/2013]; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. B 207, B 211 [3/2013]. Bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) sind Verbindlichkeiten aufgrund der zivilrechtlichen Zahlungsverpflichtung gegenüber dem leistenden Unternehmer „brutto“ zu passivieren. Dem steht bei abziehbarer Vorsteuer ein zu aktivierender Erstattungs- bzw. Verrechnungsanspruch gegen das FA gegenüber, sodass die Vorsteuer im Ergebnis erfolgsneutral bleibt (s. BFH v. 4.5.2011 – I R 67/10, BFH/NV 2012, 6; auch STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, Vorbemerkung Rn. 843, 868 f. [4/2013]; ERHARD in BLÜMICH, § 9b Rn. 20, 21 [3/2014]; SCHULTE/HÖINK in KSM, EStG § 9b Rn. B 153, 194 f. [3/2013]; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Auflage 2015, § 9b Rn. 2).
- ▷ *Anwendung im Privatvermögen*
- ▷ *Vorsteuer auf AHK*: Im Bereich des Privatvermögens sind Vorsteuerbeträge, die den Erwerb eines WG betreffen, das zur Erzielung von Einkünften eingesetzt wird, gem. § 9b Abs. 1 ebenfalls nicht in die AHK einzubeziehen. Nicht abziehbarer Vorsteuer geht in die AHK ein und erhöht die AfA-Bemessungsgrundlage bzw. den Buchwert des WG bei der Ermittlung eines privaten Veräußerungsgewinns iSd. § 23 (LOCHTE in FROTSCHER/GEURTS, § 9b Rn. 3 [6/2010]; STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG-Vorbemerkung Rn. 850, 851 [4/2013]; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. B 153, B 218 [3/2013]).
- ▷ *Vorsteuer auf WK*: Im Bereich des Privatvermögens (Überschusseinkunftsarten) sind verrechenbare Vorsteuerbeträge, die nicht mit dem Erwerb eines WG, sondern mit laufenden Aufwendungen zusammenhängen, wie bei der Einnahmenüberschussrechnung dem Grunde nach WK, wenn sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind.

§ 9b Abs. 2: Vorsteuerberichtigungsbeträge nach § 15a: Die Regelung betrifft sowohl die Einkünfteermittlung im Wege der Bilanzierung (§ 5 Abs. 1), der Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3) als auch der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die WK (§§ 8, 9). Dies wird unmittelbar aus dem Gesetzestext deutlich, der für Mehr- und Minderbeträge deren Erfassung als BE oder Einnahmen oder als BA/WK nebeneinanderverlangt. Die Regelung setzt zugleich voraus, dass ustl. die Vorsteuerkorrektur unmittelbar über die Berichtigungsvorschrift des § 15a UStG und nicht über eine andere Regelung (zB im Wege der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe (§ 3 Abs. 9 UStG) oder eine Berichtigung gem. § 17 UStG) umgesetzt wird.

2. Persönlicher Geltungsbereich

12

Geltung für Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersubjekte: Die Regelung ist sowohl im Rahmen der ESt als auch der KSt über § 8 Abs. 1 KStG

bei der Einkünfteermittlung zu beachten. Da § 9b an die ustrechtl. Vorfragen anknüpft, ob Vorsteuer abgezogen werden kann oder eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG durchzuführen ist, muss das jeweilige EStSubjekt (natürliche Person), Gewinn- oder Einkünfteerzielungssubjekt (vermögensverwaltende PersGes. oder Mitunternehmerschaft) oder die juristische Person nach den ustrechtl. Vorgaben Unternehmer iSd. § 2 UStG sein (s. zu Problemfällen beim Auseinanderfallen von ertragsteuerlichem Stpfl. und ustl. Unternehmer unter Anm. 45; ebenso LOCHTE in FROTSCHER/GEURTS, § 9b Rn. 14 [6/2010]; SCHULTE/HÖINK in KSM, EStG § 9b Rn. A 21 [3/2013]).

Geltung für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige: Die Regelung gilt sowohl im Rahmen der unbeschränkten als auch der beschränkten StPflcht. Beschränkt Stpfl., die ausländ. Unternehmer im Sinne des UStG sind und im Inland die Vorsteuer für bezogene Eingangsleistungen nur im Wege des Vorsteuervergütungsverfahrens (§ 18 Abs. 9 UStG) geltend machen können, weil sie nicht der Regelbesteuerung unterliegen, fallen ebenfalls in den Anwendungsbereich des § 9b Abs. 1.

Pauschalierende Landwirte: § 9b Abs. 1 findet auch auf einen Land- und Forstwirt Anwendung, der seine Umsätze nach Durchschnittssätzen gem. § 24 Abs. 1 UStG versteuert. Mit den Vorsteuerpauschalen sind sämtliche Vorsteuerbeträge abgegolten, ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt (§ 24 Abs. 1 Satz 4 UStG). Der pauschalierte Vorsteuerabzug kann, soweit der Land- und Forstwirt größere Anschaffungen tätigt, im Einzelfall dazu führen, dass ein Teil der ausgewiesenen Vorsteuerbeträge tatsächlich nicht gem. § 15 UStG abgezogen werden kann. Im umgekehrten Fall, soweit der pauschalierte Vorsteuerabzug die tatsächlich aufgewandten Vorsteuerbeträge übersteigt, verbleibt bei dem Land- und Forstwirt in Höhe des übersteigenden Vorsteuerbetrags ein Ertrag. Ungeachtet dieser im Einzelfall bestehenden Ungenauigkeiten, die jeder Pauschalierung immanent sind, sollen mit der Pauschalierung gem. § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG dem Grunde nach alle tatsächlich angefallenen Vorsteuerbeträge erfasst und abgezogen werden. Ausgehend davon gehören gem. § 9b Abs. 1 EStG auch bei einem Durchschnittssatzversteuerer die tatsächlichen Vorsteuerbeträge, da sie als abgezogen gelten, nicht zu den AK bzw. HK (s. BFH v. 9.9.2010 – IV R 47/08, BFH/NV 2011, 426).

Kleinunternehmer: Ein Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 UStG) ist nicht zum Vorsteuerabzug iSd. § 15 Abs. 1 UStG berechtigt (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG), dh., die ertragstl. AHK werden gem. § 9b Abs. 1 unter Einbeziehung der USt bestimmt. Anderes gilt, wenn er nach § 19 Abs. 2 UStG auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet (s. auch SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. A 21, B 17 bis B 19 [3/2013]).

13 3. Zeitlicher Anwendungsbereich

§ 9b Abs. 1: Die aktuelle Fassung des Abs. 1 (StÄndG 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) ist seit dem VZ 2001 anzuwenden.

§ 9b Abs. 2: Durch Art. 11 Nr. 4 des AIFM-StAnpG (BGBl. I 2013, 4318) wurde § 9b Abs. 2 neu gefasst. Die Neuregelung ist gem. Art. 11 Nr. 9 Buchst. c des AIFM-StAnpG und des neuen § 52 Abs. 23 Buchst. f auf Mehr- oder Minderbeträge anzuwenden, die auf Änderungen der ursprünglich für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse iSd. § 15a UStG beruhen, welche nach dem 28.11.2013 eintreten.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu den Regelungen des Ertragsteuerrechts

14

Verhältnis zu den Abzugsverboten gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 und § 12 Nr. 3:

Bei der Beurteilung, welche Aufwendungen dem Grunde nach als BA oder WK abgezogen werden dürfen (§ 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1), ist § 12 vorrangig, da er konstitutiven Charakter hat und – für alle Einkunftsarten – die estl. relevante von der estl. irrelevanten Sphäre abgrenzt. Bei fast ausschließlich betrieblicher oder beruflicher Veranlassung von Aufwendungen greift § 12 insgesamt nicht ein, so dass in diesem Bereich dem BA- bzw. WKAbzug nur noch ein Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–12 und Abs. 7 (ggf. iVm. § 9 Abs. 5 Satz 1) entgegenstehen kann (vgl. § 12 Anm. 6). Eine speziellere Regelung enthält § 12 Nr. 3, nach dem weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte ua. die Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 oder des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5, 7 oder Abs. 7 gilt, abgezogen werden dürfen (zum Entnahmebegriff gem. § 12 Nr. 3 Halbs. 1 Alt. 2 s. BFH v. 7.12.2010 – VIII R 54/07, BStBl. II 2011, 451; zur Nichtgeltung bei pauschalierendem Landwirt BFH v. 3.2.2010 – IV R 45/07, BStBl. II 2010, 689).

► § 12 Nr. 1: Nicht abziehbare Aufwendungen iSd. § 12 Nr. 1 sind die gesamten privat veranlassten Aufwendungen des Stpfl. für seine eigene Lebensführung und für den Unterhalt seiner Familie, und zwar auch, wenn sie geringfügig oder untrennbar beruflich bzw. betrieblich mitveranlasst sind (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672). Greift § 12 Nr. 1 iVm. Nr. 3 ein, sind die erfassten Aufwendungen mit dem Bruttobetrag nicht als BA oder WK abzugsfähig (vgl. § 12 Anm. 132). Dies hat zur Folge, dass die erfassten Aufwendungen weder als BA bei den Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3) noch als WK bei den Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7) abgezogen werden können. Soweit unter § 12 Nr. 1 fallende Bruttoaufwendungen bei den Gewinneinkünften aus dem BV geleistet worden sind, sind sie als Entnahmen dem Gewinn wieder hinzuzurechnen (s. § 12 Anm. 15).

► § 12 Nr. 3 Halbs. 1 Alt. 2: Nicht estl. abziehbar ist die Vorsteuer auf die betrieblichen Aufwendungen, die in § 12 Nr. 3 Halbs. 1 Alt. 2 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5, 7 genannt sind. Zugleich sind nach § 15 Abs. 1a UStG bei der USt solche Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot der Nr. 1 oder des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4 und 7 gilt. Die Vorsteuer ist in den Fällen der § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5 und 7 Bestandteil der Bruttoaufwendungen und schon deshalb aufgrund dieser Regelungen estl. nicht abziehbar, ohne dass es der Regelung in § 12 Nr. 3 bedürfte.

▷ *Abzugsverbot bei Einkommensteuer und Umsatzsteuer:* Im Rahmen eines Anschaffungs- oder Herstellungsvorgangs, der sowohl unter § 15 Abs. 1a UStG als auch unter ein Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 fällt, kann die Vorsteuer aus der Anschaffung/Herstellung des WG ustl. nicht abgezogen werden (s. zB für § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 BFH v. 21.5.2014 – V R 34/13, BFH/NV 2014, 1682). Für Zwecke der ESt verlieren zudem die gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 nichtabzugsfähigen Aufwendungen ihren Charakter als AK oder HK für ein WG des notwendigen oder gewillkürten BV nicht (s. etwa zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679). Auf Ebene des § 9b Abs. 1 würde daher gedanklich im ersten Schritt das Abzugsverbot des § 15 Abs. 1a UStG zur Einbeziehung der nicht abzieh-

baren Vorsteuer in die AHK des WG führen. § 12 Nr. 3 schließt jedoch vorrangig schon vor Anwendung des § 9b Abs. 1 die Möglichkeit einer Gewinnminderung (über die AfA) aus der eigentlich in die AHK des WG eingehenden Vorsteuer aus (BIRKENFELD in BIRKENFELD/WÄGER, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 16 Rn. 42 [4/2004]) und beurteilt diese als nicht-abzugsfähige Aufwendung. Der Nettobetrag aus den AHK des WG ist je nach anzuwendendem Tatbestand des § 4 Abs. 5 ebenfalls eine nicht abzugsfähige BA. Auch nach der FinVerw. (R 9b EStH 2013) findet § 9b Abs. 1 keine Anwendung, da die nach § 15 Abs. 1a UStG nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge vollständig dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 unterliegen (ebenso SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. B 95, B 99 [3/2013])

- ▷ *Abzugsverbot nur in der Einkommensteuer:* Anschaffungs- oder Herstellungsvorgänge, die unter § 12 Nr. 3 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1, aber nicht zugleich unter § 15 Abs. 1a UStG fallen, betreffen in der Praxis hauptsächlich die AHK für ein häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b). Aufwendungen der Anschaffung und Errichtung entfallen estl auf einen separat zu betrachtenden Gebäudeteil; das häusliche Arbeitszimmer kann als betrieblich genutzter Gebäudeteil auch ein WG des notwendigen BV sein (s. zu den Ausnahmen § 8 EStDV). UStL kann unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG für die Vorsteuer aus den bezogenen Eingangsleistungen zur Anschaffung oder Errichtung des Gebäudeteils der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden (s. auch § 4 Anm. 1501). Die AHK für dieses WG sind dann gem. § 9b Abs. 1 ohne die ustl. abziehbare Vorsteuer zu aktivieren, die nach der Regelung nicht zu den AHK des WG gehört. Die dann eigentlich als BA abzugsfähige Vorsteuer (s. Anm. 3) darf aber estl. gem. § 12 Nr. 3 Halbs. 1 Alt. 2 nicht abgezogen werden. Dies verschärft das Problem des kumulativen Nebeneinanders der Abzugsbeschränkungen gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b einerseits und der Besteuerung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen für betrieblich genutzte Gebäudeteile bei den Gewinneinkünften andererseits. Problematisch ist, wenn weder die Vorsteuer noch die AfA im Rahmen der Einkünfteermittlung abgezogen werden können, später jedoch der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn unter Heranziehung eines (zu hohen) Buchwerts ermittelt wird, bei dem die „Schatten-AfA“ abzuziehen ist und sich die verausgabte Vorsteuer auch nicht mindernd auswirkt (s. BFH v. 28.8.2003 – IV R 38/01, BFH/NV 2004, 327; § 4 Anm. 1537; STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, Vorbemerkung Rn. 843, 844 [4/2013]).

15–16 Einstweilen frei.

2. Verhältnis zum Verfahrensrecht

17 a) Korrektur eines zu hohen umsatzsteuerlichen Vorsteuerabzugs im Jahr des Leistungsbezugs

Zu hoher einkommensteuerlicher Abzug von Betriebsausgaben/Werbungskosten: Der UStBescheid ist hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung kein Grundlagenbescheid für den EStBescheid, so dass eine (fehlerhafte) Beurteilung der Abziehbarkeit von Vorsteuerbeträgen in einem UStBescheid keine Bindungswirkung für die Beurteilung der Vorsteuerbeträge iSd. § 9b als WK oder BA bei der Ermittlung der Einkünfte entfaltet (BFH v. 6.7.1999 – IX B 21/99, BFH/NV 2000, 4; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. A 72 bis 75 [3/2013]). Bei einem im Jahr des Leistungsbezugs im USt-Bescheid anerkannten

fehlerhaft zu hohen oder unberechtigten ustl. Vorsteuerabzug wird estlich die Vorsteuer im Rahmen der Einkünfteermittlung gem. § 9b Abs. 1 zunächst als BA oder bei den WK abgezogen (s. Anm. 3). Wird der Vorsteuerabzug zu Lasten des Stpfl. im Abzugsjahr ustl. ohne Anwendung des § 15a UStG korrigiert, findet § 9b Abs. 2 keine Anwendung. Es ändert sich die Rechtsnatur der Vorsteuerbeträge für die estl. Betrachtung; diese müssen entsprechend § 9b Abs. 1 zu einer Erhöhung der estl. AHK, der Korrektur des BA/WK-Abzugs und zur Erhöhung der AfA im VZ des Abzugsjahres führen (ebenso SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. B 222 [3/2013]). Ist der ESt-Bescheid des Jahres des Leistungsbezugs aber bereits bestandskräftig, bestehen für diesen VZ nur eingeschränkte Korrekturmöglichkeiten, wenn der USt-Bescheid für dieses Jahr geändert wird:

► *Kein rückwirkendes Ereignis und keine widerstreitende Steuerfestsetzung:* Die Änderung der UStFestsetzung hinsichtlich der Abziehbarkeit von Vorsteuer im Jahr des Leistungsbezugs stellt kein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO für den bestandskräftigen EStBescheids dar und ermöglicht dessen Korrektur auch gem. § 174 AO nicht (BFH v. 4.5.2011 – I R 67/10, BFH/NV 2012, 6).

► *Geänderte Höhe der abzugsfähigen Vorsteuer als neue Tatsache?* Der BFH hat in einer Entscheidung offen gelassen, ob die geänderte Höhe der UStSchuld, in einem USt-Bescheid zu einer Korrektur der Gewinnermittlung im bestandskräftigen ESt-Bescheid für das Abzugsjahr gem. § 173 Abs. 1 AO führen kann (s. BFH v. 4.5.2011 – I R 67/10, BFH/NV 2012, 6, mit Hinweis auf BFH v. 13.1.2005 – II R 48/02, BStBl. II 2005, 451: Höhe der ESt als Tatsache für die Vermögensteuer). UE ist § 173 Abs. 1 AO bei einer nachträglich geänderten Festsetzung der USt, die auf einem geänderten Vorsteuerabzug beruht, im Rahmen des ESt-Bescheids für die Anwendung des § 9b Abs. 1 im Abzugsjahr nur unter engen Voraussetzungen anwendbar. Erforderlich ist, dass der Vorsteuerabzug im geänderten USt-Bescheid aufgrund eines nachträglich bekanntgewordenen Lebenssachverhalts und nicht aufgrund einer anderen rechtlichen Beurteilung der unveränderten und bei Erlass des ESt-Bescheids schon bekannten Tatsachen gemindert wird (zutreffend SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. A 74 [3/2013]).

► *Bilanzberichtigung:* Bei einer bestandskräftigen und nicht mehr änderbaren Veranlagung des VZ des Leistungsbezugs kann die Bilanz unabhängig von der Vorschrift in § 4 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 an der Fehlerquelle im VZ des Leistungsbezugs berichtigt werden, wenn der Fehler sich auf die Veranlagung nicht ausgewirkt hat (§ 4 Anm. 414–420). Hiervon ist sowohl für den fehlerhaft eingebuchten Anspruch auf Vorsteuererstattung und einer Verbindlichkeit aus der Verpflichtung gegenüber dem FA zur Rückzahlung der Vorsteuer und der zu niedrigen AHK für das WG gem. § 9b Abs. 1 auszugehen (SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. B 202 [3/2013]). Ist wie im Regelfall gem. § 9b Abs. 1 die abzugsfähige Vorsteuer als BA und von einer zu niedrigen AfA-Bemessungsgrundlage abgezogen worden, kann dieser Fehler nur im ersten noch offenen VZ berichtigt werden. Es ist der zutreffende Restbuchwert des WG (erhöht um die nicht abziehbare Vorsteuer und unter Abzug der in Anspruch genommenen AfA) auf die Restnutzungsdauer zu verteilen (s. § 4 Anm. 429 f., 433).

► *Einnahmenüberschussrechner/Überschusseinkünfte:* In diesem Fall ist die AfA-Bemessungsgrundlage auf den zutreffenden Betrag (um die ustl. nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge und abzüglich der in Anspruch genommenen AfA) zu erhöhen und über die Restnutzungsdauer abzuschreiben (s. BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. B 222 [3/2013], und Anm. 18).

18 b) **Behandlung eines zu niedrigen umsatzsteuerlichen Vorsteuerabzugs im Jahr des Leistungsbezugs in der Einkommensteuer**

Korrektur zu hoher Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3/Überschusseinkünften: Zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 hat der BFH entschieden, dass abziehbare Vorsteuer, die entgegen § 9b Abs. 1 nicht sofort als BA abgezogen, sondern den AHK zugeordnet und unzutreffend in die AfA-BMG einbezogen worden ist, in der Folge einer ustl. Korrektur für das Jahr des Leistungsbezugs in einem späteren VZ nicht im Wege einer „Sonderabschreibung“ oder Teilwertabschreibung auf einen Schlag abgezogen werden kann, sondern in den offenen VZ nach Erkenntnis des Fehlers der zutreffende Buchwert (ohne den enthaltenen Vorsteuerbetrag) weiter abzuschreiben ist (BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712, mit Anm. NÖCKER, jurisPR-SteuerR 39/2006 Anm. 1). Die Korrektur bei den Überschusseinkünften erfolgt daran angelehnt in der Weise, dass der zutreffende Buchwert (ohne den Vorsteuerbetrag) gleichmäßig auf den verbleibenden Nutzungszeitraum des WG zu verteilen ist (BFH v. 21.11.2013 – IX R 12/13, BStBl. II 2014, 563).

Korrektur zu hoher Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1: Ist der EStBescheid des Abzugsjahres bestandskräftig, in dem die abziehbare Vorsteuer als BA hätte abgezogen werden müssen, da sie gem. § 9b Abs. 1 nicht zu den AHK zählt, kann dieser Fehler in der Anfangsbilanz des ersten noch offenen VZ berichtigt werden (s. § 4 Anm. 429 f., 433). Es hat der Stpfl. in diesem Fall von zu hohen AHK abgeschrieben. Die Berichtigung ist in der Weise vorzunehmen, dass der in der Anfangsbilanz des ersten noch offenen VZ ausgewiesene (falsche) Restwert des WG (erhöht um die nicht abziehbare Vorsteuer und gekürzt um die tatsächlich in Anspruch genommene AfA) auf die Restnutzungsdauer zu verteilen ist (vgl. § 4 Anm. 433; BFH v. 4.5.1993 – VIII R 14/90, BStBl. II 1993, 661; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. B 202 [3/2013]).

19–22 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Behandlung der Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG bei
Anschaffungs- und Herstellungsvorgängen**

I. Grundlagen des umsatzsteuerlichen Rechts auf Vorsteuerabzug

23 **1. Gesamttatbestand**

Zusammenspiel verschiedener Regelungen: Das ustl. Recht auf Vorsteuerabzug setzt sich aus verschiedenen Regelungen innerhalb des § 15 UStG und des Unionsrechts im Rahmen eines Gesamttatbestands zusammen. Unionsrechtliche Grundlage des Vorsteuerabzugs und Auslegungsvorgabe für die Tatbestandsmerkmale der nationalen Regelungen in § 15 UStG sind die Vorgaben der Art. 168 ff. Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Nach Art. 168 MwStSystRL ist ein Stpfl. nur zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen „für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwen-

det“. Nach dem nationalen UStG sind die Voraussetzungen des „Rechts auf Vorsteuerabzug“ in den §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 15 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 4 UStG geregelt:

► *Grundtatbestand – § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG*: Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wenn der Unternehmer Leistungen von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen bezieht und für Ausgangsumsätze verwendet, die entweder stpfl. sind oder einer StBefreiung unterliegen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließt. Abziehbar sind nur die Steuerbeträge, die rechtlich geschuldet werden (vgl. BFH v. 2.4.1998 – V R 34/97, BStBl. II 1998, 695; v. 6.12.2007 – V R 3/06, BStBl. II 2009, 203), somit nicht die gesetzlich vom Rechnungsaussteller geschuldete (zu Unrecht ausgewiesene) Steuer nach § 14c UStG. Die Steuer muss von einem Unternehmer für eine Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellt worden und der Leistungsempfänger im Besitz einer den Vorgaben der §§ 14, 14a UStG genügenden Rechnung sein. Nicht als „für das Unternehmen“ ausgeführt gilt gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands, den der Unternehmer zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzen will.

► *Aufteilung der Vorsteuerbeträge (§ 15 Abs. 4 UStG)*: Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Die in Rechnung gestellte Vorsteuer für die Eingangsleistung ist aufzuteilen (§ 15 Abs. 4 Satz 1 UStG).

2. Gesetzliche Ausschlüsse des Vorsteuerabzugs und Sonderregelungen 24

Neben dem Grundtatbestand und dem Aufteilungsgebot enthält das UStG folgende gesetzliche Ausschlüsse für bestimmte Vorsteuerbeträge und Sonderregelungen:

Vorsteuerabzugsverbot für bestimmte estl Abzugsverbote: Nach § 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 gilt. Die Regelung erfasst je nach Abzugstatbestand sowohl die Erwerbskosten als auch die laufenden Aufwendungen (s. zur Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht BFH v. 21.5.2014 – V R 34/13, BFH/NV 2014, 1682). Ausgenommen von der Vorsteuerabzugsbeschränkung sind Bewirtungsaufwendungen, soweit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 einen Abzug angemessener und nachgewiesener Aufwendungen ausschließt (vgl. auch Abschn. 15.6 Abs. 6 UStAE); s. Anm. 14.

Vorsteuerabzugsverbot für bestimmte gemischt genutzte Gebäude: Nach § 15 Abs. 1b UStG sind Vorsteuerbeträge für ein dem Unternehmen vollständig zugeordnetes Grundstück, das sowohl für unternehmerische als auch für nicht-unternehmerische Zwecke genutzt wird, nicht abziehbar, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfallen (vgl. Abschn. 15.6a UStAE).

Vorsteuerabzugsverbot bei bestimmten steuerfreien Ausgangsumsätzen: § 15 Abs. 3 UStG regelt im Hinblick auf StBefreiungen für bestimmte Ausgangsumsätze des Unternehmers dessen Vorsteuerabzugsberechtigung.

Ermittlung der Vorsteuer nach Durchschnittssätzen: 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). Siehe auch Anm. 12.

Reiseleistungen: Führt der Unternehmer Reiseleistungen iSd. § 25 Abs. 1 UStG aus, 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. Abschn. 25.4 UStAE).

Wiederverkäufer: 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).

II. Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG

Sachliche Anknüpfung an das UStG: Was unter die „Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG“ für Zwecke des § 9b Abs. 1 fällt, richtet sich nach einer dynamischen Verweisung ausschließlich nach den in Anm. 23 und 24 angeführten Regelungen des nationalen UStRechts und der MwStSystRL in der zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs jeweils geltenden Fassung.

Zeitliche Anknüpfung an das UStG für das Entstehen des Vorsteuerabzugs: Es ist auch für § 9b Abs. 1 maßgeblich, wann ein „Vorsteuerbetrag“ nach den Regelungen des UStG entsteht, da er vor diesem Zeitpunkt auch für die estrechtl. Betrachtung nicht existent ist.

► *Grundsatz des Sofortabzugs:* Nach § 15 UStG entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs oder im Fall der Voraus- oder Anzahlung im Zeitpunkt der Zahlung (sog. Grundsatz des Sofortabzugs, vgl. Abschn. 15.12 und 15a Abs. 1 Satz 1 UStAE). Maßgeblich ist, ob der Stpfl. im Zeitpunkt des Leistungsbezugs die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, mit den Investitionsausgaben Umsätze auszuführen, für die der Vorsteuerabzug zugelassen ist (EuGH v. 8.6.2000 – C-400/98, BStBl. II 2003, 452; v. 8.6.2000 – C-396/98, BStBl. II 2003, 446; BFH v. 8.3.2001 – V R 24/98, BStBl. II 2003, 430; v. 17.5.2001 – V R 38/00, BStBl. II 2003, 434; v. 11.12.2003 – V R 48/02, BStBl. II 2006, 384).

► *Anspruchsentstehung und Ausübung des Vorsteuerabzugs:* Der einmal entstandene Anspruch auf Vorsteuerabzug entsteht endgültig und darf bei Änderung der Verhältnisse nicht rückgängig gemacht werden. Selbst bei einer Änderung der tatsächlichen Verwendung gegenüber der beabsichtigten Verwendung bei Leistungsbezug schon im Erstjahr ist nur eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG möglich (s. BFH v. 2.3.2006 – V R 59/05, BStBl. II 2006, 729). Besteht ein Recht auf Abzug der Vorsteuer, ist diese zeitlich nur im Besteuerungszeitraum der Entstehung in die Steuerberechnung gem. § 16 UStG einzubeziehen; es besteht kein ustl. Wahlrecht, die Vorsteuer in einem späteren Besteuerungszeitraum abzuziehen (BFH v. 1.12.2010 – XI R 28/08, BStBl. II 2011, 994; v. 13.2.2014 – V R 8/13, DB 2014, 1296).

Inzidentprüfung der umsatzsteuerlichen Abzugsfähigkeit der Vorsteuer im Rahmen der ESt: Die konkrete ustl. Veranlagung der bezogenen Eingangsleistung ist für § 9b Abs. 1 nicht entscheidend. Nach BFH v. 25.1.1994 (IX R 97, 98/90, BStBl. II 1994, 738) ist für § 9b Abs. 1 allein erheblich, ob nach dem

UStRecht eine materiell-rechtliche Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht (glA MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2015, § 9b Rz. 14).

Bedeutung des § 9b nur für Eingangsleistungen, die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind: § 9b Abs. 1 betrifft ausschließlich die Vorsteuer, für die auf Ebene des Leistungsempfängers, der eine Eingangsleistung bezieht, ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht und die aus estrechtl. Sicht einem Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang zuzuordnen ist (s. Anm. 12). Keine Besonderheiten gelten in den Fällen, in denen das Gesetz die UStSchuld des Leistenden auf den Empfänger verlagert, denn der Leistungsempfänger, der den Ausgangsumsatz des Leistenden versteuert, darf gleichzeitig die Vorsteuer für die bezogene Eingangsleistung abziehen (Fälle des innergemeinschaftlichen Erwerbs § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG iVm. § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG, § 13b iVm. § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG, Abschn. 13b.15 UStAE;s. STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG Vorbemerkung Rn. 813 [4/2013]; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. B 152 [3/2013]).

III. Umsatzsteuerliche Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gem. § 15 UStG im Einzelnen

1. Bezug einer Eingangsleistung „für das Unternehmen“ gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG

a) Umfang des umsatzsteuerlichen „Unternehmens“

26

Bezug der Eingangsleistung im ustl. Unternehmen: Die dem Leistungsempfänger in Rechnung gestellte Vorsteuer ist gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG nur abziehbar, wenn die Eingangsleistung (die erworbene vertretbare Sache/ein anderer Gegenstand oder die bezogene sonstige Leistungen) in das ustl. Unternehmen ganz oder teilweise eingeht. Hier ist zu beachten, dass das Merkmal „Unternehmen“ bei richtlinienkonformer Auslegung am Maßstab des Art. 9 MwStSystRl nicht gegenstandsbezogen im Sinne eines abgrenzbaren ustl. Unternehmensvermögens, sondern tätigkeits- und umsatzbezogen dahin gehend zu bestimmen ist, dass für den Vorsteuerabzug ein Zusammenhang des Eingangsumsatzes mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers erforderlich ist (OELMAIER in S/R, UStG § 15 Rn. 229 bis 231 [4/2014]). Auf Grundlage dieser umsatz- und tätigkeitsbezogenen Sichtweise sind für die Prüfung des Vorsteuerabzugs von der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers andere Tätigkeitsbereiche abzugrenzen. Ein Leistungsbezug außerhalb des Bereichs der wirtschaftlichen Tätigkeit kann den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschließen.

Überkommene Zwei-Sphären-Theorie: Nach früherer allgemein anerkannter Sichtweise konnte ein Unternehmer neben seinem unternehmerischen Bereich nur einen außerunternehmerischen (privaten) Bereich haben. Steuerbar waren nur Leistungen des Unternehmers, die er im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit (seines Unternehmens) als Ausgangsumsätze ausführte und der Vorsteuerabzug nur für solche Eingangsleistungen gegeben, die für den unternehmerischen Bereich bezogen wurden. Die Existenz dieser beiden Sphären war für Unternehmer anerkannt, die natürliche Personen waren, für gemeinnützige juristische Personen mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder juristische Personen des öffentlichen Rechts mit BgA (s. zum Ganzen LIPPROSS, DStZ 2012, 321 [322]; grundlegend BFH v. 20.12.1984 – V R 25/76, BStBl. II 1985, 176).

Hieraus folgte:

► *Zuordnungswahlrecht bei gemischter Verwendungsabsicht:* Eingangsleistungen, die gemischt verwendet werden sollten (sowohl für die wirtschaftliche Tätigkeit als auch für den außerunternehmerischen Bereich), konnten insgesamt dem Unternehmensvermögen (der wirtschaftlichen Tätigkeit) oder insgesamt der nichtunternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden. Der deutsche Gesetzgeber hat im StEntG 1999/2000/2002 (BStBl. I 1999, 304) eine unternehmerische Mindestnutzung der bezogenen Eingangsleistung in § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG von 10% für die Zuordenbarkeit in das Unternehmen (zur wirtschaftlichen Tätigkeit) vorgegeben. Bei vollständiger Zuordnung von gemischt für die wirtschaftliche Tätigkeit und unternehmensfremd genutzten Gegenständen zum Unternehmen wurde die Verwendung für außerunternehmerische Zwecke im Rahmen einer unentgeltlichen Wertabgabe besteuert (s. § 3 Abs. 1b Abs. 9a UStG s. auch BMF v. 2.1.2012 (BStBl. I 2012, 60 und 533)).

► *Auf dieser Grundlage basiert(e) auch das sog. Seeling-Modell* (EuGH v. 8.5.2003 – C-269/00, BStBl. II 2004, 378; Abschn. 3.4 Abs. 7 UStAE), das die Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes (für stpfl. Umsätze und unternehmensfremde Zwecke – privates Wohnen) zum ust. Unternehmensvermögen ermöglichte. Folge war die volle Abzugsfähigkeit der Vorsteuer aus den Anschaffungs- und Errichtungskosten. Aus dem sog. Seeling-Modell ergab sich bei saldierender Betrachtung des Vorteils aus dem vollen Vorsteuerabzug bei Leistungsbezug und der nachfolgenden Versteuerung unentgeltlicher Wertabgaben zumeist ein wirtschaftlicher Vorteil (vgl. HILLER, DStR 2005, 809; KRUMENACKER, UR 2007, 473; s. auch VwGO v. 24.9.2007, Zl. EU 2007/0008-1, 2006/15/0056, früher 2005/14/0035, DStR 2007, 2206, der EuGH v. 23.4.2009 – C-460/07 – Sandra Puffer, DStR 2009, 903, zugrunde lag; s. auch MEURER, MWStR 2015, 248 ff.; Vfg. der OFD Karlsruhe v. 19.2.2015, UR 2015, 369 [369] Beispiel 1). Für den Fall, dass die Ausübung des Zuordnungswahlrechts des Gebäudes nicht wirksam war, aber dennoch der Vorsteuerabzug gewährt wurde, besteht nach der Rspr. eine Korrekturmöglichkeit zu Lasten des Unternehmers gem. § 15a UStG, s. BFH v. 23.10.2014 – V R 11/12, DStR 2015, 67; HEUERMANN, DB 2015, 572 ff.; kritisch MEURER, MWStR 2015, 248 ff.).

► *Abgrenzung der Seeling-Fälle von den Fällen des § 15 Abs. 1b UStG:* Gemäß § 27 Abs. 16 UStG bleiben für Seeling-Fälle die vorstehenden ustl. Grundsätze unverändert, wenn das gemischt genutzte WG aufgrund eines vor dem 31.12.2010 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft worden oder mit dessen Herstellung vor dem 31.12.2010 begonnen worden ist. Für später angeschaffte oder hergestellte WG gilt das Vorsteuerabzugsverbot des § 15 Abs. 1b UStG (Art. 168a MwStSystRL; zur Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG auf Vorsteuerbeträge aus laufenden Aufwendungen nach dem 1.1.2011 auch bei Seeling-Gebäuden s. MEURER, NWB 2014, 980 [982]).

Heutige Drei-Sphären-Theorie: Nach den Vorgaben des EuGH im Urteil v. 12.2.2009 (515/07 – VNLTO, DStR 2009, 369) musste der BFH die bisherige Einteilung des der Tätigkeitsbereiche des Unternehmers nur in zwei Teilbereiche korrigieren. Der EuGH unterscheidet nunmehr drei Tätigkeitsbereiche des Unternehmers, die unabhängig von der Rechtsform bei jedem Unternehmer vorliegen können (grundlegend BFH v. 9.12.2010 – V R 17/10, BStBl. II 2012, 53; v. 12.1.2011 – XI R 9/08, BStBl. II 2012, 58; Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE; s. auch LIPPROSS, DStZ 2012, 321 [328]; RADEISEN, Stbg 2013, 56 [57 ff.]; MEYER, UStB 2014, 115 ff.; OELMAIER, MwStR 2014, 600 [601 f.]).

► *Unternehmerischer Tätigkeitsbereich*: Zu diesem gehören die wirtschaftlichen Tätigkeiten (Leistungen des Unternehmers gegen Entgelt), die in den Anwendungsbereich der USt fallen, also ustl. sowohl zu stbaren Leistungen als auch – ggf. nach Maßgabe des § 15 Abs. 4 UStG anteilig – für Eingangsleistungen, die mit der wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, zu abzugsfähiger Vorsteuer aus Eingangsleistungen führen.

► *Nichtunternehmerischer Bereich mit zwei Unterfallgruppen*:

▷ *Nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne*: Hierunter fällt unter dem Blickwinkel des Vorsteuerabzugs die beabsichtigte Verwendung einer Eingangsleistung für eine Ausgangsleistung, die *nicht* der USt unterliegt, gleichwohl aber „unternehmensnah“ mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers zusammenhängt. Es handelt sich bei dieser nichtwirtschaftlichen Nutzung im engeren Sinne in der Regel um den Tätigkeitsbereich eines Unternehmers, der keinen klassischen „Privatbereich“ (keine unternehmensfremde Tätigkeit) haben kann (RADEISEN, Stbg 2013, 56 [57]; UStAE Abschn. 2.3 Abs. 1a). Beispiele sind der Bezug von Eingangsleistungen für den privaten Bedarf des Personals (BFH v. 9.12.2010 – V R 17/10, BStBl. II 2012, 53 – Eingangsleistungen für einen Betriebsausflug, die oberhalb der IStl. 110 €-Grenze für Aufmerksamkeiten liegen), unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins, die aus ideellen Vereinszwecken heraus verfolgt werden (BFH v. 6.10.2010 – V R 29/09, BStBl. II 2010, 885), hoheitliche Tätigkeiten jPÖR (s. BFH v. 3.3.2011 – V R 23/10, BStBl. II 2012, 74 – Aufwendungen zur Marktplatzsanierung einer Gemeinde), die Veräußerung von Gegenständen, die nicht dem ustl. Unternehmensvermögen angehören (vgl. BFH v. 13.1.2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61 – Eingangsleistungen zur Herstellung von Erschließungsanlagen einer GmbH, die auf die Gesellschafter-Gemeinde unentgeltlich übertragen werden sollten).

▷ *Unternehmensfremde Tätigkeiten*: Hierunter fällt die Verwendung einer Eingangsleistung für den privaten Bedarf des Unternehmers, wenn er eine natürliche Person ist, für den privaten Bedarf des Personals (bei Aufmerksamkeiten und Überlagerung durch betriebliche Interessen) oder der Bezug einer Eingangsleistung durch eine Kapital- oder PersGes., die ausschließlich dem privaten Bedarf des Gesellschafters dient (s. BFH v. 12.1.2011 – XI R 9/08, BStBl. II 2012, 58, zum Bezug von Eingangsleistungen für ein Wohngebäude, das dem Gesellschafter unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen wird; BFH v. 20.3.2014 – V R 27/12, BFH/NV 2014, 1097; v. 11.4.2013 – V R 29/10, BStBl. II 2013, 840; zur Pkw.-Überlassung an den Gesellschafter-Geschäftsführer s. BFH v. 5.6.2014 – XI R 2/12, BFH/NV 2014, 1864; zu Strafverteidigungskosten; zum Ganzen UStAE Abschn. 2.3 Abs. 1a).

Folgerungen für die Zuordnung von Eingangsleistungen in den Bereich des Unternehmens: Diese Unterscheidung von bis zu drei unternehmerischen Tätigkeitsbereichen hat unmittelbaren Einfluss auf die Zuordnung von Eingangsleistungen in den Bereich des Unternehmens (zur wirtschaftlichen Tätigkeit) und den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 UStG. In der Praxis wird derzeit wie folgt differenziert (Abschn. 15.2c Abs. 1 und 2 UStAE; MEYER, UStB 2014, 115 ff.):

► *Zuordnungsgebot*: Wird bei Leistungsbezug beabsichtigt, die Eingangsleistung (den bezogenen Gegenstand/die bezogene sonstige Leistung) ausschließlich für die wirtschaftliche Tätigkeit zu verwenden, ist die Eingangsleistung vollständig dem Unternehmen zuzuordnen. Hier besteht kein Wahlrecht des Unternehmers für eine andere Zuordnung, sondern ein Zuordnungsgebot.

► **Zuordnungsverbot:** Wenn der Unternehmer bei Leistungsbezug beabsichtigt, die bezogene Leistung (Gegenstand/sonstige Leistung) einzusetzen, um keine entgeltlichen oder gleichgestellten Leistungen zu erbringen, also die Eingangsleistung nur für seine nichtunternehmerische Tätigkeit (nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne und/oder unternehmensfremde Tätigkeit) einsetzen will, besteht ein Zuordnungsverbot. Die Eingangsleistung findet schon keinen Eingang in das Unternehmen und berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug.

► **Zuordnungswahlrecht bei beabsichtigter gemischter Verwendung:** Ist bei Bezug eines einheitlichen Gegenstands eine gemischte Verwendung sowohl für die wirtschaftliche Tätigkeit als auch für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit vorgesehen, sind verschiedene Unterfallgruppen zu bilden. (s. Anm. 30, 32).

27–29 Einstweilen frei.

b) Wichtige Fallgruppen zur Zuordenbarkeit von Eingangsleistungen in das umsatzsteuerliche Unternehmen

30 aa) Beschränkung des Zuordnungswahlrechts bei gemischter Nutzung für die wirtschaftliche und die nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne

Die Aussagen des EuGH im VNLTO-Urteil (EuGH v. 12.2.2009 – 515/07 – VNLTO, Slg. 2009, I-839-882) haben zu einer Beschränkung des zuvor anerkannten generellen Zuordnungswahlrechts bei gemischter Verwendung einer Eingangsleistung nach der Zwei-Sphären-Theorie geführt (s. oben Anm. 26). So hat der BFH anknüpfend an diese Rspr. des EuGH entschieden, die beabsichtigte gemischte Verwendung einer Eingangsleistung (zumeist eines erworbenen einheitlichen Gegenstands) sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne berechtige, führe *nicht mehr* zu dem Wahlrecht, die Eingangsleistung vollständig dem Unternehmensvermögen zuordnen zu können (BFH v. 9.12.2010 – V R 17/10, BStBl. II 2012, 53; v. 12.1.2011 – XI R 9/08, BStBl. II 2012, 58; v. 19.7.2011 – XI R 29/09, BStBl. II 2012, 430; UStAE Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a; OELMAIER in S/R, UStG § 15 Rn. 232 [4/2014]).

Zuordnungsmöglichkeiten bei Gegenständen: Ein einheitlicher *Gegenstand*, der im Rahmen einer Eingangsleistung angeschafft oder hergestellt wird und sowohl für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmers als auch für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne (aber nicht für eine unternehmensfremde Tätigkeit) verwendet werden soll, kann damit nicht mehr dem Unternehmen insgesamt zugeordnet werden, was zum teilweisen Verlust des Vorsteuerabzugs führt. Es ist der Leistungsbezug aufzuteilen, so dass nur der für die wirtschaftliche Tätigkeit verwendete Teil des Gegenstands in das Unternehmen Eingang finden kann und zur Vorsteuer berechtigt (Aufteilungsgebot, vgl. UStAE Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a Satz 1; zur teilunternehmerischen Nutzung von Fahrzeugen s. Abschn. 15.23 Abs. 3 Satz 6 UStAE). Die Nutzung für wirtschaftliche Tätigkeiten (den unternehmerischen Bereich) muss jedoch mindestens die 10 %-Grenze gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG erreichen (BFH v. 19.7.2011 – XI R 21/10, BStBl. 2012, 430).

Aufteilungsgebot bei Bezug vertretbarer Sachen und sonstiger Leistungen: Eine Aufteilung (analog § 15 Abs. 4 UStG) der Vorsteuerbeträge aus bezogenen Eingangsleistungen ist bei Bezug vertretbarer Sachen (zB bei GWG) und sonstiger Leistungen vorzunehmen (s. UStAE Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 1). Es gelangt ohne weitergehende Zuordnungsmöglichkeit von vornherein nur ein be-

stimmter Teil der Eingangsleistung in das ustl. Unternehmen. Die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer ist nur für den Teil der Eingangsleistung zu prüfen, der in das Unternehmen eingegangen ist. Allerdings ist in diesen Fällen ebenfalls zu untersuchen, ob die bezogenen Leistungen im Zusammenhang mit dem Gebrauch, der Nutzung oder Erhaltung eines dem ustl. Unternehmen zugehörigen Gegenstands stehen und damit dessen Zuordnung und die Möglichkeit des vollen Vorsteuerabzugs teilen können (s. auch Abschn. 15.2c Abs. 2 Satz 2 bis 6 UStAE; LIPPROSS, DStZ 2012, 321 [329]).

Anteiliger Vorsteuerabzug entsprechend § 15 Abs. 4 UStG: Der Leistungsbezug ist in entsprechender Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG im Wege einer sachgerechten Schätzung nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Zurechnung aufzuteilen.

Weitere Folgerungen aus dem Aufteilungsgebot: Vermindert sich die Nutzung für die wirtschaftliche Tätigkeit und erhöht sich die Nutzung des Gegenstands für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne, ist dieser Vorgang als unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 iVm. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG), führt jedoch nicht zu einer Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG (s. RADEISEN, Stbg 2013, 56 [58]). Für den umgekehrten Vorgang, dass sich die Verwendung des Gegenstands für die wirtschaftliche Tätigkeit erhöht, gewährt die FinVerw. eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers aus Billigkeitsgründen gem. § 15a UStG (s. UStAE Abschn. 15a.1 Abs. 7; zu gemischt verwendeten Fahrzeugen; RADEISEN, Stbg 2013, 56 [58]).

Anwendungsfälle des Aufteilungsgebots:

► *Leistungsbezüge juristischer Personen des öffentlichen Rechts*, die neben einem BgA ihren hoheitlichen Aufgaben nachgehen, wenn die bezogenen Eingangsleistungen gemischt für die Tätigkeit in beiden Bereichen verwendet werden sollen, berechnen damit nicht zum vollen Vorsteuerabzug (s. UStAE Abschn. 15.19 Abs. 3). Der BFH hat Aufwendungen aus den Kosten einer Marktplatzsanierung, der sowohl entgeltlich vermietet als auch für den Gemeingebrauch genutzt wurde, nicht als vollständig dem unternehmerischen Bereich zuordenbar angesehen (BFH v. 3.3.2011 – V R 23/10, BStBl. II 2012, 74). Als Aufteilungsmaßstab für den in das Unternehmen eingehenden Teil der Leistungen hat der BFH etwa die für die Renovierung eines Marktplatzes angefallenen Vorsteuerbeträge nach der Anzahl der Markttage im Verhältnis zur Gesamtzahl der Tage eines Kalenderjahres als Aufteilungskriterium angesehen (BFH v. 3.3.2011 – V R 23/10, BStBl. II 2012, 74; s. auch UStAE Abschn. 15.19 Abs. 3; krit. LIPPROSS, DStZ 2012, 321 [327]; zur Diskussion um den Aufteilungsmaßstab s. HUSCHENS, UVR 2011, 310 [315]; KEYSER, UVR 2011, 269 [271 ff.]; RANG/BALDAUF, DStZ 2014, 68 [75 ff.]).

► *Leistungsbezüge gemeinnütziger Körperschaften*, die neben einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ideelle Zwecke verfolgen, unterliegen ebenfalls dem Aufteilungsgebot. Eingangsleistungen, die nicht für die wirtschaftliche Tätigkeit bezogen werden, gehen nicht in das Unternehmen ein und berechnen nicht zum Vorsteuerabzug. Zur Anschaffung eines Pkw. durch einen Verein zur Nutzung für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und für ideelle Zwecke s. UStA Abschn. 15.23 in Beispiel 1 und 2, sowie HUSCHENS, UVR 2011, 310 [313 ff.]).

► *Leistungsbezüge natürlicher Personen:* Auch für Leistungsbezüge natürlicher Personen hat der BFH anerkannt, dass Eingangsleistungen für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne bezogen werden können. Er hat für diese Eingangsleistungen und ein Wahlrecht des Unternehmers zur vollständigen

Zuordnung der Leistung zum Unternehmen abgelehnt. Für Aufwendungen aus der Errichtung eines Schuppens, auf dessen Dach eine Fotovoltaikanlage betrieben, der aber selbst nicht für eine wirtschaftliche Tätigkeit genutzt werden sollte, hat der BFH die dauerhafte Nichtverwendung des Schuppens (den Leerstand) als nichtwirtschaftliche Tätigkeit des Stpfl. im engeren Sinne beurteilt (BFH v. 19.7.2011 – XI R 29/09, BStBl. II 2012, 430). Die Fotovoltaikanlage selbst stellt einen eigenständigen Zuordnungsgegenstand dar, der zwingend der wirtschaftlichen Tätigkeit „Stromerzeugung“ zuzuordnen ist (s. UStAE Abschn. 2.3 Abs. 1a mit Übergangsregelung und Abschn. 15.2c Abs. 8 Beispiele 1 und 2 sowie BECKER, NWB 2013, 3679 [3682 f.]).

► *Leistungsbezüge von Holding-Kapitalgesellschaften*: Siehe zur Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche bei Holdings die EuGH Vorlagen des BFH v. 11.12.2013 – XI R 38/12, BStBl. II 2014, 428 und v. 11.12.2013 – XI R 17/11, BStBl. II 2014, 417; Az. des EuGH: C-108/14, C-109/14 (zu den Schlussanträgen des Generalanwalts v. 26.3.2014 s. MwStR 2015, 253 ff.), und Abschn. 15.21 und 15.22 des UStAE.

31 bb) Zuordnungswahlrecht bei beabsichtigter gemischter Verwendung des Gegenstands für die wirtschaftliche und die unternehmensfremde Tätigkeit

Fortbestehen des Zuordnungswahlrechts: Das bereits unter Geltung der Zwei-Sphären-Theorie anerkannte Zuordnungswahlrecht, einen Gegenstand, der sowohl für die wirtschaftliche Tätigkeit als auch für die unternehmensfremde (private) Tätigkeit verwendet werden soll, dem Unternehmen (der wirtschaftlichen Tätigkeit) insgesamt, teilweise dem Unternehmen und teilweise dem unternehmensfremden Bereich oder insgesamt dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen zu können, besteht auch nach der VNLTO-Entscheidung des EuGH. Die vollständige Zuordnung eines gemischt verwendeten einheitlichen Gegenstands zum Unternehmensvermögen hat nach wie vor zur Folge (s. den Überblick bei RADEISEN, Stbg 2013, 56 [58]; UStAE Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b; Vfg. OFD Karlsruhe v. 19.2.2015, UR 2015, 369, Beispiele 5 bis 7), dass

- die Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Errichtungskosten dem Grunde nach (vorbehaltlich einer Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG) abzugsfähig ist. Die Verwendung für unternehmensfremde Zwecke unterliegt der Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a oder Abs. 1b UStG;
- wenn sich der unternehmerische Nutzungsanteil erhöht, dies nicht zu einer Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG zugunsten des Unternehmers führt, da dieser bei Bezug der Eingangsleistung aufgrund deren Zuordnung zum Unternehmensvermögen die volle Vorsteuer abziehen konnte;
- wenn der Gegenstand tatsächlich in geringerem Umfang unternehmerisch verwendet wird, als bei Bezug der Leistung beabsichtigt, der Unternehmer eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern hat, nicht aber der Vorsteuerabzug gem. § 15a UStG zu berichtigen ist. § 9b Abs. 2 findet keine Anwendung.

Beschränkung des Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Gebäuden (§ 15 Abs. 1b UStG): Bei Gebäuden, die gemischt sowohl für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmers als auch unternehmensfremd (für Wohnzwecke) verwendet werden sollen, hat der Gesetzgeber auf Grundlage des Art. 168a MwStSystRL in § 15 Abs. 1b UStG für nach dem 31.12.2010 angeschaffte oder hergestellte Gebäude eine Vorsteuerabzugsbeschränkung eingefügt. Der Unternehmer kann, wenn er das Grundstück vollumfänglich dem Unternehmensver-

mögen zuordnet, lediglich die auf den unternehmerisch genutzten Grundstücksteil entfallende Vorsteuer geltend machen. § 15 Abs. 1b UStG setzt die Abziehbarkeit nach § 15 Abs. 1 UStG und damit die volle Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen voraus. § 15 Abs. 1b UStG beschränkt demgemäß nicht das Zuordnungswahlrecht, sondern nur die daraus resultierende Abziehbarkeit der Vorsteuer (Abschn. 15.6a Abs. 1 Satz 3 UStAE). Flankierend hat der Gesetzgeber in §§ 15a Abs. 6a, Abs. 8 Satz 2 UStG besondere Vorsteuerberichtigungstatbestände in das Gesetz eingefügt (s. auch STERZINGER, BB 2012, 1699 [1700]). Anbauten, Erweiterungen, Außenanlagen und Photovoltaikanlagen stellen eigene Zuordnungsobjekte dar (Vfg. OFD Karlsruhe v. 19.2.2015, UR 2015, 369 [371] Beispiele 8 und 9). Siehe zur Anwendung des § 9b Abs. 2 unter Anm. 82, 86.

Dokumentation der Zuordnungsentscheidung:

► *Rechtsprechung und Finanzverwaltung:* Eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung setzt voraus, dass die Zuordnung des gemischt genutzten Gegenstands in den USt-Voranmeldungen des Leistungsbezugs, spätestens aber bis zur gesetzlichen Abgabefrist für StErklärungen gem. § 18 Abs. 3 UStG iVm. § 149 Abs. 2 Satz 1 AO (31. Mai des Folgejahres) dem FA gegenüber erklärt werden muss. Die Fristverlängerungen für die Abgabe der StErklärungen führen nicht zur Verlängerung dieser in richterlicher Rechtsfortbildung entwickelten Frist (BFH v. 7.7.2011 – V R 42/09; v. 7.7.2011 – V R 21/10, BStBl. II 2014, 81; v. 11.7.2012 – XI R 17/09, BFH/NV 2013, 266; v. 20.3.2014 – V R 27/12, BFH/NV 2014, 1097; Abschn. 15.2c Abs. 16 bis 19 mit Beispielen). Bis zu diesem Zeitpunkt kann auch eine zB im Voranmeldungsverfahren getroffene Zuordnungsentscheidung korrigiert werden (vgl. BFH v. 7.7.2011 – V R 21/10, BStBl. II 2014, 81). Die Zuordnungsentscheidung muss auch bei gestreckten Herstellungsvorgängen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, für jedes Jahr des Leistungsbezugs einzeln und nicht erst für das Jahr der Fertigstellung insgesamt ausgeübt werden (BFH v. 7.7.2011 – V R 21/10, BStBl. II 2014, 81; Abschn. 15.2c Abs. 19 UStAE mit Beispielen 1 bis 3). Gelingt die fristgerechte Dokumentation der Zuordnungsentscheidung nicht, wird der Gegenstand dem Unternehmensvermögen insgesamt nicht zugeordnet und gehen die für diesen Gegenstand bezogenen Eingangsleistungen insgesamt nicht in das Unternehmensvermögen ein, was zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führt. Für den Fall, dass die Zuordnungsentscheidung des Gebäudes nicht wirksam ist, aber der Vorsteuerabzug gewährt wurde, besteht in den Seeling-Fällen eine Korrekturmöglichkeit gem. § 15a UStG, s. BFH v. 23.10.2014 – V R 11/12, DStR 2015, 67; HEUERMANN, DB 2015, 572 ff.; kritisch MEURER, MWStR 2015, 248 ff.).

► *Ertragsteuerliche Behandlung des Gegenstands als Indiz für die Zuordnungsentscheidung:* Die FinVerw. (Abschn. 15.2c Abs. 17 UStAE) berücksichtigt neben einer ausdrücklichen Zuordnungsentscheidung auch Anhaltspunkte, die konkludent für eine vollständige oder teilweise Zuordnung des Gegenstands und der darin eingehenden Leistungen zum Unternehmen sprechen. Die bilanzielle und ertragstrechl. Behandlung des WG soll z.B. als Indiz für die ustrechtl. Behandlung herangezogen werden können (etwa der Umstand, dass der Unternehmer einen Gegenstand nicht als gewillkürtes BV behandelt, obwohl die Voraussetzungen dafür gegeben sind, soll gegen die Zuordnung zum Unternehmen sprechen). Umgekehrt soll es für eine Zuordnung zum Unternehmen sprechen, wenn der Unternehmer einen aktivierungspflichtigen Gegenstand nur mit den Netto-AK oder HK aktiviert, weil nach § 9b Abs. 1 Satz 1 der Vorsteuerbetrag nach § 15 UStG, soweit er ustrechtl. abgezogen werden könne, nicht zu den AK oder HK des WG gehöre.

► *Besondere Anforderungen an die Eindeutigkeit der Zuordnungsentscheidung bei gemischt genutzten Gebäuden:* Nach Abschn. 15.2c Abs. 18 UStAE muss der Unternehmer entweder in den USt-Voranmeldungen für den jeweiligen Zeitraum des Leistungsbezugs seine Zuordnungsentscheidung eindeutig dokumentieren, spätestens er aber durch eine gegenüber dem FA bis zum 31. Mai des Folgejahrs abzugebende schriftliche Erklärung kundtun, in welchem Umfang er das Gebäude dem Unternehmen zuordnen will. Gibt es in keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen, kann die vollständige Zuordnung nicht unterstellt werden. Zu Herstellungsvorgängen, die sich über mehr als ein KJ. erstrecken s. Abschn. 15.2c Abs. 19 UStAE.

32 Einstweilen frei.

33 c) Bezug der Eingangsleistung „für“ das Unternehmen

Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei Zusammenhang der Eingangsleistung mit schädlichen Ausgangsumsätzen:

► *Grundsatz des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs – Einzelzuordnung:* Aufgrund der umsatz- und tätigkeitsbezogenen Prüfung des Vorsteuerabzugs nach den Vorgaben des Unionsrechts ist für jeden Eingangsumsatz zu prüfen, ob dieser in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit steht (Anm. 26; zur Vertiefung und Kritik OELMAIER, MwStR 2014, 600 [602 ff.]). Der Unternehmer ist gem. § 15 Abs. 1 und 2 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er bezogene Eingangsleistungen für steuerpflichtige Ausgangsumsätze zu verwenden beabsichtigt. Der BFH hat in mehreren Entscheidungen die erforderlichen Kriterien des „direkten und unmittelbaren Zusammenhangs“ zwischen Eingangsleistung und Ausgangsumsätzen des Unternehmers herausgearbeitet. Für die Prüfung dieses Zusammenhangs zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz ist dabei nach dem objektiven Charakter der bezogenen Eingangsleistung (und nicht nach den Absichten des Stpfl. als Leistungsbezieher) wie folgt zu differenzieren (vgl. zB BFH v. 9.2.2012 – V R 40/10, BStBl. II 2012, 844; v. 11.4.2013 – V R 29/10, BStBl. II 2013, 840; FILTZINGER, UR 2014, 293 [295] und Übersicht auf 303; Abschn. 15.2b Abs. 2 Nr. 1 bis 3 UStAE):

- ▷ *Besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang der Eingangsleistung zu einem einzelnen stpfl. Ausgangsumsatz,* kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, weil er die Leistung „für“ seine wirtschaftliche Tätigkeit und damit „für“ das Unternehmen bezieht. Die Aufwendungen für den Leistungsbezug gehören dann zu den Kostenelementen dieses spezifischen Ausgangsumsatzes. Eine solche Einzelzuordnung ist gegenüber anderen Zusammenhängen vorrangig.
- ▷ *Bei einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang der Eingangsleistung zu einem Ausgangsumsatz,* der mangels wirtschaftlicher Tätigkeit nicht steuerbar ist oder – ohne Anwendung von § 15 Abs. 3 UStG – stfrei ist, besteht aufgrund dieser schädlichen Einzelzuordnung keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Dies gilt auch, wenn der Unternehmer eine Leistung zB für einen stfreien Ausgangsumsatz bezieht, um mittelbar seine zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu stärken, da der von ihm verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist (s. EuGH v. 21.2.2013 – C-104/12, DStR 2013, 411; BFH v. 11.4.2013 – V R 29/10, BStBl. II 2013, 840).
- ▷ *Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer Eingangsleistung und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen,* ist also keine Einzelzuordnung möglich, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt

sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises aller von ihm erbrachten Ausgangsumsätze sind. Derartige Kosten hängen direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen und berechtigen dem Grunde nach (vorbehaltlich einer Vorsteueraufteilung gem. § 15 Abs. 4 UStG) zum Vorsteuerabzug.

Bedeutung für § 9b Abs. 1: § 9b Abs. 1 knüpft an Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge von WG an. Bei Anschaffung oder Herstellung eines Gegenstands ist nicht für jede Eingangsleistung zu prüfen, mit welchem künftigen Ausgangsumsatz sie in direktem und unmittelbarem Zusammenhang steht. Gehört ein Gegenstand (z.B. ein Gebäude) dem ustl. Unternehmensvermögen (aufgrund des Zuordnungsgebots bei vollständiger Verwendung für die wirtschaftliche Tätigkeit oder des Zuordnungswahlrechts bei gemischter Verwendung) an, ist für den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen für dessen Anschaffung oder Errichtung entscheidend, für welche Ausgangsumsätze der Gegenstand, der einheitliches Zuordnungssubjekt der Eingangsumsätze ist, verwendet werden soll (BFH v. 7.5.2014 – V R 1/10, BFHE 245, 416; Abschn. 15.2c Abs. 9 UStAE zu Gebäuden). Zur Vorsteueraufteilung gem. § 15 Abs. 4 UStG bei gemischter Verwendung eines Gebäudes s. Anm. 38.

Einstweilen frei.

34–35

2. Vorsteueraufteilung gem. § 15 Abs. 4 UStG

a) Zuordnung zum Unternehmensvermögen

36

Zuordnungsgebot: Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine von ihm bezogene sonstige Leistung vollständig für die wirtschaftliche Tätigkeit, aber teilweise zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, gehört der Gegenstand/die sonstige Leistung zum Unternehmensvermögen (s. zu Immobilien WAGNER, Ubg 2015, 80 [80]), ist aber gem. § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Ausgangsumsätzen (Verwendungsumsätzen) „wirtschaftlich zuzurechnen“ ist. Nach Satz 2 dieser Vorschrift kann der Unternehmer die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG regelt schließlich für die ab dem 1.1.2004 bezogenen Eingangsleistungen, dass eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur zulässig ist, wenn keine andere „wirtschaftliche Zurechnung“ möglich ist. Auch in diesem Bereich besteht eine Diskrepanz zwischen nationalem Recht und dem Unionsrecht, da § 15 Abs. 4 UStG die Aufteilung nach einer wirtschaftlichen Zurechnung der Eingangsumsätze (bezogenen Leistungen) zu einzelnen Ausgangsumsätzen vornimmt, das Unionsrecht in Art. 173 der MwStSystRL aber auf eine Relation zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen nach einem Gesamtumsatzschlüssel abstellt (HEIDNER, UStB 2015, 75 [75]; zur Vertiefung OELMAIER in S/R, UStG § 15 Rn. 652 ff. [4/2014]).

b) Aufteilungsobjekt

37

Grundsatz der Einzelzuordnung: Aufteilungsobjekt ist jeder Eingangsumsatz (der bezogene Gegenstand/die bezogene sonstige Leistung). Dieser ist vorrangig *verwendungsabhängig* nach dem Grundsatz der Einzelzuordnung einem spezi-

fischen Ausgangsumsatz zuzurechnen (s. OELMAIER in S/R, UStG § 15 Rn. 668 ff. [4/2014]; WÄGER, DB 2014, 1397 [1397]; WAGNER, Ubg 2015, 80 [84]):

► *Ergibt sich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang (s. Anm. 33) mit einem stpfl. Ausgangsumsatz, der zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist die Vorsteuer voll abziehbar und abzugsfähig; § 15 Abs. 4 UStG kommt nicht zur Anwendung.*

► *Ergibt sich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang (s. Anm. 33) mit einem Ausgangsumsatz, der den Vorsteuerabzug ausschließt (Ausschlussumsatz gem. §§ 15 Abs. 2 und 3 UStG) oder zu einer nicht steuerbaren Tätigkeit (auch zu einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit iES Anm. 28), scheidet der Vorsteuerabzug insgesamt aus; § 15 Abs. 4 UStG kommt nicht zur Anwendung.*

► *Bei einer Eingangsleistung, die vollständig für das Unternehmen (für Zwecke steuerpflichtiger und steuerbefreier Ausgangsumsätze) bezogen wird, aber nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang zu einem spezifischen Ausgangsumsatz, sondern mit der Gesamttätigkeit des Unternehmens steht, ist eine Vorsteueraufteilung zu prüfen. Hier liegt der eigentliche Anwendungsbereich des § 15 Abs. 4 UStG. Die Regelung setzt somit eine Berechtigung des Eingangsumsatzes zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 bis 3 UStG voraus und gibt für diese Umsätze einen Aufteilungsmaßstab vor (OELMAIER in S/R, UStG § 15 Rn. 663).*

► *Auf die analoge Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG bei gemischten Leistungsbezügen, die teilweise für die wirtschaftliche Tätigkeit und teilweise für den nichtwirtschaftlichen Bereich iES bezogen werden, daher nur anteilig in das Unternehmen eingehen und nur in diesem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigen, wurde bereits eingegangen (s. Anm. 30).*

38 c) Aufteilung bei Eingangsleistungen im Zusammenhang mit gemischt verwendeten Gebäuden

Betroffene Eingangsumsätze: Eine Vorsteueraufteilung ist bei gemischt genutzten Gebäuden, die insgesamt dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden, sowohl für Eingangsumsätze im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Errichtung, mit nachträglichen AHK iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG als auch mit Erhaltungsaufwendungen zu prüfen. Der Begriff der anschaffungsnahen Herstellungskosten ist ustl. nicht aus der estl. Fiktion herzuleiten (s. Abschn. 15.17 Abs. 6 Satz 2 UStAE; BFH v. 10.12.2009 – V R 13/08, BFH/NV 2010, 960, zum Charakter von Anbauten und Erweiterungen als eigenständigen Zuordnungs- und Aufteilungsobjekten s. Anm. 31). Hierbei muss es sich um Eingangsumsätze handeln, die für Nutzungen des Gebäudes innerhalb der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers für steuerfreie und steuerpflichtige Ausgangsumsätze anfallen (s. Anm. 36). Handelt es sich um ein gemischt genutztes Gebäude, das teilweise für die wirtschaftliche Tätigkeit und teilweise unternehmensfremd (privates Wohnen) genutzt, aber vollständig dem Unternehmensvermögen zugeordnet wird (Anm. 31), schließt § 15 Abs. 1b UStG den Vorsteuerabzug für die unternehmensfremde Verwendung bereits auf einer Vorstufe aus, für die unter die Abzugsbeschränkung fallenden Vorsteuerbeträge gilt die Vorsteueraufteilung daher nicht (§ 15 Abs. 4 Satz 4 UStG).

Bezugspunkt der Aufteilung (Aufteilungsobjekt):

► *Nutzungsarten als Aufteilungsobjekte bei Kosten der Anschaffung und Errichtung:* Der V. Senat des BFH hatte in seiner früheren Rechtsprechung Gebäude nicht als einheitliche Aufteilungsobjekte behandelt, sondern bei Aufwendungen im Rahmen der Errichtung jeden einzelnen Leistungsbezug einzelnen Gebäudeteilen ein-

zeln zugerechnet und für diese direkt zurechenbaren Eingangsleistungen den Vorsteuerabzug vollständig gewährt (bei steuerpflichtiger Verwendung der jeweiligen Fläche) oder vollständig verneint (bei steuerfreier Nutzung), sodass eine Vorsteueraufteilung gem. § 15 Abs. 4 UStG nur für Eingangsumsätze vorzunehmen war, die nicht einzeln zugerechnet werden konnten (s. HEIDNER, UStB 2015, 75 [76] mit Hinweis auf BFH v. 12.3.1992 – V R 70/87, BStBl. II 1992, 755). Für den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen für die *Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung* des Gebäudes kam es dagegen stets auf eine Einzelzurechnung und darauf an, ob der Gebäudeteil, für den die betreffenden Aufwendungen entstanden waren, steuerfrei oder steuerpflichtig genutzt wurde (s. hierzu die Nachweise in BFH v. 5.6.2014 – XI R 31/09, BFH/NV 2014, 1334).

► *Aktuelle Sichtweise – das Gebäude als Aufteilungsobjekt bei Anschaffungs-/Errichtungskosten und anschaffungsnahe Herstellungskosten:* Seit den BFH-Urteilen v. 28.9.2006 – V R 43/03 (BStBl. II 2007, 417) und v. 22.11.2007 – V R 43/06 (BStBl. II 2008, 770) ordnete der BFH Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahe Herstellungskosten nach den Verwendungsverhältnissen des gesamten Gebäudes zu, behandelte also das gesamte Gebäude als Aufteilungsobjekt, während bei Erhaltungsaufwendungen die Einzelzuordnung zur jeweiligen Fläche (dem Gebäudeteil) vorrangig blieb (HEIDNER, UStB 2015, 75 [76]; MEURER, MwStR 2014, 534 [534]). Der V. Senat BFH hat in seinen jüngeren Urteilen v. 22.8.2013 (V R 19/09, BFH/NV 2014, 278) und v. 7.5.2014 (V R 1/10, BFHE 245, 416) diese Sichtweise nochmals bestätigt und ausgeführt, das bei Herstellungskosten und anschaffungsnahe Aufwand sei das Gebäude als der herzustellende oder der hergestellte Gegenstand Zuordnungsobjekt aller hierfür bezogenen Eingangsleistungen, sodass in die Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG sämtliche der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes dienenden Aufwendungen einbezogen werden müssten. Durch diese Rechtsprechung wurde danach der Anwendungsbereich des § 15 Abs. 4 UStG zu Lasten der Einzelzuordnung ausgeweitet. Dem folgt auch die Finanzverwaltung (Abschn. 15.17 Abs. 7 UStAE). Zu Ausbauten/Erweiterungen als eigenständigen Aufteilungsobjekten s. BFH v. 25.3.2009 – V R 9/08, BStBl. II 2010, 651; VfG. OFD Karlsruhe v. 19.2.2015, UR 2015, 369 [371]; Anm. 31).

► *Vorlagebeschluss des XI. Senats des BFH v. 5.6.2014 – XI R 31/09, BFH/NV 2014, 1334:* Ob von dieser Sichtweise bei Anschaffungs-, Herstellungskosten und anschaffungsnahe Herstellungskosten wieder zu einer Einzelzurechnung der Eingangsleistungen zu einzelnen Gebäudeteilen als Aufteilungsobjekten zurückzukehren ist, ist unter anderem Gegenstand des zitierten Vorlagebeschlusses an den EuGH (Az. des EuGH: C-332/14). Der XI. Senat hält im Vorlagebeschluss eine differenzierte Zuordnung nach den Nutzungsverhältnissen für einzelne Gebäudeteile für präziser als die vom V. Senat vertretene Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach einer verhältnismäßigen Aufteilung anhand der Verwendung der Flächen des gesamten Gebäudes zu stff. und stpfl. Umsätzen (s. nachfolgend zum Flächenschlüssel unten). Aus Sicht des XI. Senats sollen bei gemischt genutzten Gebäuden nach der vorrangigen Einzelzurechnung als aufzuteilende Vorsteuern iSd. § 15 Abs. 4 UStG nur noch die Vorsteuerbeträge in Betracht kommen, die auf die gemischt genutzten Gebäudeteile entfallen und nicht einzeln zugerechnet werden können. Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG wäre demnach zB auf Aufwendungen für das Treppenhaus, den Heizungskeller, das Dach, die Außenanlagen und den Fernwärmeanschluss erforderlich. Bei Manuskriptabgabe lag noch keine Entscheidung des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren vor. Siehe vertiefend zu den mögli-

chen Auswirkungen einer Entscheidung des EuGH WÄGER, BB 2014, 1397 [1401 ff.], WAGNER, Ubg 2015, 80 [87 ff.]).

Vorsteueraufteilung bei Abstellen auf das Gebäude als Aufteilungsobjekt:

► *Merkmal der „wirtschaftlichen Zurechnung“:* In zwei Entscheidungen (BFH v. 22.8.2013 – V R 19/09, BFH/NV 2014, 278 [68]; v. 7.5.2014 – V R 1/10, BFH/NV 2014, 1177) hat der V. Senat des BFH anknüpfend an EuGH v. 8.11.2012 – C-511/10 – BLC Baumarkt (UR 2012, 968) seine bisherige Auslegung des Merkmals „wirtschaftliche Zurechnung“ in § 15 Abs. 4 UStG präzisiert. Nunmehr kommen als Aufteilungsmaßstäbe neben einem objektbezogenen Flächenschlüssel auch ein objektbezogener Umsatzschlüssel und die Vorsteueraufteilung nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens (sog. Gesamtumsatzschlüssel) gem. Art. 17 Abs. 5 UAbs. 1 und 2 iVm. Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG als Methoden wirtschaftlicher Zurechnung iSv. § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG in Betracht.

Noch im Urteil BFH v. 22.8.2013 (V R 19/09, BFH/NV 2014, 278) hatte der V. Senat entschieden, § 15 Abs. 4 UStG sei teleologisch zu reduzieren und ausgeführt, die Regelung erfasse nur Vorsteuerbeträge, die zugleich nach § 15a UStG berichtigungspflichtig seien. Anknüpfend an diese Entscheidung war in der Praxis diskutiert worden, nach welchen Kriterien denn die „nicht berichtigungspflichtigen Umsätze“ aufzuteilen seien. Diese Diskussion sollte sich erledigt haben, da nunmehr innerhalb des § 15 Abs. 4 UStG auch ein nicht gegenstandsbezogener Aufteilungsschlüssel anerkannt wird.

► *Gebot der Wahl des präzisesten Aufteilungsschlüssels im Rahmen der wirtschaftlichen Zurechnung:* Das Unionsrecht gibt allerdings vor, dass im Rahmen der Vorsteueraufteilung stets der im konkreten Fall präziseste Aufteilungsschlüssel zu wählen ist. Hieraus hat sich bezogen auf das Gebäude als Aufteilungsobjekt folgende Methodenhierarchie zwischen den gerade erwähnten zulässigen Aufteilungsschlüsseln herausgebildet (BFH v. 22.8.2013 – V R 19/09, BFH/NV 2014, 278 [68]; v. 7.5.2014 – V R 1/10, BFH/NV 2014, 1177; WAGNER, Ubg 2015, 80 [85 f.] mit Beispielen):

- ▷ *Vorrang des objektbezogenen Flächenschlüssels:* Der Flächenschlüssel ist objektbezogen und auf das gesamte Gebäude (nicht auf einzelne Gebäudeteile) bezogen. Als solcher ermöglicht dieser Aufteilungsschlüssel nach Auffassung des V. Senats idR eine „präzisere“ Bestimmung der abziehbaren Vorsteuerbeträge als die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens.
- ▷ *Anwendbarkeit des objektbezogenen Umsatzschlüssels bei besonderen Umständen:* Die Vorsteuerbeträge sind aber nicht nach dem Flächenschlüssel aufzuteilen, wenn die Ausstattung von Gebäudeteilen, die verschiedenen Zwecken dienen (zB wegen der Höhe der Räume, der Dicke der Wände und Decken oder in Bezug auf die Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweisen. Maßstab hierfür könnten neben der baulichen Beschaffenheit der Gebäudeteile auch die Höhe der Aufwendungen sein (WAGNER, Ubg 2015, 80 [85]; auf die baulichen Anforderungen abstellend WÄGER, BB 2014, 1937 [1402]). In solchen Fällen kann nach dem V. Senat nicht davon ausgegangen werden, dass sich die Eingangsbezüge gleichmäßig auf das Gebäude verteilen, so dass der Flächenschlüssel sich nicht als genauere Aufteilungsmethode erweise. Ist keine präzisere wirtschaftliche Zurechnung durch den Flächenschlüssel möglich, kann der Umsatzschlüssel als präzisere Methode gewählt werden.
- ▷ *Anwendung eines unternehmensbezogenen Umsatzschlüssels:* Ist keiner der beiden dargestellten Aufteilungsschlüssel präziser (etwa bei Verwaltungsgebäuden) gehören die Aufwendungen zur Anschaffung und Herstellung des Gebäudes zu

den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmers und hängen direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen. Die Vorsteuerbeträge sind dann nach dem allgemeinen Umsatzschlüssel gesamtumsatzbezogen aufzuteilen.

- ▷ *Aufwendungen für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung eines Unternehmensgegenstands (Gebäudes)*: Für den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung des Gebäudes kommt es nach Ansicht beider im BFH für das UStRecht zuständigen Senate zunächst darauf an, wie der jeweilige Gebäudeteil genutzt wird, für den die betreffenden Aufwendungen entstehen (Vorrang der Einzelzurechnung). Nur für nicht einzeln zurechenbare Aufwendungen ist die Vorsteuer nach § 15 Abs. 4 UStG nach dem präzisesten Aufteilungsschlüssel aufzuteilen.

Einstweilen frei.

39–41

3. Rechnungsvoraussetzungen

42

Abrechnungspapier: Der Vorsteuerabzug setzt ein hinreichendes Abrechnungspapier mit gesondertem Steuerausweis voraus (§§ 14, 14a UStG). Umsatzsteuer, die gem. § 14c UStG vom Rechnungsaussteller geschuldet wird, berechtigt auf Ebene des zahlenden Empfängers nicht zum Vorsteuerabzug, so dass eine Kürzung der AHK in diesen Fällen gem. § 9b Abs. 1 nicht in Betracht kommt. Hierzu gehören auch Rechnungen über Kleinbeträge (§ 35 Abs. 1 UStDV).

Rückwirkende Rechnungsberichtigung: Problembereiche liegen in den Fällen des Zeitpunkts der Vorsteuerabzugsberechtigung bei Rechnungserteilung nach Abschluss des KJ. und in der ungeklärten Frage, ob eine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich ist (s. EuGH v. 29.4.2004 – C-152/02 – Terra Baubedarf, UR 2004, 323; v. 15.7.2010 – C-368/09 – Pannon Gep, Slg. 2010, I-7467–7488; BFH v. 20.7.2012 – V B 82/11, BStBl. II 2012, 809; v. 10.1.2013 – XI B 33/12, BFH/NV 2013, 783; v. 19.6.2013 – XI R 41/10, BStBl. II 2014, 738; Vorlagebeschluss des Nds. FG v. 3.7.2014 – 5 K 40/14, DStR 2014, 2389; FG Berlin-Brandenburg v. 13.11.2014 – 5 K 5083/14, MwStR 2015, 358; zur Diskussion HUMMEL, BB 2014, 343; LANGER/HAMMERL, NWB 2013, 590; ENGLISH, UR 2011, 488). In der Rspr. des BFH ist geklärt, dass der Eintritt der Vorsteuerabzugsvoraussetzungen bei noch offener Veranlagung in einen früheren VZ zurückwirkt und ermöglicht, die AHK unter Abzug der abzugsfähigen Vorsteuer „netto“ anzusetzen (s. Anm. 20).

Einstweilen frei.

43

IV. Anschaffungs- und Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut

1. Abweichungen zwischen Einkommensteuer und Umsatzsteuer

a) Begriffe des Wirtschaftsguts und der Anschaffungs-/Herstellungskosten

44

Begriff des Wirtschaftsguts: Siehe Vor §§ 4 bis 7 Anm. 101–127.

Begriffe der Anschaffung und Herstellung: Siehe § 7 Anm. 130–139.

45 b) Auseinanderfallen von „Gegenstand“ und „Wirtschaftsgut“

Das USt- und das Ertragsteuerrecht haben unterschiedliche Anknüpfungspunkte. Der Vorsteuerabzug betrifft bei Anschaffungs- und Herstellungsvorgängen den „Gegenstand“ des Leistungsbezugs. § 9b Abs. 1 nimmt trotz der ustrechtl. Vorprägung der Regelung auf das Merkmal des WG Bezug. Die Regelung bestimmt ausschließlich nach ertragstl. Maßstäben, ob ein bestimmter – mit USt belasteter Leistungsbezug – einem bestimmten ertragstl. WG und einem Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang zugeordnet werden kann. Bei Abweichungen zwischen dem Gegenstand der Lieferung und dem estl. WG ist eine wertende Zuordnungsentscheidung zu treffen (s. ERHARD in BLÜMICH, § 9b Rn. 56 f. [3/2014]; SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. B 152, B 160 ff. [3/2013]; zu den abgrenzbaren WG bei Gebäuden s. § 6 Anm. 630; zu Einbauten Anm. 636–639; zur Selbständigkeit von Außenanlagen als eigene WG § 6 Anm. 654–660; zum Ausbau des Dachgeschoßes § 6 Anm. 651–653 und zu Herstellungs- und Errichtungskosten von technischen Anlagen in Gebäuden § 6 Anm. 655, 655a, 659–661).

46 c) Auseinanderfallen von umsatzsteuerlichem Leistungsempfänger und Einkommensteuersubjekt

Diese wertende Zuordnungsentscheidung ist auch zu treffen, wenn der ustl. Vorsteuerabzugsberechtigte nicht mit dem ertragstl. maßgeblichen Stpfl. übereinstimmt. Problemfälle sind die folgenden Konstellationen:

Umsatzsteuerliche Organschaft: Im Rahmen einer ust. Organschaft steht der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen an die OG dem OT zu, da nur ein einheitliches Unternehmen besteht. Hier reicht es uE für die Ermittlung der AHK als Nettogröße auf Ebene der OG iSd. § 9b Abs. 1 UStG aus, dass der OT die Vorsteuer aus dem Eingangsumsatz der OG abziehen kann.

Vorsteuerabzug durch Unternehmer, der als solcher keine Einkünfte erzielt: Bei einer Erwerbsgemeinschaft, die zwar keine Rechtspersönlichkeit besitzt, aber selbst eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und daher Unternehmerin ist, sind beide Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen, zugleich kann es aber an einer gemeinsamen Einkünfteerzielung und damit an einem kongruenten Einkünfteerzielungssubjekt fehlen (s. zu einer Bruchteilsgemeinschaft, die als Unternehmerin an einen Gemeinschaftler vermieten kann, aber kein Einkünfteerzielungssubjekt ist BFH v. 23.9.2009 – XI R 14/08, BStBl. II 2010; v. 15.12.2011 – V R 48/10, BFH/NV 2012, 808, sowie zur eingeschränkten Einkünfteerzielung solcher Bruchteilsgemeinschaften, die an einen Gemeinschaftler vermieten, BFH v. 28.8.2014 – V R 49/13, BFH/NV 2015, 128; s. auch § 21 Anm. 23). Ist die Personenmehrheit, der der Vorsteuerabzug zusteht, als solche ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt, aber nicht Einkünfteerzielungssubjekt, geht die Vorsteuer (insoweit) gem. § 9b Abs. 1 in die AHK ein (ebenso ERHARD in BLÜMICH, § 9b Rn. 32 [3/2014]).

Nichtunternehmerische Erwerbsgemeinschaften: Nutzt hingegen nur einer der Gemeinschaftler einer nicht selbst als Unternehmerin tätigen Erwerbsgemeinschaft Teile des Gegenstands für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit und ordnet diesen ganz seinem ust. Unternehmensvermögen zu (zB ein für unternehmerische Zwecke genutzter Grundstücksteil in einem gemischt genutzten Gebäude), wird bei Anschaffung oder Herstellung nur an den unternehmerisch tätigen Gemeinschaftler iSd. §§ 3 Abs. 1, 15 Abs. 1 UStG geliefert. Dem unternehmerisch tätigen Gemeinschaftler steht dann das Recht auf Vorsteuer-

abzug aus der Anschaffung oder Herstellung für die gesamte Mehrwertsteuerbelastung des von ihm für unternehmerische Zwecke verwendeten Teils des Gegenstands in vollem Umfang zu, „sofern der Abzugsbetrag nicht über den Miteigentumsanteil des Steuerpflichtigen an dem Gegenstand hinausgeht“ (zu Ehegatten EuGH v. 21.4.2005 – C-25/03, Slg. 2005, I-3123-3176 = BStBl. II 2007, 24, nachgehend BFH v. 6.10.2005 – V R 40/01, BStBl. II 2007, 13; v. 7.7.2011 – V R 41/09, BFH/NV 2011, 1978; FG München v. 24.1.2013 – 14 K 2068/11, EFG 2013, 893, nachgehend BFH v. 28.8.2014 – V R 49/13, BFH/NV 2015, 128). Die usfl. Rechtslage zum Vorsteuerabzug unterliegt somit einer ähnlichen Sichtweise wie bei der ertragstl. Rechtslage zur Frage des Drittaufwands unter Ehegatten, bei der einem Miteigentümer innerhalb seines Miteigentumsanteils ein beruflich/betrieblich genutzter Gebäudeteil hinsichtlich der getragenen AHK allein zugerechnet wird (vgl. BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774).

► *Sacheinlagen in Personengesellschaften von Nichtunternehmer-Gesellschaftern:*

- ▷ *Einbringender Gesellschafter ist Unternehmer iSd. § 2 UStG:* Das Halten einer Beteiligung an einer PersGes. ist keine wirtschaftliche Tätigkeit gem. Art. 9 Abs. 2 MwStSystRL und des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, da die ertragstl. Einordnung einer solchen Beteiligung als BV unerheblich ist (BFH v. 15.1.1987 – V R 3/77, BStBl. II 1987, 512; v. 6.9.2007 – V R 16/06, BFH/NV 2008, 1710; vgl. auch Abschn. 2.3 Abs. 2 1 ff. UStAE). Der Gesellschafter einer PersGes. kann aber, da das Halten der Beteiligung allein keine wirtschaftliche Tätigkeit begründet, durch eine daneben verwirklichte eigene wirtschaftliche Tätigkeit seine Unternehmerstellung gem. § 2 Abs. 1 UStG begründen. Die Einbringung von WG eines Einzelunternehmens in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ist nach der bisherigen Rspr. des BFH als Lieferung stbar, wenn der einbringende Gesellschafter ein Unternehmer gem. § 2 UStG ist (vgl. BFH v. 15.5.1997 – V R 67/94, BStBl. II 1997, 705; v. 20.8.1998 – V R 24/96, BFH/NV 1999, 523; v. 13.11.2003 – V R 79/01, BStBl. II 2004, 375, mwN; ZIMMERMANN ua., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 11. Aufl. 2013, Teil C Rn. 89; krit. STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, Vorbemerkung Rn. 863 [4/2013]). Besonderheiten sind bei der Einbringung von Grundstücken mit Verzicht auf die StBefreiung gem. § 9 Abs. 1 UStG zu beachten, die zum Übergang der Steuerschuldnerschaft auf die PersGes. führt (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG). Auch ist im Blick zu behalten, dass bei Einbringung eines vor und nach der Einbringung vermieteten Grundstücks auch eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG vorliegen kann (zur Übertragung von vermieteten Immobilien im Rahmen einer GiG s. WAGNER, Ubg 2015, 153 [154 ff.]). Beide Problemlagen können hier nur erwähnt werden. Die FinVerw. vertritt zum Vorsteuerabzug der Gesellschaft aus einem stbaren und stpfl. Einbringungsvorgang in, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit der Gründung einer Gesellschaft und der Aufnahme eines Gesellschafters in eine PersGes. gegen Bar- oder Sacheinlage in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit der Gesellschaft stünden (§ 15 Abs. 2 und 3 UStG, vgl. auch Abschn. 15.21 UStAE), dh., die im Rahmen der Sacheinlage in Rechnung gestellte Vorsteuer kann in dem Umfang abgezogen werden, in dem die Gesellschaft im Rahmen ihrer Gesamttätigkeit stpfl. Ausgangsumsätze realisiert.
- ▷ *Einbringender Gesellschafter ist kein Unternehmer iSd. § 2 UStG:* Ist der Gesellschafter nicht Unternehmer iSd. § 2 Abs. 1 UStG, kann somit weder er noch die Gesellschaft dem Grunde nach den Vorsteuerabzug beanspruchen, wenn der

Gegenstand vom Gesellschafter erworben und im Rahmen einer Sacheinlage in das Gesamthandsvermögen übertragen wird. Der EuGH hat mit Urteil v. 1.3.2010 (EuGH v. 1.3.2012 – C-280/10 – Polski Trawertyn, UR 2012, 366) für den Vorsteuerabzug aus Aufwendungen der Gesellschafter für den Erwerb eines Gegenstands, der danach vom Gesellschafter im Rahmen einer Sacheinlage in eine PersGes. eingelegt wurde, hingegen entschieden, Art. 9, 168 und 169 MwStSystRL seien dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstünden, wonach weder die Gesellschafter einer Gesellschaft noch die Gesellschaft selbst ein Recht auf Vorsteuerabzug für „Investitionskosten“ geltend machen dürften, die vor Gründung und Eintragung dieser Gesellschaft von den Gesellschaftern für die Zwecke und im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft getragen wurden. Im Schrifttum wird die Sichtweise des EuGH in der Weise auf das deutsche Recht übertragen, dass Gesellschaft und Gesellschafter in bestimmten Fällen im Hinblick auf die stpfl. Ausgangsumsätze der Gesellschaft zusammenfassend betrachtet werden (Gesamtzurechnung). Der nicht unternehmerische Gesellschafter, der die vorsteuerbelastete Aufwendung tätigt, wird als „mittelbarer Unternehmer“ angesehen und die Gesellschaft als Unternehmerin iSd. § 2 UStG soll die Vorsteuer aus der Eingangsleistung an die einbringenden Gesellschafter abziehen können, obwohl sie keine auf sich lautende Rechnung für diese Eingangsleistung hat (STADIE, UR 2012, 337; WÄGER, UR 2012, 911; KORN, MwStR 2013, 246). Auf den Vorsteuerabzug aus einer ertragstl. Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern bei einem der Realteiler, der die erworbenen WG (den Mandantenstamm) einer neuen Sozietät unentgeltlich zur Nutzung überließ und daher kein Unternehmer iSd. § 2 UStG war, lassen sich diese Grundsätze nicht übertragen. Die realgeteilte Gesellschaft liefert zwar stbar und stpfl. (vgl. KORN, KÖSDI 2013, 18504; WÄGER, UR 2012, 911 [918]; ROBISCH in BUNJES, 13. Aufl. 2014, § 1 UStG Rn. 76). Es fehlt aber für die Übertragbarkeit der Grundsätze der Polski Trawertyn-Entscheidung an einer Einbringung durch den Nichtunternehmer-Gesellschafter in die neue Sozietät (vgl. BFH v. 14.11.2012 – XI R 26/10, BFH/NV 2013, 417; v. 6.12.2012 – V ER-S 2/12, BFH/NV 2013, 418; v. 20.2.2013 – XI R 26/10, BFH/NV 2013, 417 (Vorlagebeschluss); EuGH v. 13.3.2014 – C-204/13, ABl. EU 2014, Nr. C 135, 18, 592, nachgehend BFH v. 26.8.2014 – XI R 26/10, BFH/NV 2015, 121). Die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug aus der Einbringung eines Gesellschafters, der Nichtunternehmer ist, in eine Personengesellschaft auf Ebene der Gesellschaft möglich ist, bleibt somit ustl. weiter offen (POHL, DB 2014, 1703).

- ▷ *Folgewirkung für die Ertragsteuer bei Einbringungen aus dem PV:* Ertragsteuerlich wird bei Einbringung eines Nichtunternehmers iSd. § 2 UStG im Rahmen einer Sachgründung die Einbringung eines dem PV zuzurechnenden Gegenstands gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (ein tauschähnlicher Vorgang) verwirklicht, der auf Ebene der Gesellschaft einen Anschaffungsvorgang begründet. Der Einbringende als Nichtunternehmer kann die Vorsteuer aus der Anschaffung des eingebrachten Gegenstands nicht abziehen. Da § 9b Abs. 1 mangels Abzugsfähigkeit der Vorsteuer nicht abzugsfähig ist, sind bei ihm die AHK des eingebrachten WG in Höhe des Bruttobetrags inkl. Vorsteuer zu erfassen. Die AHK auf Ebene der Personengesellschaft belaufen sich bei Einbringungen aus dem PV auf den gemeinen Wert der hingegebenen Gesellschaftsrechte (s. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830; § 6 Anm. 1481, 1484b, 1487a, 1487b). Bis in der ustl. Rechtsprechung geklärt

ist, ob der Vorsteuerabzug auf Ebene der Gesellschaft aus dem Leistungsbezug des Gesellschafters besteht, ist bei der Gesellschaft uE gem. § 9b Abs. 1 somit von den AHK in Höhe des gemeinen Werts (Bruttowerts) ohne Kürzung um die Vorsteuer abzuschreiben, da in der unmittelbaren Beziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft keine Lieferung verwirklicht, der Gesellschaft vom Gesellschafter keine Umsatzsteuer (= Vorsteuer aus Sicht der Gesellschaft) in Rechnung gestellt wird und auf Ebene der Gesellschaft aus diesem Eingangsumsatz kein Vorsteuerabzug möglich ist. Wenn sich die ustl. Rechtsprechung dahin entwickeln sollte, dass die Personengesellschaft aus der fremden Eingangsleistung (des Gesellschafters) die Vorsteuer abziehen kann, führt § 9b Abs. 1 auf Ebene der Gesellschaft uE dazu, dass diese vom Nettowert des WG abschreiben muss. Der Gesellschaft steht dann eine BA in Höhe der ustl. abzugsfähigen Vorsteuer zu, wenn sie dem einbringenden Gesellschafter eine Gutschrift auf seinem Kapitalkonto in Höhe des Bruttobetrags der Sacheinlage gewährt und somit auch in Höhe der Vorsteuer mit Kosten belastet ist.

- ▷ *Folgewirkung für die Ertragsteuer bei Einbringungen aus dem BV:* Bei Einbringungen in eine Personengesellschaft aus einem BV, die unter § 6 Abs. 5 EStG fallen, ist der Einbringende regelmäßig auch ustl. Unternehmer und hat bei Bezug der Eingangsleistung die Vorsteuer abziehen können, sodass der Buchwert des eingebrachten WG regelmäßig der Nettobetrag der AHK sein wird. Auf Ebene der Personengesellschaft sind die ertragstl. Buchwerte des Herkunftsvermögens fortzuführen.

2. Einzelfälle

47

Anschaffungsnahe Aufwendungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a): Bei der Ermittlung der 15 %-Grenze ist nach dem (klaren) Wortlaut vom Nettobetrag der sog. anschaffungsnahe Aufwendungen auszugehen; dies gilt – unabhängig von der Abziehbarkeit der Vorsteuer – nicht nur für die Gewinneinkünfte, sondern auch für die Überschusseinkünftearten. Für den Vergleichsbetrag der AK des Gebäudes ist hingegen § 9b anwendbar, wonach bei Nichtabziehbarkeit der Vorsteuer der Bruttobetrag als AK gilt (§ 6 Anm. 742).

Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3): Bei abziehbarer Vorsteuer bestimmt sich der Teilwert „netto“ nach dem Einzelveräußerungspreis oder den Wiederbeschaffungskosten. Bei nicht abziehbarer Vorsteuer ist sie bei der Teilwertermittlung zu berücksichtigen, wenn der Bruttobetrag hierdurch über dem Marktpreis des WG liegt (SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. A 35 [3/2013]; STÖCKER in LADDEMANN, § 9b Rn. 158 [9/2013]; FUHRMANN in KORN, § 9b Rn. 4 [3/2007]).

Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 und 2a): Die maßgebliche Grenze für gWG iHv. 410 € für die AHK ist nach dem Gesetz ein Nettobetrag, so dass der vollständige Abzug der Aufwendungen für ein gWG möglich ist, auch wenn der Bruttobetrag den Grenzbetrag übersteigt (s. auch R 9b Abs. 2 Satz 1 EStR). Dies hat insbes. für Freiberufler mit steuerbefreiten Umsätzen nach § 4 Nr. 14a UStG Bedeutung.

Geschenke (§ 4 Abs. 5 Satz 1): Bei Geschenken ist im Rahmen der Freigrenze auf die AHK abzustellen, wie sie sich unter Anwendung des § 9b ergeben. Ist der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist somit auf den Bruttowarenwert abzustellen (H 9b EStH; LIESS, NWB 2011, 913).

48 V. Rechtsfolge: Keine Aktivierung der Vorsteuer bei den Anschaffungs- und Herstellungskosten

Abzug der umsatzsteuerlichen abzugsfähigen Vorsteuer als Betriebsausgaben/Werbungskosten (s. auch Anm. 3): Die Vorsteuer aus den Erwerbsaufwendungen im Rahmen eines Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs gehört dem Grunde nach zu den AHK (ebenso ERHARD in BLÜMICH, § 9b Rn. 16, 20 [3/2014]). Der Zweck des Abs. 1 besteht daher darin, den wirtschaftlichen Charakter der abziehbaren Vorsteuer als durchlaufender Posten estl. umzusetzen und zu verhindern, dass diese Beträge sich ggf. über eine AfA des WG erfolgsmindernd auswirken, obwohl sie wirtschaftlich betrachtet vom FA im Wege der Verrechnung nach § 16 Abs. 2 UStG erstattet werden (BFH v. 17.3.1992 – IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17 [18]; Nds. FG v. 22.10.1992 – II 438/91, EFG 1993, 388 [389], rkr.). Vorsteuerbeträge, die im Rahmen eines Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs getragen werden, aber gem. § 9b Abs. 1 nicht in die AHK eingehen dürfen, sind somit nach den allgemeinen Regeln über die Einkunftsermittlung entsprechend § 2 Abs. 2 als BA oder WK abziehbar.

Auseinanderfallen von Umsatzsteuer- und Einkommensteuerveranlagung: Siehe Anm. 17 f.

Behandlung umsatzsteuerlich nicht abzugsfähiger Vorsteuerbeträge: Die unstrehtl. nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge sind den AK oder HK des betroffenen WG zuzurechnen und über die AfA als WK zu berücksichtigen (BTDrucks. V/2185, 6 f., BTDrucks. V/2307, 2; BFH v. 19.11.2003 – IX R 32/00, BFH/NV 2004, 766; H 9b EStH 2012).

49–60 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Behandlung von Vorsteuerberichtigungsbeträgen gem. § 15a UStG

I. Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a UStG (Abs. 2 Satz 1)

61 1. Berichtigungstatbestände gem. § 15a UStG

Änderung der für den Vorsteuerabzug ursprünglich maßgebenden Verhältnisse: Das Gesetz sieht in § 15a UStG verschiedene Berichtigungstatbestände vor, wenn sich innerhalb des jeweils maßgebenden fünf- oder zehnjährigen Berichtigungszeitraums die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse ändern. Die Norm setzt voraus, dass für den Stpfl. (Unternehmer) nach Maßgabe der in Anm. 23 ff. dargestellten Voraussetzungen bei Leistungsbezug das Recht auf Vorsteuerabzug endgültig entstanden war. Diese Umstände bilden die für den „ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse“ iSd. § 15a UStG (s. OELMAIER/WAGNER in SÖLCH/RINGLEB, § 15a UStG Rn. 106–120 und 130–169 [4/2014]). Eine „Änderung“ dieser Verhältnisse tritt ein durch eine andere tatsächliche Verwendung als bei Leistungsbezug ursprünglich beabsichtigt (zB für stfreie Umsätze), durch die tatsächlich geänderte Verwendung bei „ge-

mischer steuerpflichtiger und steuerfreier Verwendung“ (§ 15 Abs. 4 UStG, s. Anm. 36 ff.), durch Verkauf oder Entnahme des Gegenstands, durch späteren Verzicht auf eine StBefreiung (§ 9 UStG) oder Widerruf des Verzichts (s. Anm. 74), durch Berufung auf eine unionsrechtl. StBefreiungsregelung in der MwStSystRL (s. Anm. 72) und durch Rechtsänderungen wie zB die Einführung oder Streichung einer StBefreiungsvorschrift oder die gesetzliche Neuregelung der Vorsteueraufteilungsmethoden gem. § 15a Abs. 4 UStG (letzteres bejahend BFH v. 22.8.2013 – V R 19/09, BFH/NV 2014, 278; verneinend Vorlagebeschluss BFH v. 5.6.2014 – XI R 31/09, BFH/NV 2014, 1334). Die Vorsteuerberichtigung hat zugunsten oder zulasten des Stpfl. zu erfolgen.

Auf das angeschaffte Wirtschaftsgut bezogene Berichtigungstatbestände:

Relevant sind im Rahmen des § 9b Abs. 2 korrespondierend zur Regelung in § 9b Abs. 1 nur solche Vorsteuerberichtigungen, die sich ohne die Regelung auf die AHK des WG auswirken würden (SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. C 68 ff. [3/2013]). Dies sind im wesentlichen folgende Berichtigungstatbestände:

- nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendete WG (§ 15a Abs. 1 UStG);
- Einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendete WG (§ 15a Abs. 2 UStG);
- Berichtigung des Vorsteuerabzugs für Gegenstände, die untrennbar in ein anderes WG eingehen und für sonstige Leistungen, die an einem WG ausgeführt werden (§ 15a Abs. 3 UStG);
- Berichtigung des Vorsteuerabzugs für aktivierungspflichtige sonstige Leistungen (§ 15a Abs. 4 UStG);
- Berichtigung des Vorsteuerabzugs, der auf nachträgliche AHK entfällt (§ 15a Abs. 6 UStG);
- Änderung der Verwendung bei gemischt-genutzten Gebäuden gem. § 15 Abs. 1b UStG (§ 15a Abs. 6a UStG);
- Veräußerung und unentgeltlichen Wertabgaben „vorsteuerentlasteter“ WG und gemischt genutzter Gebäude iSd. § 15 Abs. 1b UStG innerhalb des Berichtigungszeitraums (§ 15a Abs. 8 Sätze 1 und 2 UStG).

Weitere Berichtigungstatbestände mit Bedeutung für § 9b Abs. 2:

- ▶ *Wechsel der Besteuerungsform* (§ 15a Abs. 7 UStG)
- ▶ *Berichtigung gem. § 15a UStG bei Änderung der wirtschaftlichen Verwendung im Unternehmen:* Ein Gegenstand, der für den wirtschaftlichen Bereich des Unternehmens mit vollem Vorsteuerabzug bezogen, dann aber im nichtwirtschaftlichen Bereich im engeren Sinne, aber nicht unternehmensfremd eingesetzt wird (zB der von einem Verein für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bezogene Pkw., der dann für ideelle Zwecke eingesetzt wird, s. Anm. 26, 30), kann nach wohl hM eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG zulasten des Stpfl. auslösen (OELMAIER in SÖLCH/RINGLEB, § 15a UStG Rn. 48a, 171a [4/2014]). Im umgekehrten Fall kommt eine Vorsteuerberichtigung zugunsten des Stpfl. in Betracht (s. OELMAIER in SÖLCH/RINGLEB, § 15a UStG Rn. 48a [4/2014]; zur Billigkeitsregelung der Verwaltung s. UStAE 15a.1 Abs. 7, UStAE 3.4 Abs. 2, BMF v. 2.1.2012, BStBl. I 2012, 60, unter III.).

Geschäftsveräußerung im Ganzen: Allerdings ist § 15a Abs. 10 UStG zu beachten, nach dem im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen die Berichtigungspflicht auf den Erwerber übergeht und der Übertragungsvorgang selbst keine Vorsteuerberichtigung zu Lasten des veräußernden Unternehmers auslöst.

2. Relevante Berichtigungstatbestände gem. § 15a UStG bei gemischt genutzten Gebäuden

62 a) Gemischt (für die wirtschaftliche und unternehmensfremde Tätigkeit) genutzte und dem Unternehmen zugeordnete Gebäude (Seeling-Fälle)

Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG bei geänderten Verwendungsanteilen in Seeling-Fällen: Bei für die wirtschaftliche Tätigkeit und für die unternehmensfremde (private) Sphäre gemischt genutzten Gebäuden, die vollständig dem ust. Unternehmensvermögen zugeordnet worden sind, ist zu beachten, dass Gebäude, die vor dem 31.12.2010 angeschafft oder hergestellt worden sind, gem. § 27 Abs. 16 UStG ust. im Berichtigungszeitraum des § 15a UStG (also maximal bis Ende 2020) weiterhin den Regeln des sog. Seeling-Modells unterfallen (s. Anm. 26). Innerhalb des Seeling-Modells (EuGH v. 8.5.2003 – C-269/00 – Seeling, BStBl. II 2004, 378; BFH v. 24.7.2003 – V R 39/99, BStBl. II 2004, 371) wird bei Leistungsbezug der volle Vorsteuerabzug gewährt und die Privatnutzung eines nicht für unternehmerische Zwecke genutzten Gebäudeteils über die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe (§ 3a Abs. 9a Nr. 1 UStG) korrigiert. Aufgrund dieses ust. Korrekturmechanismus über die Versteuerung der privaten Nutzung gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 Alt. 1 UStG steht dem sofortigen Vorsteuerabzug in voller Höhe die Besteuerung der Privatnutzung über einen Zeitraum von zehn Jahren (soweit die auf die private Nutzung entfallenden AHK betroffen sind, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 iVm. § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG „umsatzsteuerliche AfA“) gegenüber (s. aus dem ausführlichen Schrifttum etwa RAMB, NWB 2012, 1450 [1450]; GERHARDS, DStZ 2010, 584 [584]; Vfg. OFD Karlsruhe v. 19.2.2015, UR 2015 369 [369], Beispiel 1).

► *Erhöht sich der unternehmerisch genutzte Flächenanteil innerhalb des Gebäudes*, liegt keine „Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse“ iSd. § 15a UStG vor, da zunächst der volle Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde und sowohl die Nutzung des Gebäudeteils für stpfl. Ausgangsumsätze als auch für die unentgeltliche Wertabgabe zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. HEIDNER in BUNJES, 13. Aufl. 2014, § 15a UStG Rn. 21). Es ist lediglich die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG) anzupassen (vgl. auch ZUGMAIER, DStR 2003, 876, unter Nr. 3b; Gesetzesbegründung zur Änderung des § 9b Abs. 2 durch das AIFM-StAnpG in BTDrucks. 18/68, 71). Entsprechendes gilt im umgekehrten Fall, dass sich der privat genutzte Flächenanteil erhöht. Siehe das Beispiel von GERHARDS, DStZ 2010, 584 mit Abwandlung:

Beispiel: Ein Unternehmer erwirbt vor dem 31.12.2010 zu einem Kaufpreis von 500 000 € zzgl. 95 000 € USt ein bebautes Grundstück, welches er vollumfänglich seinem ust. Unternehmensvermögen zuordnet. Das Erdgeschoss nutzt er zu unternehmerischen Zwecken (50 %), während sich im Obergeschoss seine Privatwohnung befindet (50 %). Unter Berufung auf die Seeling-Rspr. kann der Unternehmer bei Anschaffung die volle Vorsteuer iHv. 95 000 € geltend machen. Im Rahmen der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe (§ 3a Abs. 9a Nr. 1 iVm. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG) ist in den folgenden zehn Jahren pro rata temporis der auf die Privatnutzung entfallende Anteil der Vorsteuer zurückzuzahlen (bei anteiliger Vorsteuer von 47 500 € ergibt sich bei Verteilung auf zehn Jahre ein jährlicher Rückzahlungsbetrag iHv. 4 750 €). Erhöht sich der unternehmerisch genutzte Flächenanteil auf 70 %, ist die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG) auf 30 % der Kosten anzupassen. Vermindert sich der unternehmerisch genutzte Flächenanteil auf 30 %, ist die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe auf 70 % der Kosten anzupassen.

Vorsteuerberichtigung in Seeling-Fällen bei Veräußerung oder Entnahme des Grundstücks (§ 15a Abs. 8 Satz 1 UStG): Eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 8 Satz 1 UStG kommt im Rahmen des Seeling-Modells somit nur in Betracht, wenn das Gebäude das ust. Unternehmensvermögen verlässt. Bei der Entnahme des Grundstücks mit Gebäude (§ 3 Abs. 1b UStG) kommt es zu einem stbaren Umsatz, der zwingend stfrei ist (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, kein Verzicht auf die StBefreiung möglich, vgl. 4.9.1 Abs. 2 Nr. 6 UStAE) und der gem. § 15a Abs. 8 UStG zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs zulasten des Unternehmers innerhalb des Berichtigungszeitraums führt. Bei einer Veräußerung „mit Umsatzsteuer“ (= Verzicht auf die StBefreiung gem. § 9 iVm. § 4 Nr. 9a UStG und Verlagerung der StSchuld auf den Erwerber gem. § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG) fällt keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG an. Bei einer Veräußerung ohne Verzicht auf die StBefreiung (zB an einen ust. Nichtunternehmer) kommt es wegen der stbefreiten Lieferung zu einer Vorsteuerberichtigung beim Veräußerer zu dessen Lasten gem. § 15a Abs. 8 UStG ohne Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger.

Anwendbarkeit des § 15a UStG bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs und gescheiterter Zuordnung zum Unternehmen: Für den Fall, dass die Zuordnungsentscheidung des Gebäudes nicht wirksam (z.B. bei nicht rechtzeitiger Dokumentation – Anm. 31), aber der Vorsteuerabzug gewährt wurde, besteht eine Korrekturmöglichkeit gem. § 15a UStG, s. BFH v. 23.10.2014 – V R 11/12, DStR 2015, 67; HEUERMANN, DB 2015, 572 ff.; kritisch MEURER, MwStR 2015, 248 ff.).

b) Gemischt (für die wirtschaftliche und unternehmensfremde Tätigkeit) genutzte und dem Unternehmen zugeordnete Gebäude (Fälle des § 15 Abs. 1b UStG) 63

Umsatzsteuerliche Behandlung gemischt genutzter Gebäude, die nach dem 31.12.2010 angeschafft oder hergestellt wurden (§§ 15 Abs. 1b, Abs. 6a, Abs. 8 Satz 2 UStG): Wird ein gemischt (wirtschaftlich und unternehmensfremd privat) genutztes Gebäude vollständig dem ust. Unternehmensvermögen zugeordnet, greift § 15 Abs. 1b UStG ein (s. Anm. 26, 31). Dieser enthält ein Vorsteuerabzugsverbot, das gedanklich im ersten Schritt die volle Abziehbarkeit der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 1 UStG voraussetzt. Diese ist gegeben, wenn das Gebäude insgesamt dem ust. Unternehmensvermögen zugeordnet und diese Zuordnungsentscheidung hinreichend dokumentiert wird (s. Anm. 26, 31). § 15 Abs. 1b UStG beschränkt nicht das Zuordnungswahlrecht, sondern nur die daraus resultierende Abziehbarkeit der Vorsteuer (Abschn. 15.6a Abs. 1 Satz 3 UStAE). Nur der Teil der Vorsteuer, der auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfällt, kann gem. § 15 Abs. 1b UStG abgezogen werden. Folgerichtig entfällt die Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe für die Nutzung des zu privaten Wohnzwecken genutzten Gebäudeteils.

Beispiel (nach GERHARDS, DStZ 2010, 584): Ein Unternehmer erwirbt zu einem Kaufpreis von 500 000 € zzgl. 95 000 € USt ein bebautes Grundstück, welches er vollumfänglich seinem Unternehmensvermögen zuordnet. Das Erdgeschoss nutzt er zu unternehmerischen Zwecken (50 %), während sich im Obergeschoss seine Privatwohnung befindet (50 %). Der Unternehmer kann bei Anschaffung trotz der Tatsache, dass er das Grundstück vollumfänglich dem Unternehmensvermögen zugeordnet hat, lediglich die auf den unternehmerisch genutzten Grundstücksteil entfallende Vorsteuer (iHv. 47 500 €) geltend machen. Da die Vorsteuer aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück bezüglich der nichtunternehmerischen Verwendung nach § 15 Abs. 1b UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, unterliegt folgerichtig

diese nichtunternehmerische Verwendung auch nicht mehr der unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung („fiktive“ sonstige Leistung) nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 Halbs. 2 UStG).

Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 6a und Abs. 8 Satz 2 UStG: Kommt es nach Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs zu Änderungen in der Verwendung des Grundstücks oder scheidet dieses aus dem Unternehmensvermögen aus, ist der ursprüngliche (eingeschränkte) Vorsteuerabzug im Rahmen des § 15a UStG zu berichtigen. Durch das JStG 2010 wurden hierzu § 15a Abs. 6a und § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG als neue Vorschriften aufgenommen (vgl. RAMB, NWB 2012, 1450 [1461], mit Beispielen; WAGNER, Ubg 2015, 153 [159]):

- Eine „Änderung der Verhältnisse“ iSd. § 15a Abs. 1 UStG liegt nach § 15a Abs. 6a UStG vor, wenn eine Änderung der Verwendung eines teilunternehmerisch genutzten Grundstücks iSd. § 15 Abs. 1b UStG erfolgt. Kommt es innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG) zu einem höheren oder niedrigeren Anteil der privaten bzw. unternehmerischen Verwendung, führt dies zu einer Berichtigung der Vorsteuer nach den Grundsätzen des § 15a UStG (unter Beachtung der Vereinfachungsregelungen nach § 44 UStDV), zugunsten wie zuungunsten des Unternehmers.
- Eine „Änderung der Verhältnisse“ liegt nach § 15a Abs. 8 Satz 2 iVm. Satz 1 UStG auch dann vor, wenn ein teilunternehmerisch genutztes Grundstück iSd. § 15 Abs. 1b UStG vor Ablauf des Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b UStG (fiktiv) geliefert wird und dieser Umsatz anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung.
- Die Entnahme (zB durch Veräußerung an einen Privatmann „ohne Umsatzsteuer“ oder volle Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) ist nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG zwingend stfrei; eine Option zur StPfl. ist mangels Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ausgeschlossen (§ 9 Abs. 1 UStG). Die Entnahme führt zu einer Vorsteuerberichtigung zulasten des Stpfl. für den Teil des Gebäudes, der gem. § 15 Abs. 1b UStG zuvor zum Vorsteuerabzug berechtigte.
- Die stpfl. Veräußerung unter Verzicht auf die StBefreiung („mit Umsatzsteuer“) und Übergang der StSchuld auf den Erwerber (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG) führt zu einer nachträglichen Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteils im Zeitpunkt der Veräußerung gem. § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG, da eine Veräußerung des ganzen Gebäudes (unternehmerische Nutzung 100 %) erfolgt. Die Vorsteuer ist zugunsten des Stpfl. zu erhöhen.

64 c) Gemischt genutzte Gebäude mit Vorsteueraufteilung

Gebäude mit Zuordnungsgebot: Eine Vorsteuerkorrektur kommt auch bei voll dem Unternehmensvermögen zugeordneten Gebäuden, für die im Rahmen des Leistungsbezugs eine Vorsteueraufteilung gem. § 15 Abs. 4 UStG vorgenommen wurde, in Betracht (s. Anm. 36).

Keine Änderung gem. § 15a Abs. 1 aufgrund geänderter Rechtsprechung zur Methodenhierarchie: Diskutiert wird in diesem Zusammenhang, ob der Übergang vom objektbezogenen Flächenschlüssel zum objektbezogenen Umsatzschlüssel im Rahmen einer Vorsteuerberichtigung zugunsten des Stpfl. möglich ist. Dies dürfte allein aufgrund der Neuausrichtung der Rspr. zur Methodenhierarchie im Rahmen des 15 Abs. 4 Satz 3 nicht in Betracht kommen (BFH v.

5.6.2014 – XI R 31/09, DStR 2014, 1438; zur Einführung des § 15 Abs. 4 Satz 3 als Rechtsänderung s. BFH v. 22.8.2013 – V R 19/09, BFH/NV 2014, 278; zu Streitstand s. WAGNER, Ubg 2015, 80, 87; GREIF, NWB 2014, 2271).

Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 1 Satz 1 im Hinblick auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten: Eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse nach 15a Abs. 1 Satz 1 liegt vor, wenn sich die Verwendung der einzelnen Gebäudeteile anders entwickelt, als bei Leistungsbezug erwartet. Mehr- und Minderbeträge, die in diesem Zusammenhang entstehen, entfallen nur auf Gebäudeteile (WG), die zur Einkunftserzielung (Selbstnutzung des Unternehmers im eigenen BV/Vermietung im Rahmen des gewillkürten BV oder der Vermietung im PV) eingesetzt werden. Mehrbeträge führen zu Einnahmen und Minderbeträge zu BA/WK bei den entsprechenden Einkunftsarten (s. Anm. 79).

Andere Berichtigungsanlässe: Vorsteuerberichtigungen bei nachträglichen AHK gem. § 15a Abs. 6 UStG entstehen, wenn Anbauten/Erweiterungen, die eigene Zuordnungs- und Aufteilungsobjekte sind (WAGNER, Ubg 2015, 80 [88]) anders verwendet werden, als im Zeitpunkt des Leistungsbezugs und der damals beabsichtigten Vorsteueraufteilung angenommen (s. Anm. 38). Nachträglich eingebaute Gegenstände (Fenster/Heizung/Klimaanlage/Balkone/Aufzüge) stellen eigenständige Berichtigungsobjekte dar, die bei einer Verwendungsänderung ebenfalls eine Vorsteuerberichtigung auslösen können (§ 15a Abs. 3 Satz 1 Alt. 1 UStG). In allen vorgenannten Fällen beziehen sich die Vorsteuerberichtigungen auf WG gem. § 9b Abs. 2.

Einstweilen frei.

65–70

3. Keine Anwendung des Abs. 2 bei anderen Vorsteuerberichtigungstatbeständen 71

§ 9b Abs. 2 erfasst nur Vorsteuerberichtigungen gem. § 15a UStG: Der Tatbestand des § 9b Abs. 2 erfasst nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur Mehr- oder Minderbeträge, die auf einer Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG beruhen (ebenso FUHRMANN in KORN, § 9b Rn. 27 [3/2007]; ERHARD in BLÜMICH, § 9b Rn. 86 [3/2014]; SCHULTE/HÖINK in KSM, EStG § 9b Rn. C 76 [3/2013]).

Einkommensteuerliche Behandlung unentgeltlicher Wertabgaben und Änderungen der Verwendungsanteile in Seeling-Fällen: Ein privat (ustl. unternehmensfremd) genutzter Gebäudeteil ist ertragstl. als eigenes WG neben dem betrieblich genutzten Gebäudeteil zu betrachten (s. § 6 Anm. 630). Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäudeteile sind dem notwendigen PV zuzuordnen (Abschn. 4.2 Abs. 3 bis 9 EStR 2012). Die hinsichtlich der Eigennutzung vorliegende ust. unentgeltliche Wertabgabe iSd. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ist estrechtl. unbeachtlich. Sie stellt keine Einnahme dar. Die USt, die auf die unentgeltliche Wertabgabe entfällt, gehört nicht zu den BA/WK, da sie nur für einen Gebäudeteil anfällt, der nicht der estl. relevanten Sphäre zugeordnet ist (zutreffend OFD Frankfurt v. 24.1.2008 – S 2253 A-96-St 214, juris) und die an das FA abgeführte USt unter § 12 Nr. 3 fällt (MEYER, UStB 2012, 259 [261]; Anm. 14). Dies gilt auch bei einer Ausweitung des privat genutzten Flächenanteils in einem gemischt genutzten Gebäude, der nicht zu einer Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG, sondern zu einer höheren unentgeltlichen Wertabgabe führt (s. Anm. 26, 62, 80).

4. Einzelfälle der Änderung des umsatzsteuerlichen Vorsteuerabzugs mit und ohne Auswirkung auf § 9b Abs. 2

72 a) Nachträgliche Berufung auf eine unionsrechtliche Steuerbefreiung der Ausgangsumsätze

Nicht zutreffend umgesetztes Unionsrecht: Ein Stpfl. kann sich unmittelbar auf eine Steuerbefreiung des Unionsrechts für seine Ausgangsumsätze berufen, wenn das nationale Recht nicht dem ihm zugrunde liegenden Unionsrecht entspricht und auch keine Möglichkeit zur richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts besteht. Die Möglichkeit, die Ausgangsumsätze nach dem Unionsrecht als steuerfrei oder mit einem vom nationalen Steuerrecht abweichenden Steuersatz zu behandeln, steht (nur) dem Stpfl. und nicht der Finanzverwaltung zu (BFH v. 15.9.2011 – V R 8/11, BStBl. II 2012, 368; v. 19.10.2011 – XI R 16/09, BStBl. II 2012, 371; v. 24.10.2013 – V R 17/13, BStBl. II 2015, 513). Eine Berufung auf die unionsrechtl. StBefreiung für Besteuerungszeiträume, die dem Besteuerungszeitraum des Leistungsbezugs nachfolgen, ändert nach der zitierten BFH-Entscheidung jedoch nichts daran, dass für den Besteuerungszeitraum des Leistungsbezugs der nach nationalem Recht (damals wegen der Steuerpflicht der Ausgangsumsätze zutreffende) Vorsteuerabzug bestehen bleibt. Eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG (zur generellen Einordnung OELMAIER in SÖLCH/RINGLEB, § 15a UStG Rn. 145a [4/2014]) kommt erst ab dem Zeitpunkt in Betracht, in dem sich der Stpfl. auf die unionsrechtl. StBefreiung beruft.

Änderbarkeit der Umsatzsteuerfestsetzung des Kalenderjahrs der Anschaffung und Herstellung (des Leistungsbezugs): Die Finanzverwaltung (vgl. BMF v. 5.7.2006, BStBl. I 2006, 418 – Tz. 3 bis 6) sieht in diesen Fällen – uE zutreffend – die *bereits aufgestellten Bilanzen* des Anschaffungs-/Herstellungsjahres (des ustl. Leistungsbezugs) und der Folgejahre trotz der Änderung des USt-Bescheids für das Jahr des Leistungsbezugs nicht als fehlerhaft iSd. § 4 Abs. 2 und daher nicht als zu berichtigen an (s. auch Anm. 17). Eine Auswirkung ergibt sich erstmals in der Bilanz, in der das „Berufen auf die unionsrechtliche Steuerbefreiung“ zu berücksichtigen ist. Die nicht (mehr) abzugsfähige Vorsteuer ist als Bestandteil der AK dem Restbuchwert des WG zuzurechnen und über die Restnutzungsdauer abzuschreiben. Ist die Bilanz des Anschaffungs-/Herstellungsjahres *noch nicht aufgestellt*, sind die nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge den AHK ebenfalls in voller Höhe zuzurechnen (vgl. BMF v. 5.7.2006, BStBl. I 2006, 418 – Tz. 5).

Keine Änderbarkeit der UStFestsetzung des Kalenderjahrs der Anschaffung und Herstellung (des Leistungsbezugs): Kann die Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung bzw. des ustl. Leistungsbezugs nicht mehr geändert werden, erfolgt die Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a UStG. Die Minderbeträge sind nach der Rechtsfolgenverweisung des § 9b Abs. 2 (s. Anm. 4) als BA zu berücksichtigen (BMF v. 5.7.2006, BStBl. I 2006, 418). Auswirkungen auf die AK oder HK ergeben sich nicht (§ 9b Abs. 2). Dies gilt auch nach dem Inkrafttreten der geänderten Fassung des Abs. 2 (s. Anm. 5).

Zur Aktivierung von Umsatzsteuererstattungsansprüchen und Anwendbarkeit des § 34 Abs. 2 Nr. 4 aufgrund der Steuerfreiheit der Ausgangsumsätze s. BFH v. 31.8.2011 – X R 19/10, BStBl. II 2012, 190; v. 25.2.2014 – X R 10/12; BStBl. II 2014, 668.

b) Späterer Eintritt der formalen Vorsteuerabzugsvoraussetzungen

73

Werden die ust. Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erst in einem VZ nach Abfluss der Vorsteuer erfüllt, besteht – uE nur bei verfahrensrechtl. noch offenem VZ des Abflussjahres – estl. das Recht zum rückwirkenden Ansatz der geminderten AHK und zum Abzug der Vorsteuer im Rahmen der WK oder als BA (s. BFH v. 30.8.1995 – IX B 74/95, BFH/NV 1996, 41, zum späteren Zugang der Rechnung; BIRKENFELD in BIRKENFELD/WÄGER, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 16 Rn. 47 [4/2004]). Zur Diskussion der Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen im USt-Recht s. Anm. 42.

c) Verzicht auf eine Steuerbefreiung gem. § 9 UStG

74

Folgende Fallgestaltungen sind zu unterscheiden:

► *Auswirkung des Verzichts auf eine Steuerbefreiung:* Die bei der Errichtung oder Anschaffung eines Gebäudes in Rechnung gestellte Vorsteuer scheidet nach der Rspr. des BFH (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755; v. 13.11.1986 – IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374; v. 4.6.1991 – IX R 12/89, BStBl. II 1991, 759) mit Ausübung des Verzichts auf die StBefreiung der Ausgangsumsätze gem. § 9 UStG, für die das Gebäude verwendet wird, aus den AHK aus, da sie durch den Verzicht ustl. abzugsfähig wird. Sie gehört materiell-rechtl. gem. § 9b Abs. 1 zu den BA oder WK. Dabei handelt es sich nicht um eine Fiktion, sondern um eine Veränderung der rechtl. Eigenschaft dieser Vorsteuerbeträge (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755). Bei Unsicherheit über das Vorliegen einer nichtstbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen lässt das BMF v. 23.10.2013 (BStBl. I 2013, 1304) nunmehr eine vorsorgliche Option (Verzicht auf die StBefreiung) unter bestimmten Voraussetzungen zu (zur Vertiefung Wüst, MwStR 2013, 661; MEYER-BUROW/CONNEMANN, UStB 2013, 362; WAGNER, Ubg 2015, 153 [158]).

► *Fehlgeschlagener Verzicht:* Sind Vorsteuerbeträge wegen eines beabsichtigten Verzichts (§ 9 UStG) auf die StFreiheit der mit dem WG auszuführenden Ausgangsumsätze vom Unternehmer als ustl. abzugsfähig behandelt, gem. § 9b Abs. 1 nicht den AHK zugerechnet und als BA oder bei den WK abgezogen worden, wird der Verzicht gem. § 9 UStG jedoch nicht wirksam, so kann § 9b Abs. 1 nicht angewendet werden. Es bleibt dann bei der Grundregel, dass die in Rechnung gestellte Vorsteuer materiell-rechtl. zu den AHK zählt (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755; v. 27.9.1990 – IX B 268/89, BFH/NV 1991, 297). Die vom FA zunächst erstatteten Vorsteuerbeträge sind nach der Rspr. keine Einnahmen im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart (BFH v. 4.6.1991 – IX R 12/89, BStBl. II 1991, 759, zur Einstufung einer Vermietung als rechtsmissbräuchliches Zwischenmietverhältnis; aA STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG-Vorbemerkung Rn. 867 [4/2013]).

► *Fall des nachträglichen Verzichts auf eine Steuerbefreiung:* Nach Abschn. 9.1. Abs. 3 Satz 1 UStAE sind sowohl der Verzicht auf eine Steuerbefreiung gem. § 9 UStG als auch der Widerruf dieser Option nur bis zur formellen Bestandskraft (Ablauf der Einspruchsfrist auch bei Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung zulässig (BMF v. 1.10.2010, BStBl. I 2010, 768, mit Übergangsregelung; aA BFH v. 19.12.2013 – V R 6/12, BFHE 245, 71; v. 19.12.2013 – V R 7/12, BFHE 245, 80 – Verzicht bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft möglich; s. MEYER/HARTMANN, UR 2011, 241; PRÄTZLER, DStR 2011, 507; WAGNER, Ubg 2015, 153 [157]). Wird erst nachträglich gem. § 9 UStG auf eine StBefreiung innerhalb dieser zeitlichen Grenzen

verzichtet, gehört die Vorsteuer in den Aufwendungen für den Erwerb oder die Errichtung eines WG bei Verausgabung gem. § 9b Abs. 1 zu den AHK, da sie ustl. im Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen steht und ustl. nicht anzugsfähig ist. Der nachträgliche Verzicht auf die StBefreiung der Ausgangsumsätze führt zur Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG (s. OELMAIER in SÖLCH/RINGLEB, § 15a UStG Rn. 140 [4/2014]), sodass § 9b Abs. 2 für die Mehrbeträge zur Anwendung kommt. Zu einem Ausnahmefall s. BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755. Im dort entschiedenen Streitfall fielen der nachträgliche Verzicht auf die StBefreiung der Ausgangsumsätze und die Ausweitung des Vorsteuerabzugs ausnahmsweise nicht unter § 15a UStG.

► *Rücknahme eines Verzichts auf eine Steuerbefreiung:* Der nach § 9 UStG erklärte Verzicht auf eine StBefreiung der Ausgangsumsätze kann nach der Rsp. – entgegen Abschn. 9.1. Abs. 3 Satz 1 UStAE – bis zum Eintritt zur materiellen Bestandskraft zurückgenommen werden, d.h. solange die StFestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung gem. § 164 AO noch änderbar ist (BFH v. 19.12.2013 – V R 6/12, BFHE 245, 71; v. 19.12.2013 – V R 7/12, BFHE 245, 80). Macht der leistende Unternehmer den Verzicht auf die StBefreiung seiner Ausgangsumsätze rückgängig, werden diese rückwirkend wieder stfrei. Entsprechend entfällt rückwirkend die Berechtigung zum Vorsteuerabzug im Jahr des Leistungsbezugs und nicht erst in dem Zeitpunkt, in dem der Verzicht auf die StBefreiung der Ausgangsumsätze erklärt gemacht wird (BFH v. 1.2.2001 – V R 23/00, BStBl. II 2003, 673). UStl. ist keine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG durchzuführen, sondern die früheren UStBescheide für das Jahr des Leistungsbezugs sind jeweils nachträglich zu ändern (OELMAIER in SÖLCH/RINGLEB, § 15a UStG Rn. 141 bis 145 [4/2014]). Der EStBescheid des Abzugsjahres kann jedoch bei Eintritt der Bestandskraft nicht automatisch geändert werden (vgl. Anm. 17), obwohl nunmehr der gem. § 9b Abs. 1 gebotene ursprüngliche Abzug der Vorsteuerbeträge als BA oder WK nachträglich nicht mehr zutreffend ist.

75 d) Vorsteuerkorrektur gem. § 17 UStG

Wird beim Stpfl. als Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug im Nachhinein gemindert, weil das geschuldete Entgelt nicht vollständig entrichtet wird, beruht diese Korrektur auf § 17 UStG und fällt nicht unter § 9b Abs. 2 (glA ERHARD in BLÜMICH, § 9b Rn. 71, 81 [3/2014]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 9b Rn. 9; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 9b Rn. 19; FUHRMANN in KORN, § 9b Rn. 27 [3/2007]). Eine estrechtl. Berichtigung der AHK des WG hat nicht rückwirkend zu erfolgen, da kein rückwirkendes Ereignis vorliegt, sondern ist für das Jahr des Eintritts der Änderung bzw. Zahlung vorzunehmen (STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 17 UStG Rn. 163 [10/2014]; ebenso FUHRMANN in KORN, § 9b Rn. 27 [3/2007]; ERHARD in BLÜMICH, § 9b Rn. 86 [3/2014]). Die AHK und die AfA-Bemessungsgrundlage sind im Jahr des Leistungsbezugs „an der Fehlerquelle“ zu ermäßigen, wenn dies verfahrensrechtl. möglich ist; anderenfalls wird ab dem ersten offenen VZ von der zutreffenden AfA-Bemessungsgrundlage mit den gesetzlich vorgeschriebenen AfA-Sätzen abgeschrieben (zur Korrektur überhöhter AfA bei fehlerhafter Bemessungsgrundlage s. KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 7 Rn. 11). § 9b Abs. 2 trifft für den Fall einer Vorsteuerkorrektur außerhalb des § 15a UStG keine Regelung (s. Anm. 71).

5. Durchgeführte Vorsteuerberichtigung

76

Das Gesetz verlangt in Abs. 2 – anders als in Abs. 1 (s. Anm. 25) keine Inzidentprüfung, ob die Vorsteuer gem. § 15a UStG zu berichtigen ist, sondern die tatsächliche Durchführung der Vorsteuerberichtigung. Dies folgt aus der gesetzlichen Terminologie, nach der Mehrbeträge im Rahmen einer der Einkunftsarten „bezogen“ werden müssen (s. Anm. 80). Unterbleibt die Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG aufgrund der Vereinfachungsregelungen in §§ 44, 45 UStDV, treten keine estl. Folgewirkungen gem. § 9b Abs. 2 ein.

II. Mehr- und Minderbeträge, die durch die Einkünfterzielung veranlasst sind (Abs. 2 Satz 1)

1. Mehr- und Minderbeträge

77

Umsatzsteuerliche Behandlung der Berichtigungsbeträge gem. § 15a UStG: Berichtigungsbeträge sind unselbständige Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der Ermittlung einer UStSchuld oder eines UStVergütungsanspruchs gem. § 16 UStG (s. Anm. 3, 4).

Mehrbeträge: Dies sind Vorsteuerberichtigungsbeträge nach § 15a UStG zugunsten des Stpfl. (der ursprüngliche Vorsteuerabzug war also zu gering), die zu stbaren Einnahmen führen, wenn sie im Rahmen einer der Einkunftsarten bezogen werden. In diesem Fall bleiben die AHK unberührt. Wird der Mehrbetrag als Einnahme erfasst, wird im Ergebnis die zu hohe AfA durch die Erfassung der Einkünfte zeitversetzt korrigiert (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 9b Rn. 8; STÖCKER in LADEMANN, § 9b Rn. 118f [9/2013]; SCHULTE/HÖINK in KSM, EStG § 9b Rn. C 3 [3/2013]). Werden diese Berichtigungsbeträge hingegen außerhalb der Einkünfterzielung bezogen, mindern sie nach Abs. 2 Satz 2 die AHK des WG.

Minderbeträge: Dies sind Vorsteuerberichtigungsbeträge zulasten des Stpfl. (der ursprüngliche Vorsteuerabzug war also zu hoch), die zu einer stbaren Ausgabe (BA oder WK) führen, wenn die Minderbeträge betrieblich veranlasst sind oder der Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dienen. In diesem Fall bleiben die AHK ebenfalls unberührt. Wird der Minderbetrag als BA oder bei den WK abgezogen, wird die eigentlich zu niedrige AfA durch den zusätzlichen Steuererminderungseffekt zeitversetzt ausgeglichen (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 9b Rn. 8).

2. Bezug von Mehrbeträgen im Rahmen der Einkünfterzielung (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)

a) „Bezogene“ Mehrbeträge

78

Die gesetzliche Formulierung beruht auf einer wirtschaftlichen Betrachtung der Vereinnahmung des Vorsteuerberichtigungsbetrags gem. § 15a UStG zugunsten des Stpfl. „Bezogen“ werden Einnahmen im Rahmen der Überschusseinkünfte, wenn sie gem. § 11 zufließen (vgl. § 4a Anm. 73; § 11 Anm. 18). Vorsteuerberichtigungsbeträge gem. § 15a UStG zugunsten des Stpfl. fließen als solche jedoch nicht zu, denn sie stellen nur eine unselbständige Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der ust. Veranlagung des maßgeblichen Voranmeldungszeitraums

oder Kj. dar (s. Anm. 4). Die für diesen Zeitraum ermittelte UStSchuld oder UStErstattung als Saldogröße ist auch nicht Resultat einer Verrechnung selbständiger Ansprüche des Fiskus und des Unternehmers gegen den Fiskus (s. Anm. 3). Diese Einbeziehung der unselbständigen Berichtigungsbeträge in die ust. Saldogröße wertet das Gesetz estl. bei den Überschusseinkünften und der Einnahmenüberschussrechnung aber wie den tatsächlichen Zufluss des Berichtigungsbetrags iSd § 11. Bei bilanzierenden Stpfl. ist ein sich bei einer Vorsteuerberichtigung ergebender Anspruch gegen das FA auf Berücksichtigung eines Mehrbetrags im Zeitpunkt seines Entstehens am Ende des Kj. oder des entscheidenden Voranmeldungszeitraums als BE vereinnahmt (s. auch SCHULTE/HÖINK in KSM, § 9b Rn. C 91-94 [3/2013]).

79 **b) Bezug im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1**

Das Gesetz unterscheidet zwischen Mehrbeträgen, die im Rahmen der Einkunftserzielung bezogen werden und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist.

Gewinneinkünfte: Betriebseinnahmen sind alle durch den Betrieb veranlassten Zugänge in Geld oder Geldeswert. Der Veranlassungszusammenhang zwischen Einnahmen und Betrieb erfordert einen objektiven wirtschaftlichen oder sachlichen Zusammenhang (s. ausführlich § 4 Anm. 562)

Überschusseinkünfte: Mit der Formulierung des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 zielt das Gesetz auf den Einnahmenbegriff der Überschusseinkünfte gem. § 8 Abs. 1, der als Einnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpfl. im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 zufließen, bezeichnet. Das Gesetz knüpft uE im hier zu beurteilenden Kontext des § 9b Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 an das im Rahmen des Einnahmenbegriffs maßgebliche Veranlassungsprinzip an. Eine Einnahme fällt im Rahmen einer Einkunftsart danach an, wenn die Zuwendung durch die einkünfteerzielende Tätigkeit veranlasst ist (s. ausführlich § 8 Anm. 41, 44).

c) Mehrbeträge bei gemischt (unternehmerisch und unternehmensfremd) genutzten Gebäuden

80 **aa) Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG in Seeling-Fällen bei Veräußerung und Entnahme**

Anwendungsbereich des § 15a UStG: Eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG kommt im Rahmen des Seeling-Modells auf Grundlage der Übergangsvorschrift zum einen in Betracht, wenn ein Vorsteuerabzug trotz unwirksamer Zuordnungsentscheidung vorliegt (BFH v. 23.10.2014 – V R 11/12, BFH/NV 2015, 288; Anm. 62; dort auch zur Änderung der Verwendungsanteile mit Korrektur über § 3 Abs. 9 UStG). Hauptanwendungsfall der Vorsteuerberichtigung gem. § 15a im Seeling-Modell aber ist der nachfolgende Fall, dass das Gebäude das ustl. Unternehmensvermögen verlässt.

Bei der Entnahme des Grundstücks mit Gebäude (§ 3 Abs. 1b UStG) kommt es zu einem stbaren Umsatz, der zwingend stfrei ist (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, kein Verzicht auf die StBefreiung möglich, vgl. 4.9.1 Abs. 2 Nr. 6 UStAE) und der gem. § 15a Abs. 8 Satz 1 UStG zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs § 15a UStG zulasten des Unternehmers innerhalb des Berichtigungszeitraums führt. Dieser Minderbetrag gehörte nach bestrittener Auffassung aufgrund der Rechtsfolgenverweisung in § 9b Abs. 2 aF zu den BA/WK, und zwar nicht nur in Höhe des betrieblich oder für die Einkünfteerzielung genutzten Gebäudeteils (s. Anm. 4; MEYER, FR 2014, 876 [879]; aA OFD Frankfurt v. 24.1.2008 – S 2253 A-96-St 214, juris).

Bei einer Veräußerung „mit Umsatzsteuer“ (Verzicht auf die StBefreiung gem. § 9 iVm. § 4 Nr. 9a UStG und Verlagerung der StSchuld auf den Erwerber gem. § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG) fällt keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 Satz 1 UStG an.

**bb) Mehrbeträge bei der Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 6a UStG 81
von gemischt genutzten Gebäuden iSd. § 15 Abs. 1b UStG (Rechts-
lage bis einschließlich 28.11.2013)**

Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 6a UStG: Wurde Vorsteuer nur im Umfang des stpfl. genutzten Gebäudeteils gem. § 15 Abs. 1b UStG abgezogen und wird die unternehmerische Nutzung später ausgedehnt (= Verringerung der nichtunternehmerischen Nutzung), ist gem. § 15a Abs. 6a UStG die Vorsteuer zugunsten des Stpfl. zu berichtigen. Der Wechsel von einer nichtunternehmerischen zur stpfl. Nutzung ist gegenüber der Rechtslage im Seeling-Modell (s. Anm. 62) nachteilig, weil die Vorsteuervergütung gem. § 9b Abs. 1 aF aufgrund der Rechtsfolgenverweisung eine Betriebseinnahme bzw. Einnahme darstellte (MEYER, UStB 2012, 259 [260] mit Beispiel).

Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG: Eine Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers aufgrund einer Grundstücksveräußerung „mit Umsatzsteuer“ (s. auch Anm. 82) führt zu einem Mehrbetrag, der gem. Abs. 2 Satz 1 eine stpfl. Einnahme darstellt. Nach hier vertretener Auffassung fällt diese laufende Einnahme trotz der Rechtsfolgenverweisung des § 9b Abs. 2 aF nicht im Rahmen der Einkunftsart an, der der unternehmerisch genutzte Gebäudeteil als WG zugeordnet wird, weil der Mehrbetrag auf den nichtunternehmerisch (für eigene Wohnzwecke) genutzten Gebäudeteil entfällt, der dem notwendigen PV zugeordnet ist (s. auch MEYER, UStB 2012, 259 [262]; keine Betriebseinnahme bzw. Einnahme gem. § 9b Abs. 2, da diese nicht im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 zufließt; nunmehr aber aA MEYER, FR 2014, 876 [879]). Wenn die Veräußerung eines estl. dem PV zuzuordnenden Grundstücksteils die Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 erfüllt, gehören die aufgrund der Veräußerung nach § 15a UStG entstehenden Mehrbeträge gem. § 9b Abs. 2 aF zum Veräußerungsgewinn. Dies scheidet gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 für vor der Veräußerung zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudeteilen aber regelmäßig aus.

**cc) Mehrbeträge bei der Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 6a UStG 82
von gemischt genutzten Gebäuden iSd. § 15 Abs. 1b UStG (Rechts-
lage ab dem 29.11.2013)**

Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 6a UStG: Die Verringerung der nichtunternehmerischen Nutzung führt zu einer Vorsteuerkorrektur gem. § 15a Abs. 6a UStG zugunsten des Stpfl. Nunmehr führt der Mehrbetrag aber nur noch zu einer Einnahme, wenn er im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 bezogen wird (Anm. 79). Dies ist danach zu beurteilen, ob das betrachtete WG (Berichtigungsobjekt) im Rahmen der Einkunftserzielung eingesetzt wird (ebenso ERHARD in BLÜMICH, § 9b Rn. 78 [3/2014]). Dies ist uE bei einem Gebäudeteil, der nicht eigenen Wohnzwecken dient (also kein notwendiges PV) und zu einem BV gehört oder Vermietungsobjekt bei den Einkünften aus VuV ist, zu bejahen. Der Mehrbetrag ist durch die Ausdehnung des WG (Gebäudeteils) veranlasst, das zur Einkunftserzielung eingesetzt wird und damit eine stbare Einnahme (ebenso MEYER, FR 2014, 876 [879]).

Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG:

► Eine „Änderung der Verhältnisse“ liegt nach § 15a Abs. 8 Satz 2 iVm. Satz 1 UStG auch vor, wenn ein teilunternehmerisch genutztes Grundstück iSd. § 15 Abs. 1b UStG vor Ablauf des Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b UStG (fiktiv) geliefert wird und dieser Umsatz anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung.

► Die *steuerpflichtige Veräußerung* unter Verzicht auf die StBefreiung („mit Umsatzsteuer“) und Übergang der StSchuld auf den Erwerber (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG) führt zu einer nachträglichen Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteils im Zeitpunkt der Veräußerung gem. § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG, da eine Veräußerung des ganzen Gebäudes (unternehmerische Nutzung 100 %) erfolgt. Für den im Verkaufszeitpunkt mit USt verkauften, bisher zu privaten Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil (ohne Vorsteuerabzug) wird im Veräußerungszeitpunkt für den Rest des Berichtigungszeitraums eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG zugunsten des Stpfl. gewährt.

► Der *Mehrbetrag* führt uE nicht zu einer BE/Einnahme bei den laufenden Einkünften, die mit dem anderen Gebäudeteil erzielt werden, da der die Vorsteuerberichtigung „zugunsten“ auslösende und für eigene Wohnzwecke verwendete Gebäudeteil ertragstl. bis zur Veräußerung dem notwendigen PV zuzuordnen war (zur Rechtslage bis zum 28.11.2013 s. Anm. 81). Der entstehende Vorsteuerberichtigungsbetrag ist nicht durch die laufende Einkünfteerzielung, sondern durch die Veräußerung veranlasst. Dies lässt sich auch aus der Gesetzesbegründung zum AIFM-StAnpG herauslesen (BTDrucks. 18/68, 71). Dort führt der Gesetzgeber aus, mit der Neufassung des Abs. 2 werde geregelt, dass aufgrund einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG erstattete Vorsteuerbeträge (Mehrbeträge) nur dann als BE oder Einnahmen zu erfassen seien, wenn sie im Zusammenhang mit einer Einkunftsart bezogen würden. Diese Voraussetzung sei – so der Gesetzgeber – nicht erfüllt, wenn die Vorsteuerberichtigungsbeträge auf für eigene Wohnzwecke genutzte Grundstücksteile entfielen. Nach zutreffender Ansicht von MEYER (FR 2014, 876 [879, 880]) erhöht sich in diesem Fall gem. Abs. 2 Satz 1 jedoch nur ein Veräußerungsgewinn gem. § 23, da der Mehrbetrag in die stbare Gegenleistung iSd. § 23 Abs. 3 eingeht. Außerhalb einer stbaren Veräußerung gem. § 23, die gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 regelmäßig vorliegen dürfte, mindert der Mehrbetrag die AHK (Abs. 2 Satz 2, s. Anm. 96).

83 **d) Mehrbeträge bei Vorsteuerberichtigungen von voll unternehmerisch genutzten Gebäuden**

Vorsteuerberichtigungen (Mehr- und Minderbeträge), die im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden stehen, deren Eingangsleistungen einer Vorsteuerausgleichung unterliegen (Anm. 64) sind im Sinne des § 9b Abs. 2 Satz 1 durch die Einkünfteerzielung veranlasst (s. Anm. 64, 79).

3. Behandlung von Minderbeträgen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten

84 **a) Minderbeträge bei Gewinneinkünften**

Die betriebliche Veranlassung eines Minderbetrags als BA setzt einen Zusammenhang zwischen der Ausgabe und dem Betrieb voraus (§ 4 Abs. 4). Abzustellen ist daher darauf, ob der Minderbetrag objektiv und subjektiv mit einer Ein-

kunftsart in einem anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang steht (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]; § 4 Anm. 791, 793). Wird ein bislang stpfl. verwendetes WG, das zu einem BV gehört, ustfrei veräußert, so sind die Berichtigungsbeträge gem. § 15a UStG nach bisheriger Rspr. BA (BFH v. 26.3.1992 – IV R 121/90, BStBl. II 1992, 1038; STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG-Vorbemerkung Rn. 878 [4/2013]). Die Neufassung des Abs. 2 Satz 1, welche nunmehr im Rahmen einer Rechtsgrundverweisung die Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 heranzieht, führt ebenso zu diesem Ergebnis. Erfolgt die Veräußerung im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe nach § 16, so mindert der Berichtigungsbetrag nach nicht den laufenden Gewinn, sondern gehört nach der gerade zitierten BFH-Entscheidung zu den Veräußerungskosten gem. § 16 Abs. 2.

Siehe Anm. 86 ff. zu gemischt genutzten (betrieblich und privat) genutzten Gebäuden.

b) Minderbeträge bei Überschusseinkünften

85

Rechtsgrundverweisung in § 9b Abs. 2 nF: § 9b Abs. 2 Satz 1 nimmt auf die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 1 Bezug, damit der Minderbetrag bei den WK abziehbar sein kann. Der in § 9 Abs. 1 Satz 1 geregelte erforderliche Veranlassungszusammenhang besteht nicht direkt zwischen Aufwendungen und Einnahmen, vielmehr schiebt sich stets als Bindeglied eine Leistung des Stpfl. als „Einkunftsquelle“ (§ 9 Anm. 145) dazwischen. Die Aufwendungen sind durch eine der Einkünfterzielung dienende Tätigkeit oder sonstige Leistung, die eine „Einkunftsquelle“ im Sinne der Überschusseinkunftsarten bildet (nicht-selbstständige Tätigkeit, VuV, sonstige Leistung) veranlasst. Eine erwerbsbezogene Veranlassung von Aufwendungen iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 ist stets anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der Erwerbsleistung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur deren Förderung getätigt werden (§ 9 Anm. 147). MEYER (FR 2014, 876 [880]) ist uE zuzustimmen, der zum Ergebnis gelangt, der Gesetzgeber habe durch die Neufassung die frühere Rspr. zu § 9b Abs. 2 (Anm. 4) außer Kraft gesetzt. Nunmehr ist zu prüfen, ob der jeweilige Minderbetrag noch durch die Einkünfterzielung in einer laufenden Einkunftsart (Fälle der Ausweitung einer nichtunternehmerischen Nutzung des Berichtigungsobjekts) oder durch einen Veräußerungs- oder Entnahmevergang des Berichtigungsobjekts verursacht wird (s. auch Anm. 79). Siehe Anm. 86 ff. zu gemischt genutzten (selbstgenutzten und fremdvermieteten) Gebäuden.

Frühere Rechtsfolgenverweisung ins § 9b Abs. 2 aF: Nach der Rechtslage bis zum 28.11.2013 wurde § 9b Abs. 2 aF als Rechtsfolgenverweisung verstanden und als Sonderregelung gegenüber dem allgemeinen WKBegriff des § 9 verstanden, die eine konkrete Prüfung des Veranlassungszusammenhangs entbehrlich machte (vgl. Anm. 8, 9). Der WKAbzug der berichtigungsbedingten Minderbeträge und das Unberührtbleiben der AHK wurde vom Gesetzgeber zwingend angeordnet (s. auch § 9 Anm. 26). Wird etwa ein bislang stpfl. vermietetes Grundstück ustfrei veräußert oder entnommen, so führte schon nach einer früher vertretenen Auffassung die zurückzuzahlende Vorsteuer nicht zu WK bei § 21, da die Rückzahlung nicht mehr im Rahmen dieser Einkunftsart erfolgte, sondern die Zeit nach Beendigung der Einkünfterzielung betraf und durch die Veräußerung bzw. Entnahme ausgelöst wurde (s. oben Anm. 4 mwN; STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG-Vorbemerkung Rn. 876 [4/2013]; STUHRMANN, FR 1984, 171; MEYER, DStZ 1985, 195 [198 ff.]). Der BFH (BFH v. 17.3.1992 – IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17; v. 8.12.1992 – IX R 105/89, BStBl. II 1993, 656; v.

19.11.2003 – IX R 32/00, BFH/NV 2004, 766; BMF v. 23.8.1993, BStBl. I 1993, 698) entschied jedoch, § 9b Abs. 2 enthalte eine Rechtsfolgenverweisung, nach der Vorsteuerbeträge, die ein Stpfl. nach einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs an das FA zurückzahle, selbst dann als WK abziehbar seien, obwohl diese Aufwendungen der Vermögenssphäre zuzuordnen seien, und zwar deshalb, weil sie durch die Veräußerung des Gebäudes ausgelöst worden seien und deswegen nicht zu den WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 gerechnet werden könnten.

4. Minderbeträge bei gemischt genutzten Gebäuden

86 a) Seeling-Fälle

Fassung des § 9b Abs. 2 bis zum 28.11.2013: Siehe auch Anm. 84. Bei einer Veräußerung oder Entnahme des Gebäudes, dh. ertragstl. des WG „Nutzung für eigene Wohnzwecke“ und des WG „Nutzung für fremde Wohnzwecke oder betriebliche Zwecke“ ohne USt (= ohne Verzicht auf die StBefreiung zB an einen Nichtunternehmer aus ustl. Sicht) kann es wegen der stbefreiten Lieferung des Gebäudes oder unentgeltlichen Wertabgabe (§ 3 Abs. 1b UStG) gem. § 15a Abs. 8 Satz 1 UStG zu einer Vorsteuerberichtigung zulasten des Veräußerers kommen. Dieser Minderbetrag gehört aufgrund der Rechtsfolgenverweisung in § 9b Abs. 2 aF nach der Rechtslage bis einschließlich zum 28.11.2013 zu den BA/WK (nicht zu den Veräußerungskosten, s. Anm. 4, 5) und ist nicht nur in Höhe des betrieblich oder für die Einkünfteerzielung genutzten Gebäudeteils, sondern insgesamt abzugsfähig (MEYER, FR 2014, 876 [879]; aA OFD Frankfurt v. 24.1.2008 – S 2253 A-96-St 214, juris). Keine Vorsteuerberichtigung wird hingegen ausgelöst, wenn das teilweise vermietete Grundstück im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen auf den Erwerber übergeht (§ 1 Abs. 1a iVm. § 15a Abs. 10 UStG). Bei Ausweitung des nichtunternehmerischen Flächenanteils erfolgt keine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG (s. Anm. 62).

Fassung des § 9b Abs. 2 ab dem 29.11.2013: Bei Veräußerung „ohne Umsatzsteuer“ oder Entnahme des Grundstücks und einer daran anknüpfenden Vorsteuerberichtigung gem. § 15 Abs. 8 Satz 2 UStG sind im Ausgangspunkt ertragstl. wiederum zwei WG zu unterscheiden:

- Wird ein Gebäudeteil als WG in einem Betrieb eingesetzt, zählt der Minderbetrag, soweit er auf diesen Gebäudeteil entfällt, zu den BA (s. Anm. 84). Der Minderbetrag, welcher auf das WG „eigene Wohnzwecke“ entfällt und nicht-unternehmerisch genutzt wurde, ist ertragstl. notwendiges PV, so dass der Minderbetrag allenfalls im Rahmen einer Veräußerung nach § 23 zu den Veräußerungskosten zählen kann (s. auch MEYER, FR 2014, 876 [880]).
- Wird ein Gebäudeteil privat (nichtunternehmerisch) genutzt und stpfl. vermietet, zählt der Minderbetrag nicht zu den WK, soweit er auf den für eigene Wohnzwecke genutzten Gebäudeteil entfällt. Für den vermieteten Gebäudeteil stellt sich die Rechtslage vor den Urteilen BFH v. 17.3.1992 – IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17; v. 8.12.1992 – IX R 105/89, BStBl. II 1993, 656; v. 19.11.2003 – IX R 32/00, BFH/NV 2004, 766, wieder ein (s. Anm. 85). Der Minderbetrag ist nicht mehr durch die Vermietungstätigkeit, sondern durch das Veräußerungsgeschäft veranlasst und zählt dort zu den Veräußerungskosten. Dieses Ergebnis stellt sich „mit und ohne § 9b Abs. 2 n.F.“ ein, da § 9b Abs. 2 Satz 1 den Minderbetrag den Veräußerungskosten zuweist, ohne die Regelung aber ohnehin eine Minderung der AHK eintreten würde (zutreffend uE MEYER, FR 2014, 876 [880]; s. auch Nachweise unter Anm. 4).

b) Minderbeträge bei der Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 6a UStG von gemischt genutzten Gebäuden iSd. § 15 Abs. 1b UStG (Rechtslage bis einschließlich 28.11.2013)

87

Vorsteuerberichtigungen gem. § 15a Abs. 6a UStG: Eine Vorsteuerberichtigung zulasten des Unternehmers, weil der unternehmerisch genutzte Gebäudeanteil (WG „betriebliche Nutzung“ oder „fremde Wohnzwecke“) vermindert oder der nichtunternehmerisch genutzte Flächenanteil (die Wohnfläche als WG des notwendigen PV) ausgedehnt wird, gehört nach der Rechtsfolgenverweisung in vollem Umfang gem. § 9b Abs. 2 zu den BA oder WK (s. MEYER, UStB 2012, 259 [261]). Dies entspricht auch der Sichtweise der Gesetzesbegründung zum AIFM-StAnpG. Der Gesetzgeber führt aus (BTDrucks. 18/68, 71), Vorsteuerberichtigungsbeträge für Grundstücksteile, die zunächst ausschließlich für ustpfl. Leistungen verwendet würden, danach aber eigenen Wohnzwecken dienen, seien als BA oder WK abziehbar, obwohl die eigenen Wohnzwecke der privaten Lebensführung des Stpfl. zuzurechnen seien.

Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG: Gleiches gilt in den Fällen der Veräußerung „ohne Umsatzsteuer“ (stfreie Veräußerung gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG) oder der Entnahme des Grundstücks (ebenfalls stfrei gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG). Es tritt für den nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteil keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse iSd. § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG ein, weil die Verwendung dieses Gebäudeteils gem. § 15 Abs. 1b UStG ohnehin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte (MEYER, UStB 2012, 259 [262]). Zu berichtigen ist nur die Vorsteuer auf dem unternehmerisch genutzten Gebäudeteil. Dieser Minderbetrag gehört gem. § 9b Abs. 2 wegen der Rechtsfolgenverweisung bei betrieblich genutzten Gebäudeteilen (WG des BV) zu den BA, bei den Einkünften aus VuV zu den WK.

c) Minderbeträge bei der Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 6a UStG von gemischt genutzten Gebäuden iSd. § 15 Abs. 1b UStG (Rechtslage ab dem 29.11.2013)

88

Vorsteuerberichtigungen gem. § 15a Abs. 6a UStG: Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/68, 71) sind Vorsteuerberichtigungsbeträge (Minderbeträge) nach der Neufassung iSd. § 9b Abs. 2 Satz 1 nur dann als BA oder WK abziehbar, wenn sie durch eine Einkunftsart veranlasst sind. Diese Voraussetzung ist nach der Gesetzesbegründung nicht erfüllt, wenn die Vorsteuerberichtigungsbeträge auf für eigene Wohnzwecke genutzte Grundstücksteile entfallen. Die Ausdehnung der nichtunternehmerisch genutzten Fläche führt zu Aufwand auf den Gebäudeteil, der ein WG des notwendigen PV ist und mit der Einkunftserzielung weder im Rahmen des § 4 Abs. 4 noch des § 9 Abs. 1 Satz 1 im Zusammenhang steht.

Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG: In diesem Fall wird wiederum nur die Vorsteuer auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil zulasten des Stpfl. berichtigt (s. Anm. 86). Hier ist nach Abschaffung der Rechtsfolgenverweisung in § 9b Abs. 2 nunmehr für den Abzug als BA oder WK zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 oder § 9 Abs. 1 Satz 1 erfüllt sind. Gehört der unternehmerisch genutzte Gebäudeteil als WG zum BV ist in den Fällen der Veräußerung der BA-Abzug gegeben, nicht aber bei einer Entnahme, wenn diese privat veranlasst ist. Im Rahmen der Einkünfte aus VuV ist auslösendes Moment für die Vorsteuerberichtigung (s. Anm. 4, 82) die Veräußerung und Entnahme (nicht die frühere Vermietung). Der Vorsteuerberichti-

gungsbetrag kann gem. § 9b Abs. 2 Satz 1 nur im Rahmen der Veräußerungskosten gem. § 23 Abs. 3 berücksichtigt werden.

89 **d) Minderbeträge bei Vorsteuerberichtigungen von voll unternehmerisch genutzten Gebäuden**

Vorsteuerberichtigungen (Mehr- und Minderbeträge), die im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden stehen, deren Eingangsleistungen einer Vorsteuerausgleichung unterliegen (Anm. 64) sind iSd. § 9b Abs. 2 Satz 1 durch die Einkünfteerzielung veranlasst (s. Anm. 64, 79).

90–92 Einstweilen frei.

93 **III. Rechtsfolgen (Abs. 2 Satz 1 und 2)**

**1. Erfassung als (Betriebs-)Einnahmen oder (Betriebs-)Ausgaben/
Werbungskosten bei Veranlassung durch die Einkünfteerzielung
(Abs. 2 Satz 1)**

Die Neufassung des Abs. 2 beinhaltet im Kern die Abschaffung der früheren Auslegung des Abs. 2 durch die Rspr. im Sinne einer Rechtsfolgenverweisung. Nunmehr ist materiell-rechtl. Voraussetzung für die Erfassung als stbare Einnahme oder stbare Ausgabe der Veranlassungszusammenhang zur Einkünfteerzielung. Im Ergebnis wird für die Minderbeträge der BA- und WK-Abzug bei gemischt (nichtunternehmerisch privat und unternehmerisch) genutzten Gebäuden weitgehend beschnitten (s. Anm. 85–88 zu den einzelnen Fallkonstellationen). Bei den Mehrbeträgen „verhindert“ Abs. 2 Satz 1 nur in geringem Umfang eine Besteuerung (s. Anm. 80–82). Der frühere Vereinfachungscharakter der Regelung ist entfallen.

94–95 Einstweilen frei.

96 **2. Keine Änderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten (Abs. 2 Satz 2)**

Anwendungsbereich: Die AHK bleiben nur noch in den Fällen des Satzes 1 unberührt. Voraussetzung hierfür ist, dass aufgrund einer Veranlassung durch die Einkünfteerzielung die Mehrbeträge zu BE oder Einnahmen und die Minderbeträge zu BA oder WK führen. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, erhöhen oder mindern sich aufgrund der Berichtigungsbeträge nach § 15a UStG die AHK.

Mehrbeträge: Mehrbeträge fallen in der Praxis unter Abs. 2 Satz 2, wenn ein nichtunternehmerisch genutzter Gebäudeteil stpl. („mit Umsatzsteuer“) veräußert wird (Anm. 81, 82). Hier ist noch weiter zu differenzieren. Im Anwendungsbereich des § 23 erhöht gem. § 9b Abs. 2 Satz 1 der Mehrbetrag die Gegenleistung im Rahmen der Veräußerung; aufgrund dieser Veranlassung zur Einkünfteerzielung ist Abs. 2 Satz 2 nicht anwendbar. Nur bei nicht gem. § 23 stbaren Veräußerungen mindert der Mehrbetrag die AHK des ohnehin nicht steuerverstrickten, zu eigenen Wohnzwecken genutzten, WG (Anm. 82).

Minderbeträge: Minderbeträge, die nicht durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind (s. Anm. 84) erhöhen nach Abs. 2 Satz 2 die AHK. Für Abs. 2

Satz 2 verbleibt als Hauptanwendungsfall bei gemischt genutzten Gebäuden gem. § 15a Abs. 1b UStG, dass eine Vorsteuerberichtigung zu Lasten des Stpfl. gem. § 15a Abs. 6a UStG (Ausweitung der nichtunternehmerisch genutzten Flächenanteile) vorzunehmen ist. Bei steuerfreier Veräußerung eines unternehmerisch genutzten Grundstücksteils „ohne Umsatzsteuer“ (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG), für den der Vorsteuerabzug aus den AHK in Anspruch genommen wurde, ist der Vorsteuerberichtigungsbetrag vorrangig gem. § 9b Abs. 2 Satz 1 im Rahmen der Veräußerungskosten gem. § 23 Abs. 3 zu berücksichtigen (s. Anm. 86).

§ 9b