



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Umsatzsteuer

Vorsteuerabzug

Skript zum Online-Training

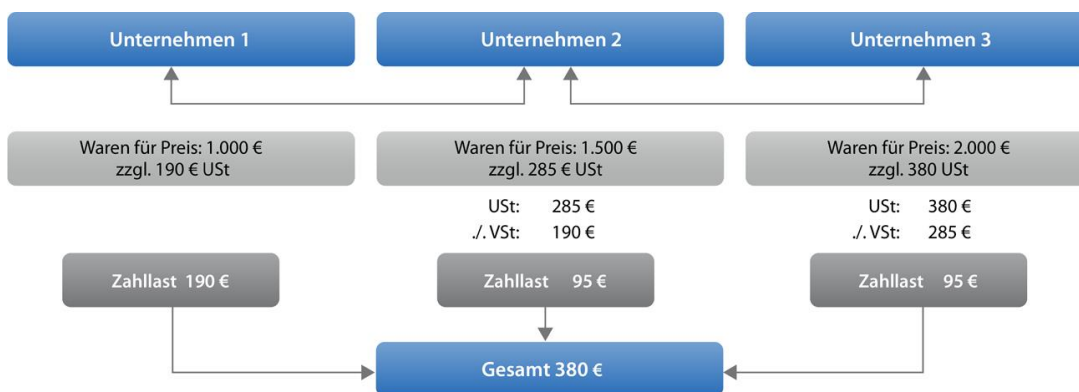
Inhalt

1	Einführung	1
2	Vorsteuerabzug	3
2.1	Aufbau und Inhalt des § 15 UStG	3
2.2	Persönliche Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG	6
2.3	Sachliche Voraussetzung zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG	8
2.3.1	Gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer	8
2.3.2	Leistungsbezug für das Unternehmen	9
2.3.2.1	Verwendung der bezogenen Leistung – wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten	9
2.3.2.2	Zuordnung der bezogenen Leistung	10
2.3.2.3	Direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung	14
2.3.2.4	Direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit Gesamttätigkeit	17
2.3.3	Rechnung	18
2.3.3.1	Grundsätzliches zur Rechnung nach § 14 und § 14a UStG	18
2.3.3.2	Pflichtangaben in der Rechnung	21
2.3.3.3	Zusätzliche Pflichten in besonderen Fällen	23
2.3.3.4	Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise	25
2.3.3.5	Aufbewahrungspflichten	26
2.3.3.6	Berichtigung von Rechnungen	27
2.4	Einfuhrumsatzsteuer und Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG	29
2.5	Erwerbssteuer und Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG	30
2.6	Geschuldete Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG	31
2.7	Vorsteuerabzug bei Auslagerung nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 UStG	32
3	Ausschluss vom Vorsteuerabzug	34
3.1	Überblick	34
3.2	Vorsteuerausschluss bei steuerfreien Umsätzen und bei Umsätzen im Ausland	35
3.3	Vorsteuerausschluss bei bestimmten einkommensteuerrechtlichen Abzugsverboten	36
3.4	Vorsteuerausschluss bei gemischt genutzten Grundstücken	37
4	Berichtigung des Vorsteuerabzugs – § 15a UStG	42
4.1	Gesetzeszweck	42
4.2	Änderung der Verhältnisse	43

4.3	Berichtigungsobjekte	46
4.3.1	Wirtschaftsgüter, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden	46
4.3.2	Wirtschaftsgüter, die einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden	48
4.3.3	Nachträglich eingehende Gegenstände und sonstige Leistungen sowie Erhaltungsaufwendungen	49
4.4	Durchführung der Berichtigung	52
4.4.1	Korrekturen bei Leistungen, die einmalig verwendet werden	52
4.4.2	Korrekturen bei Leistungen, die mehrfach zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden	53
4.4.3	Vereinfachungsvorschriften	55
5	Übersicht „Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung“	56

1 Einführung

- 1 Die innerhalb der Europäischen Union harmonisierte Mehrwertsteuer¹ wird auf jeder Produktions- und Handelsstufe erhoben. Gleichzeitig kann die auf den vorhergehenden Stufen geschuldete Steuer vom Unternehmer in Abzug gebracht werden. Im Ergebnis wird damit nur der jeweilige Mehrwert einer jeden Stufe im Wertschöpfungsprozess besteuert. Belastet wird nur der Endverbraucher.² **Mehrwertsteuer**
- 2 Der Vorsteuerabzug stellt damit einen integralen Bestandteil des europäischen Mehrwertsteuersystems, dem **Allphasen-Netto-Umsatzsteuer-Prinzip mit sofortigem Vorsteuerabzug**, dar³ und er sichert den vom Europäischen Gerichtshof stets angemahnten Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer für den Unternehmer. **Allphasen-Netto-System**
- 3 Bei einem Leistungsbezug für sein Unternehmen kann der Unternehmer grundsätzlich die anfallende Umsatzsteuer als sog. Vorsteuer auf seine Umsatzsteuerschuld – aus den seinerseits gegenüber Dritten erbrachten umsatzsteuerpflichtigen Leistungen – anrechnen. Das **Vorsteuerabzugsrecht** für die bezogene Eingangsleistung entsteht unabhängig **von der Besteuerung der Ausgangsumsätze**. Der Unternehmer kann die Vorsteuerbeträge in dem Besteuerungszeitraum abziehen, in dem die **Lieferung oder Dienstleistung an ihn bewirkt wurde** und **eine ordnungsgemäße Rechnung** i. S. d. §§ 14, 14a UStG vorliegt.⁴ Demnach ist die Umsatzsteuer für den Unternehmer bzw. in der Unternehmernetzwerk grundsätzlich (kosten- und wettbewerbs-) neutral. Im Folgenden wird der Vorsteuerabzug im Wertschöpfungsprozess dargestellt: **Vorsteuerabzug**



¹ Unionsrechtlich wird von Mehrwertsteuer gesprochen, da auf jeder Produktions- und Handelsstufe nur der Mehrwert des Wertschöpfungsprozesses besteuert wird.

² EuGH, Urteil v. 7.5.1992, C-347/90, Rs. *Bozzi*, EU:C:1992:200, Slg. der Rechtsprechung 1992, I-02947, Rz. 12 m. w. N.; EuGH, Urteil v. 3.10.2006, C-475/03, Rs. *Banca popolare di Cremona*, EU:C:2006:629, IStR 2006, 783, Rz. 28.

³ Vgl. zur Systematik die grundlegenden Ausführungen im WT „Umsatzsteuer I – Unternehmereigenschaft und Steuerbarkeit“.

⁴ EuGH, Urteil v. 29.4.2004, C-152/02, Rs. *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, EU:C:2004:268, Slg. der Rechtsprechung 2004, I-5597. Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 UStG sind Vorsteuerbeträge bereits vor der Leistungsausführung und damit vor dem Empfang der Leistung abziehbar, wenn der unternehmerische Leistungsempfänger die (An-/Voraus-) Zahlung geleistet hat und eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung vorliegt. Aus Sicht des leistenden Unternehmers entsteht die Steuer für noch nicht ausgeführte Leistungen bzw. Teilleistungen bei vorheriger Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Vereinnahmung, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG. Falls die Leistung später doch nicht erbracht wird, sind Steuer- und Vorsteuerberichtigungen nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG vorzunehmen. Vgl. zum Vorsteuerabzug bei Zahlungen vor Empfang der Leistung Abschn. 15.3 UStAE.

- 4 Die nationalen Rechtsgrundlagen des Vorsteuerabzugs finden sich in § 15 UStG (**Vorsteuerabzug**) und § 15a UStG (**Berichtigung des Vorsteuerabzugs**). Flankierend dazu sind die §§ 35 bis 45 UStDV zu beachten. Zudem ermöglichen die §§ 23 bis 24 UStG (i. V. m. §§ 69, 70 UStDV) bestimmten Unternehmern die abziehbaren Vorsteuerbeträge vollständig oder teilweise nach **Durchschnittssätzen** zu ermitteln.⁵
- 5 Unionsrechtliche Grundlage für die v. g. nationalen Regelungen sind Art. 167 bis 192 MwSt-SystRL.


⁵ Auf letztere wird in diesem Online-Training nicht weiter eingegangen.

2 Vorsteuerabzug



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:
8 praktische Übung

2.1 Aufbau und Inhalt des § 15 UStG

- 6 Es ist zwischen **abziehbaren** und **abzugsfähigen Vorsteuerbeträgen zu unterscheiden**. Die Differenzierung zwischen Abziehbarkeit bzw. Nichtabziehbarkeit (nach § 15 Abs. 1 UStG) und Abzugsfähigkeit bzw. Nichtabzugsfähigkeit (nach § 15 Abs. 1a, Abs. 1b und Abs. 2 UStG) entfaltet für die eventuelle Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG Relevanz.⁶ Die Berichtigung zielt darauf ab, den Vorsteuerabzug mit den tatsächlichen Verwendungsverhältnissen in Einklang zu bringen. **Abziehbare und abzugsfähige Vorsteuer**
- 7 Vorsteuerbeträge sind **abziehbar**, wenn die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen des **§ 15 Abs. 1 UStG** vorliegen. Sie können jedoch einem Abzugsverbot nach den Vorgaben des § 15 Abs. 1a, Abs. 1b und Abs. 2 UStG unterliegen. Die Vorsteuer ist dann nicht **abzugsfähig**: **Abziehbare Vorsteuer**
- ▶ Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt (sog. Repräsentationsaufwendungen).
 - ▶ die Lieferungen, die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb eines unternehmerisch und unternehmensfremd, d. h. privat⁷, genutzten Grundstücks sowie sonstige Leistungen im Zusammenhang mit diesem Grundstück, soweit sie nicht auf die unternehmerische Verwendung des Grundstücks entfallen (**§ 15 Abs. 1b UStG**). Aus dem Umkehrschluss folgt, dass § 15 Abs. 1b UStG den Vorsteuerabzug für den nicht unternehmerisch genutzten Anteil des Grundstücks ausschließt, weshalb insoweit auch eine Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe entfällt.⁸
- Hinweis:** Nur soweit Vorsteuerbeträge dem Grunde nach abziehbar sind, ist die Prüfung hinsichtlich der Abzugsfähigkeit vorzunehmen. 
- 8 Vorsteuerbeträge sind **nicht abzugsfähig, wenn** der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen ist. Dies gilt für Vorsteuerbeträge folgender Aufwendungen bzw. Ausgangsumsätze: **Abzugsfähige Vorsteuer**

⁶ Siehe dazu Rz. 104 f. im Skript.

⁷ Ein Unternehmer kann wirtschaftlich (entspricht unternehmerisch) und nichtwirtschaftlich (entspricht nichtunternehmerisch) tätig sein, wobei letztere Aktivitäten nochmals in nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne und in unternehmensfremde (private) Tätigkeiten aufgeteilt werden müssen. Vgl. Rz. 27 f.

⁸ Im Detail siehe Rz. 98 ff. Kein Fall des § 15 Abs. 1b UStG liegt vor, wenn ein Grundstück zugleich für unternehmerische und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne verwendet wird. Vorsteuerbeträge, die für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne verwendet werden, sind bereits nach § 15 Abs. 1 UStG nicht abziehbar (es liegt kein Leistungsbezug für das Unternehmen und damit keine unternehmerische Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen vor, vgl. auch Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE).

- ▶ Vorsteuerbeträge, aus Lieferungen und Leistungen, die für die Erbringung bestimmter Ausgangsumsätze bezogen werden. Dazu zählen Ausgangsumsätze in Form von steuerfreien Umsätzen sowie Umsätze im Ausland, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden, **§ 15 Abs. 2 UStG**.⁹

9 Maßgeblich für Abziehbarkeit und Abzugsfähigkeit der Vorsteuer ist die Verwendung der bezogenen Leistungen, wobei der Verwendungsbegriff auch die Verwendungsabsicht umfasst. Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht dem Grunde und der Höhe nach bereits bei Leistungsbezug.

10 **Beachte:** Der nationale Gesetzgeber revidiert den Ausschluss des § 15 Abs. 2 UStG für bestimmte steuerbefreite Umsätze. Diese **Rückausnahmen** normiert **§ 15 Abs. 3 UStG**. Dadurch werden die dort angeführten steuerbefreiten Umsätze hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Vorsteuerbeträge den besteuerten (Ausgangs-)Umsätzen gleichgestellt. Folglich ist die Vorsteuer von Eingangsleistungen sowohl abziehbar als auch abzugsfähig, wenn die Eingangsleistungen für steuerfreie Umsätze nach § 15 Abs. 3 UStG bezogen werden. Die Rückausnahmen betreffen in erster Linie grenzüberschreitende Umsätze, insbesondere die Ausfuhrlieferungen und die innergemeinschaftlichen Lieferungen, da diese entweder beim Grenzüberschritt mittels Belegung mit Einfuhrumsatzsteuer oder im Rahmen des innergemeinschaftlichen Erwerbs gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 1a UStG im Bestimmungsland der Besteuerung unterliegen. Steuerbefreite Umsätze, die unter § 15 Abs. 3 UStG fallen, werden auch als sog. „echt“ **steuerbefreite Umsätze mit Vorsteuerabzugsrecht** bezeichnet. Infolgedessen sind grenzüberschreitende Warenlieferungen vollständig von der Umsatzsteuer des Exportlandes entlastet. Die Mehrwertsteuer wirkt in diesem Fall wettbewerbsneutral.¹⁰



Rückausnahme

11 Abschließend bleibt festzuhalten, dass **Vorsteuerbeträge abzugsfähig** sind, **wenn** sie nach § 15 Abs. 1 UStG **abziehbar** sind **und**

- ▶ **kein Ausschlusstatbestand** nach § 15 Abs. 1a, Abs. 1b oder Abs. 2 UStG greift, d. h. der Unternehmer bezieht (Vor-)Leistungen von einem anderen Unternehmer für seine steuerpflichtigen Ausgangsumsätze oder
- ▶ der **Ausschlusstatbestand des § 15 Abs. 2 UStG** kommt infolge der Rückausnahme des § 15 Abs. 3 UStG **nicht zur Anwendung**, d. h. der Unternehmer bezieht (Vor-)Leistungen von einem anderen Unternehmer, die er für bestimmte „echt“ steuerbefreiten Ausgangsumsätze verwendet.

12 Verwendet der Unternehmer die bezogene Eingangsleistung nicht ausschließlich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze, sondern **teilweise auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen**, ist eine Vorsteueraufteilung gem. **§ 15 Abs. 4 UStG** durchzuführen. Demnach sind die Vorsteuerbeträge im Wege der wirtschaftlichen Zurechnung in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzugliedern. Der nationale Gesetzeswortlaut billigt dem Unternehmer die Ermittlung der nicht abziehbaren Teilbeträge „im Wege einer sachgerechten Schätzung“ zu. Allerdings schränkt der Ge-

Vorsteueraufteilung

⁹ Werden allerdings Umsätze im Ausland erbracht, die bei Leistungsort im Inland steuerpflichtig wären, besteht im Umkehrschluss der Vorsteuerabzug für die entsprechende Eingangsleistung, so auch *Stadie* in Rau/Dürwächter, UStG Kommentar, § 15, Rz. 1537.

¹⁰ Ausführlich zur Unterscheidung zwischen unechten und echten Steuerbefreiungen das WT „Umsatzsteuer II – Steuerbefreiungen“.

setzgeber den Unternehmer dahingehend ein, dass eine Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel nur dann zulässig ist, „wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist“ (§ 15 Abs. 4 S. 2 und S. 3 UStG).¹¹ Obwohl der BFH bei **gemischt genutzten Gebäuden** grundsätzlich von einer Aufteilung nach dem Flächenschlüssel ausging, bestanden Zweifelsfragen in Bezug auf die Aufteilungsmodalitäten, die dem EuGH zur Klärung vorgelegt wurden.¹² Die neueste Rechtsprechung¹³ bestätigt im Wesentlichen die Anwendung des Flächenschlüssels und damit die bestehende Verwaltungsauffassung. So kommt es dem BFH zufolge für den Vorsteuerabzug bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes auf dessen prozentualen Verwendungsverhältnis an. Außerdem ermögliche, so der BFH a. a. O., der objektbezogene Flächenschlüssel regelmäßig eine sachgerechtere sowie präzisere Aufteilung des Vorsteuerabzugs als der gesamtumsatz- bzw. objektbezogene Umsatzschlüssel.

Für den BFH sind die Vorsteuerbeträge lediglich dann **nicht** nach dem Flächenschlüssel aufzuteilen, wenn die Nutzflächen nicht miteinander vergleichbar sind, etwa wenn die Ausstattung der den unterschiedlichen Zwecken dienenden Räume (z. B. Höhe der Räume, Dicke der Wände und Decken, Innenausstattung) **erhebliche** Unterschiede aufweist.¹⁴ Die Finanzverwaltung wendet diese BFH-Rechtsprechung über die entschiedenen Einzelfälle hinaus an.¹⁵

13 Grundsätzlich muss der Unternehmer vor Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG jeden einzelnen gemischten (für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, und zugleich für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen) Leistungsbezug entsprechend zuordnen. **Aufteilungserleichterungen** sehen der Gesetzgeber in **§ 43 UStDV** und die Finanzverwaltung im UStAE vor (bspw. für Vereine, Forschungseinrichtungen und ähnliche Einrichtungen nach Abschn. 2.10 Abs. 6 ff. UStAE oder der einheitliche Aufteilungsschlüssel für Verwaltungsgemeinkosten, auch wenn einzelne Vorsteuerbeträge der Verwaltungsgemeinkosten gem. Abschn. 15.18 Abs. 6 UStAE ausschließlich bestimmten Ausgangsumsätzen zuzurechnen wären.

14 **§ 15 Abs. 4a UStG** schränkt den Vorsteuerabzug für sog. Fahrzeuglieferer nach § 2a UStG ein. Hinsichtlich der Lieferung eines neuen Fahrzeugs (gem. § 1b Abs. 2 oder Abs. 3 UStG) aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet **fingiert** § 2a UStG die Unternehmereiengenschaft auch für Nichtunternehmer bzw. Unternehmer, die die Lieferung nicht im Rahmen ihres Unternehmens ausführen. Die steuerbefreite innergemeinschaftliche Fahrzeuglieferung im Ursprungsmitgliedstaat verwirklicht in Verbindung mit der Erwerbsbesteuerung neuer Fahrzeuge im EU-Mitgliedstaat des Abnehmers (Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziffer ii MwStSystRL) hingegen das Bestimmungslandprinzip. Nach § 15 Abs. 4a UStG ist für einen Fahrzeuglieferer i. S. d. § 2a UStG im Zeitpunkt der Weiterlieferung ausschließlich der Umsatzsteuerbetrag für Kauf, Einfuhr oder Erwerb als Vorsteuer abziehbar. Allerdings darf er das Fahrzeug nicht unter den Anschaffungskosten verkaufen, ansonsten ist der Vorsteuerabzug

Fahrzeuglieferer

¹¹ BFH, Urteil v. 7.5.2014, V R 1/10, DStR 2014, 1162.

¹² Der EuGH hat die deutsche Regelung grundsätzlich als zulässig erklärt. Einen anderen Aufteilungsmaßstab als den Umsatzschlüssel i. S. d. Art. 173 MwStSystRL vorzuschreiben ist demnach zulässig, falls der herangezogene Maßstab eine präzisere Aufteilung des Pro-Rata-Satzes zulässt. Siehe EuGH, C-511/10, Rs. *BLC Baumarkt GmbH & Co. KG*, EU:C:2012:689, DStR 2012, 2333 sowie EuGH, C-332/14, Rs. *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR*, EU:C:2016:417.

¹³ BFH, Urteil v. 10.8.2016, XI R 31/09, BFH/NV 2016, 1654. Siehe hierzu unter Tz. 3.4.

¹⁴ BFH, Beschluss v. 27.03.2019, V R 43/17, BFH/NV 2019, 719; BFH, Urteil v. 11.11.2020, XI R 7/20, DStR 2021, 417.

¹⁵ BMF, Schreiben v. 20.10.2022, III C 2 - S 7306/19/10001 :003, DStR 2022, 2212, Abs. 15.17 Abs 7 UStAE.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.