



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

MR Dr. Möhlenbrock
Vertreter des Unterabteilungsleiters

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

FAX +49 (0) 30 18 682-

E-MAIL IVD2@bmf.bund.de

DATUM 2. Januar 2012

- Verteiler U 1 -

- E-Mail-Verteiler U 2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;
Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a
UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 9. Dezember 2010, V R 17/10, vom
12. Januar 2011, XI R 9/08, vom 13. Januar 2011, V R 12/08, vom 27. Januar 2011,
V R 38/09, und vom 3. März 2011, V R 23/10¹**

GZ **IV D 2 - S 7300/11/10002**

DOK **2011/1014846**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

**I. BFH-Urteile vom 9. Dezember 2010, V R 17/10, vom 12. Januar 2011, XI R 9/08,
vom 13. Januar 2011, V R 12/08, vom 27. Januar 2011, V R 38/09, und vom
3. März 2011, V R 23/10**

Die BFH-Urteile vom 9. Dezember 2010, V R 17/10 (zum Vorsteuerabzug beim Betriebsausflug), vom 12. Januar 2011, XI R 9/08 (zum Vorsteuerabzug bei Überlassung eines Grundstücks an Gesellschafter-Geschäftsführer), vom 13. Januar 2011, V R 12/08 (zum Vorsteuerabzug für Erschließungskosten), vom 27. Januar 2011, V R 38/09 (zum Vorsteuerabzug beim Beteiligungsverkauf), und vom 3. März 2011, V R 23/10 (zum Vorsteuerabzug bei Marktplatzsanierung) betreffen Grundsätze des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG.

Das Recht auf Vorsteuerabzug nach § 15 UStG besteht, wenn der Unternehmer Leistungen von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen bezieht und für Ausgangsumsätze verwendet, die entweder steuerpflichtig sind oder einer Steuerbefreiung unterliegen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließt.

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

Der BFH hat diesen Grundsatz in seinen o. g. Urteilen dahingehend konkretisiert, dass der Unternehmer nach § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, soweit er Leistungen für sein Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeiten) zu verwenden beabsichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 27. Januar 2011, V R 38/09). Zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen; nur mittelbar verfolgte Zwecke sind unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011, V R 12/08). Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010, V R 17/10).

Beabsichtigt der Unternehmer bei Bezug der Leistung diese teilweise für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit und teilweise für Zwecke einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit zu verwenden, ist er nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für seine wirtschaftliche Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Eine weiter gehende Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht bei einer „gemischten“ Verwendung nur, wenn es sich bei der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit um die Verwendung für Privatentnahmen im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG handelt (vgl. Rz. 10 und 12 des BFH-Urteils vom 3. März 2011, V R 23/10). Privatentnahmen in diesem Sinne sind nur Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person und für den privaten Bedarf seines Personals, nicht dagegen eine Verwendung für z. B. ideelle Zwecke eines Vereins oder für den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (vgl. Rz. 17 des BFH-Urteils vom 3. März 2011, V R 23/10).

Aus den o. g. Urteilen folgt für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG Folgendes:

In seinen Urteilen verwendet der BFH unter Rückgriff auf die Terminologie der MwStSystRL die Begriffe wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten. Diese entsprechen wegen der Bezugnahme auf § 2 Abs. 1 UStG den bisher verwendeten Begriffen unternehmerisch und nichtunternehmerisch. An diesen Begriffen wird festgehalten. Der bisherige Bereich der nichtunternehmerischen Tätigkeiten ist in nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne (nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.) und unternehmensfremde Tätigkeiten zu unterteilen. Als unternehmensfremde Tätigkeiten gelten Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person, für den privaten Bedarf seines Personals oder für private Zwecke des Gesellschafters. Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. sind alle nichtunternehmerischen Tätigkeiten, die nicht unternehmensfremd (privat) sind, wie z.B.:

- unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins, die aus ideellen Vereinszwecken verfolgt werden (vgl. Rz. 24 des BFH-Urteils vom 6. Mai 2010, V R 29/09, BStBl II S. 885),

- hoheitliche Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts (vgl. Rz. 28 des BFH-Urteils vom 3. März 2011, V R 23/10),
- das Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen, wenn die Beteiligung nicht im Unternehmensvermögen gehalten wird.

II. Beurteilung des Vorsteuerabzugs

Für die Prüfung, ob eine Leistung für das Unternehmen bezogen wird, ist zunächst zu entscheiden, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit einem Ausgangsumsatz besteht. Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und - als solche - Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind (vgl. Rz. 33 des BFH-Urteils vom 27. Januar 2011, V R 38/09) und die wirtschaftliche Gesamttätigkeit (vgl. II. 3.) zu Umsätzen führt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Für den Vorsteuerabzug sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

1. Direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit einer unternehmerischen oder nicht-unternehmerischen Tätigkeit
 - a) Der Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für seine unternehmerische Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt (Zuordnung im Sinne des § 15 Abs. 1 UStG). Sofern eine direkte und unmittelbare Zurechnung zu einem beabsichtigten entgeltlichen Ausgangsumsatz möglich ist, entscheidet allein dessen umsatzsteuerliche Behandlung über den Vorsteuerabzug der bezogenen Eingangsleistung. Liegt für diesen Umsatz ein Ausschlussstatbestand (§ 15 Abs. 1a, 1b und 2 UStG) vor, ist die Vorsteuer auf die Eingangsleistung nicht abzugsfähig.

B e i s p i e l:

Ein Arzt erbringt sowohl nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfreie Heilbehandlungsleistungen als auch steuerpflichtige Leistungen (plastische und ästhetische Operationen). Er erwirbt einen Behandlungsstuhl für 1 000 €zzgl. 190 €Umsatzsteuer, den er zu 80 % für seine steuerfreien Heilbehandlungsleistungen und zu 20 % für seine steuerpflichtigen Umsätze verwendet.

Der Behandlungsstuhl wird unmittelbar und direkt für die unternehmerische Tätigkeit des Arztes bezogen. Da er zu 80 % steuerfreie Heilbehandlungsleistungen ausführt,

sind nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nur 38 € (20 % von 190 €) als Vorsteuer abzugsfähig.

b) Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung ausschließlich für die Erbringung nicht entgeltlicher Leistungen (nichtunternehmerische Tätigkeiten) zu verwenden, ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich zu versagen. Dies gilt insbesondere, wenn der Unternehmer die bezogene Leistung ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG oder § 3 Abs. 9a UStG zu verwenden beabsichtigt. Daran ändert sich nichts, wenn er hiermit mittelbar Ziele verfolgt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010, V R 17/10). Zum Vorsteuerabzug aufgrund Zusammenhangs mit der Gesamttätigkeit vgl. II. 3.

c) Es handelt sich bei dem Vorsteuerabzugsverbot um eine tatbestandliche Verknüpfung mit der Wertabgabenbesteuerung: nur in Fällen, in denen das Gesetz eine Wertabgabenbesteuerung vorsieht, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Bezieht der Unternehmer z.B. Leistungen für der Art nach nichtsteuerbare unentgeltliche Dienstleistungsabgaben aus unternehmerischen Gründen, fehlt es folglich an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem besteuerten Ausgangsumsatz. Für den Vorsteuerabzug ist deshalb allein der Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit entscheidend (vgl. II. 3). Dasselbe gilt, wenn eine Entnahmebesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG im Hinblick auf sog. Aufmerksamkeiten unterbleiben würde (vgl. Rz. 23 des BFH-Urteils vom 9. Dezember 2010, V R 17/10).

B e i s p i e l:

Automobilhändler A verlost unter allen Kunden im Rahmen einer Werbeaktion

- a) einen Laptop und
- b) zwei Konzertkarten

mit einem Einkaufspreis von jeweils 300 €, die er beide zu diesem Zweck vorher eingekauft hat.

Zu a)

Die Abgabe des Laptops erfolgt aus unternehmerischen Gründen und fällt der Art nach unter § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG; es handelt sich nicht um ein Geschenk von geringem Wert. Da der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt, den Laptop für die Verlosung zu verwenden, berechtigen die Aufwendungen für den Laptop nach § 15 Abs. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug. Dementsprechend unterbleibt eine anschließende Wertabgabenbesteuerung (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Zu b)

Die Abgabe der Konzertkarte erfolgt aus unternehmerischen Gründen und ist daher ein der Art nach nichtsteuerbarer Vorgang, da § 3 Abs. 9a UStG Wertabgaben aus unternehmerischen Gründen nicht erfasst. Daher fehlt es an einem steuerbaren Ausgangsumsatz, dem die Leistungsbezüge direkt und unmittelbar zugeordnet werden können. Für den Vorsteuerabzug ist deshalb die Gesamttätigkeit des A maßgeblich.

2. Verwendung sowohl für unternehmerische als auch nichtunternehmerische Tätigkeiten (teilunternehmerische Verwendung)

a) Verwendung sowohl für unternehmerische als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.

Bezieht der Unternehmer eine Leistung zugleich für seine unternehmerische als auch für seine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S., ist der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen seiner unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen sind (§ 15 Abs. 1 UStG), sofern die 10 %-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG überschritten ist.

B e i s p i e l :

Ein Verein erwirbt einen PKW, den er sowohl für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (unternehmerische Tätigkeit) als auch für seinen ideellen Bereich (nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S.) zu verwenden beabsichtigt.

Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des PKW ist anteilig nur insoweit zu gewähren, als der Verein den PKW für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu verwenden beabsichtigt.

b) Verwendung sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Tätigkeiten (Sonderfall)

Handelt es sich bei der nichtunternehmerischen Tätigkeit um den Sonderfall einer Entnahme für private Zwecke (unternehmensfremde Tätigkeit) und bezieht der Unternehmer eine Leistung zugleich für seine unternehmerische Tätigkeit und für private Zwecke, kann der Unternehmer die bezogene Leistung insgesamt seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen, sofern die 10 %-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG überschritten ist. Er kann dann aufgrund dieser Unternehmenszuordnung - die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aufgrund der Nutzung für die unternehmerische Tätigkeit vorausgesetzt - berechtigt sein, den Vorsteuerabzug auch für die Privatverwendung in Anspruch zu nehmen, muss aber insoweit eine Wert-

abgabe nach § 3 Abs. 1b oder 9a UStG versteuern (ausgenommen hiervon sind teilweise unternehmensfremd genutzte Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG).

B e i s p i e l 1:

Ein Arzt hat ausschließlich nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfreie Umsätze aus Heilbehandlungsleistungen und kauft einen PKW, den er privat und unternehmerisch nutzt.

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

B e i s p i e l 2:

Ein Arzt erbringt im Umfang von 80 % seiner entgeltlichen Umsätze steuerfreie Heilbehandlungsleistungen und nimmt zu 20 % steuerpflichtige plastische und ästhetische Operationen vor. Er kauft einen PKW, den er je zur Hälfte privat und für seine gesamte ärztliche Tätigkeit nutzt.

Die Vorsteuern aus der Anschaffung und Nutzung des PKW sind zu 60 % (50 % von 20 % steuerpflichtige unternehmerische Nutzung + 50 % der Art nach steuerpflichtige Privatnutzung) abzugsfähig und zu 40 % (50 % von 80 % steuerfreie unternehmerische Nutzung) nicht abzugsfähig. Die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (50 % Privatanteil) ist in voller Höhe steuerbar und steuerpflichtig.

3. Unmittelbarer Zusammenhang nur mit der Gesamttätigkeit

a) Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und - als solche - Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind (Rz. 33 des BFH-Urteils vom 27. Januar 2011, V R 38/09). Derartige Kosten hängen dann direkt und unmittelbar mit seiner unternehmerischen Gesamttätigkeit zusammen.

Aufwendungen im Zusammenhang mit

- der Gründung einer Gesellschaft,
- der Aufnahme eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft gegen Bar- oder Sacheinlage sowie
- der Ausgabe neuer Aktien zur Aufbringung von Kapital

stehen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit Tätigkeiten ohne Leistungscharakter. Für den Vorsteuerabzug ist deshalb allein der Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit entscheidend (§ 15 Abs. 2 und 3 UStG, vgl. auch Abschnitt 15.21 UStAE). Dies gilt entsprechend für Aufmerksamkeiten (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG), Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG), oder unentgeltliche sonstige Leistungen aus unternehmerischen Gründen (§ 3 Abs. 9a UStG), da in diesen Fällen eine Wertabgabenbesteuerung unterbleibt (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010, V R 17/10).

b) Geht in den unter Buchstabe a) genannten Fällen der Unternehmer zugleich steuerpflichtigen und steuerfreien unternehmerischen sowie nichtunternehmerischen Tätigkeiten nach, ist der Abzug der Vorsteuer aus Aufwendungen für bezogene Leistungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen auf die unternehmerische Tätigkeit, die den Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt, entfallen (vgl. Rz. 23 des BFH-Urteils vom 6. Mai 2010, V R 29/09, BStBl II S. 885). Für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge gelten die Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG entsprechend (vgl. BFH-Urteil vom 3. März 2011, V R 23/10).

c) Kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit, sondern mit bestimmten Ausgangsumsätzen besteht z.B. bei Bezug von Beratungsleistungen für die steuerfreie Veräußerung einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 27. Januar 2011, V R 38/09).

B e i s p i e l 1:

Das Unternehmen U bezieht Beratungsleistungen, die im unmittelbaren Zusammenhang stehen mit

- a) der Ausgabe neuer Anteile zur Kapitalbeschaffung,
- b) der Veräußerung einer im Unternehmensvermögen gehaltenen Beteiligung (steuerfreie Veräußerung nach § 4 Nr. 8 Buchst. e oder f UStG),
- c) der Veräußerung einer nicht im Unternehmensvermögen gehaltenen Beteiligung (nicht steuerbarer Umsatz).

Auch wenn in allen drei Fällen die Beratungsleistungen unmittelbar und direkt für die jeweiligen Vorgänge des Unternehmens bezogen werden, ist für den Vorsteuerabzug wie folgt zu differenzieren:

Zu a):

Der Vorsteuerabzug richtet sich im Fall der Ausgabe neuer Anteile zur Kapitalbeschaffung nach der unternehmerischen Gesamttätigkeit (vgl. Abschnitt 15.21 UStAE), weil es sich bei der Ausgabe neuer Gesellschaftsanteile nicht um Leistungen handelt (vgl. BFH-Urteil vom 6. Mai 2010, V R 29/09, BStBl II, S. 885). Insofern liegt

mangels Leistungscharakter kein konkreter Ausgangsumsatz vor, mit dem ein unmittelbarer Zusammenhang dergestalt besteht, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit ausgeschlossen wäre.

Zu b):

Der Vorsteuerabzug richtet sich im Fall der steuerfreien Veräußerung von Anteilen, die zum Unternehmensvermögen gehören, nicht nach der unternehmerischen Gesamttätigkeit, weil es sich bei dem Anteilsverkauf um entgeltliche und steuerfreie Leistungen handelt. Insofern liegt ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem konkreten Umsatz vor, der für die Vorsteuerabzugsmöglichkeit maßgeblich ist und die Berücksichtigung der unternehmerischen Gesamttätigkeit ausschließt (vgl. BFH-Urteil vom 27. Januar 2011, V R 38/09).

Zu c):

Der Vorsteuerabzug richtet sich im Fall der Veräußerung nicht im Unternehmensvermögen gehaltener Anteile nicht nach der unternehmerischen Gesamttätigkeit, weil es sich bei der Veräußerung von Beteiligungen zwar um Leistungen handelt, die aber dem Bereich der nichtunternehmerischen Tätigkeit des U zuzurechnen sind. Insofern liegt ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem konkreten Umsatz vor, der für die Vorsteuerabzugsmöglichkeit maßgeblich ist und die Berücksichtigung der unternehmerischen Gesamttätigkeit ausschließt.

B e i s p i e l 2:

Eine Führungs- und Finanzholding hält Beteiligungen der Tochtergesellschaft A, für die sie entgeltlich geschäftsleitend und insoweit unternehmerisch tätig ist, sowie der Tochtergesellschaft B, für die sie nicht geschäftsleitend und insoweit nichtunternehmerisch tätig ist. Im Jahr 01 entstehen Verwaltungsgemeinkosten von 10 000 € zzgl. 1 900 € Umsatzsteuer, die zu gleichen Teilen auf die Verwaltung der Tochtergesellschaften entfallen.

Die Verwaltungsgemeinkosten können nicht direkt und unmittelbar einer unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden. Sie stehen im unmittelbaren Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit der Führungs- und Finanzholding. Der Vorsteuerbetrag von 1 900 € ist analog nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Als Vorsteuer sind 950 € abzugsfähig, da die Gesamttätigkeit zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten beinhaltet.

Beispiel 3:

Unternehmer U mit zur Hälfte steuerfreien, den Vorsteuerabzug ausschließenden Ausgangsumsätzen, bezieht Leistungen für die Durchführung eines Betriebsausfluges. Die Kosten pro Arbeitnehmer betragen

- a) 60 €
- b) 200 €

Zu a)

Die Aufwendungen für den Betriebsausflug stellen Aufmerksamkeiten dar, weil sie die lohnsteuerliche Grenze von 110 € nicht übersteigen (vgl. R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR 2011). Da die Überlassung dieser Aufmerksamkeiten keinen Wertabgabentatbestand erfüllt, fehlt es an einem steuerbaren Ausgangsumsatz, dem die Leistungsbezüge direkt und unmittelbar zugeordnet werden können. Für den Vorsteuerabzug ist deshalb die Gesamttätigkeit des U maßgeblich. U kann daher die Hälfte der Aufwendungen als Vorsteuer abziehen.

Zu b)

Die Aufwendungen für den Betriebsausflug stellen keine Aufmerksamkeiten dar, weil sie die lohnsteuerliche Grenze von 110 € übersteigen (vgl. R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR 2011). Es liegt eine Mitveranlassung durch die Privatsphäre der Arbeitnehmer vor. Bei Überschreiten der Freigrenze besteht für den Unternehmer kein Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern die Verwendung bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt ist. Dementsprechend unterbleibt eine Wertabgabenbesteuerung. Maßgeblich ist hierfür, dass sich ein Leistungsbezug zur Entnahme für unternehmensfremde Privatzwecke und ein Leistungsbezug für das Unternehmen gegenseitig ausschließen. Der nur mittelbar verfolgte Zweck - das Betriebsklima zu fördern - ändert hieran nichts.

III. Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

1. Ändern sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, ist unter den Voraussetzungen des § 15a UStG eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen.

2. Eingangsleistungen, die ausschließlich für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen werden, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG. Ändert sich während des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG die Verwendung (z.B. Verwendung für unternehmerische Tätigkeiten, die zum Vorsteuerabzug berechtigen) erfolgt keine Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG, denn die Berichtigung eines unterbliebenen Vorsteuerabzugs setzt u. a. voraus, dass ein Vorsteuerabzug ursprünglich möglich gewesen wäre.

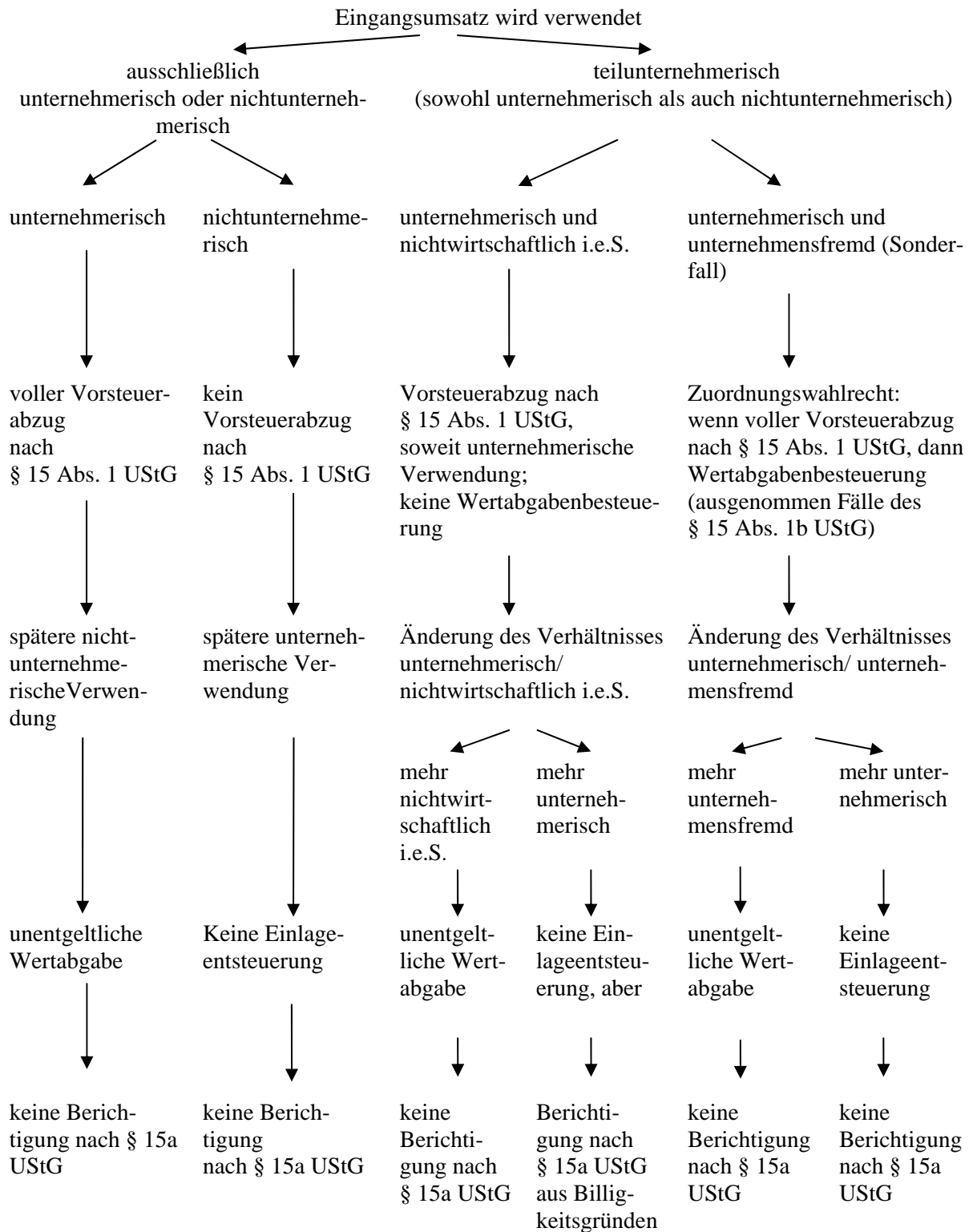
3. Einheitliche Gegenstände, die sowohl unternehmerisch als auch unternehmensfremd verwendet werden, können der unternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die unternehmensfremde Verwendung und die ggf. spätere Entnahme unterliegen der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b und 9a UStG (ausgenommen hiervon sind teilunternehmerisch genutzte Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG).

4. Ein einheitlicher Gegenstand, der sowohl unternehmerisch als auch nichtwirtschaftlich i.e.S. verwendet wird, berechtigt zum Vorsteuerabzug,

- wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) und
- soweit dieser Gegenstand für unternehmerische Tätigkeiten verwendet wird, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Führt die Änderung der Verhältnisse zu einer Erhöhung der Nutzung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S., ist eine Nutzungsentnahme (unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) zu versteuern. Führt die Änderung der Verhältnisse zu einer Erhöhung der Nutzung für unternehmerische Tätigkeiten, kann eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers nach § 15a UStG aus Billigkeitsgründen vorgenommen werden, sofern die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV überschritten sind. In dem Fall der sowohl unternehmerischen als auch unternehmensfremden Verwendung unterbleibt eine Berichtigung nach § 15a UStG im vorgenannten Sinne, da der Unternehmer eine Möglichkeit auf vollständige Zuordnung zum Unternehmen hatte. § 15a Abs. 6a UStG bleibt unberührt.

IV. Schaubild



V. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 2. Januar 2012, IV D 3 - S 7185/09/10001 (2011/1016375), BStBl I S. xxx - geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. In Abschnitt 2.3 wird nach Abs. 1 folgender Abs. 1a eingefügt:

„(1a) ¹Von der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit sind die nichtunternehmerischen Tätigkeiten zu unterscheiden. ²Diese Tätigkeiten umfassen die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im engeren Sinne (nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.) und die unternehmensfremden Tätigkeiten. ³Als unternehmensfremde Tätigkeiten gelten Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person, für den privaten Bedarf seines Personals oder für private Zwecke des Gesellschafters (vgl. BFH-Urteile vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. ■■■ und vom 12. 1. 2011, XI R 9/08, BStBl 2012 II S. ■■■).

⁴Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. sind alle nichtunternehmerischen Tätigkeiten, die nicht unternehmensfremd (privat) sind, z.B.:

- **unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins, die aus ideellen Vereinszwecken verfolgt werden (vgl. BFH-Urteil vom 6. 5. 2010, V R 29/09, BStBl II S. 885),**
- **hoheitliche Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts (vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. ■■■),**
- **bloßes Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen (vgl. Abs. 2 bis 4).“**

2. Abschnitt 2.5 Abs. 11 wird wie folgt gefasst:

„(11) ¹Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung oder Herstellung von KWK-Anlagen beurteilt sich nach den Grundsätzen in Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2. ²Der Unternehmer kann bei Herstellung oder Anschaffung der Anlage diese entweder insgesamt seinem Unternehmen (voller Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG, anschließend Besteuerung der privaten Entnahme von Wärme als Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG), im Umfang der unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmen (anteiliger Vorsteuerabzug) oder ganz dem nichtunternehmerischen Bereich (kein Vorsteuerabzug) zuordnen. ³Satz 2 gilt nur, soweit die Anlage nicht für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. verwendet wird (vgl. Abschnitt 2.3. Abs. 1a). ⁴Ändern sich bei Zuordnung der Anlage zum Unternehmen

die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse innerhalb von zehn Jahren (vgl. BFH-Urteil vom 14. 7. 2010, XI R 9/09, BStBl II S. 1086), ist der Vorsteuerabzug nach § 15a UStG zu berichtigen.“

3. Abschnitt 2.10 wird wie folgt geändert:

a) Abs. 3 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„¹Unter den Voraussetzungen des § 15 UStG können die Einrichtungen die Steuerbeträge abziehen, die auf Lieferungen, sonstige Leistungen, den innergemeinschaftlichen Erwerb oder die Einfuhr von Gegenständen für den unternehmerischen Bereich entfallen (**vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 15a**).“

b) Abs. 4 und 5 werden wie folgt gefasst:

„(4) ¹Für Gegenstände, die zunächst nur im unternehmerischen Bereich verwendet worden sind, später aber zeitweise dem nichtunternehmerischen Bereich überlassen werden, bleibt der Vorsteuerabzug erhalten. ²Die **nichtunternehmerische** Verwendung unterliegt aber nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer. ³Auch eine spätere Überführung in den nichtunternehmerischen Bereich beeinflusst den ursprünglichen Vorsteuerabzug nicht; sie ist eine steuerbare Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG.

(5) ¹Ist ein Gegenstand oder eine sonstige Leistung sowohl für **die** unternehmerischen als auch für **die** nichtunternehmerischen **Tätigkeiten** der Einrichtung bestimmt, **kann der Vorsteuerabzug grundsätzlich nur insoweit in Anspruch genommen werden, als die Aufwendungen hierfür der unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind** (vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. ■■■, **Abschnitt 15.2 Abs. 15a**). ²Hinsichtlich der Änderung des Nutzungsumfangs vgl. Abschnitte 3.3, 3.4 und 15a.1 Abs. 7.“

c) In Abs. 9 wird Beispiel 6 wie folgt gefasst:

„Beispiel 6:

¹Die im Beispiel 5 bezeichnete GmbH verwendet für ihre Aufgabe eine Datenverarbeitungsanlage. ²Die Kapazität der Anlage ist mit den eigenen Arbeiten nur zu 80 % ausgelastet. ³Um die Kapazität der Anlage voll auszunutzen, überlässt die GmbH die Anlage einem Unternehmer gegen Entgelt zur Benut-

zung. ⁴Die Einnahmen der GmbH bestehen außer dem Benutzungsentgelt nur in Zuschüssen der öffentlichen Hand.

⁵Die entgeltliche Überlassung der Datenverarbeitungsanlage ist eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. ⁶Insoweit ist die GmbH Unternehmer. ⁷Die Leistung unterliegt der Umsatzsteuer. ⁸Die Unternehmereigenschaft erstreckt sich nicht auf die unentgeltliche Forschungstätigkeit der GmbH.

⁹Für die Überlassung der Datenverarbeitungsanlage sind von der GmbH Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Steuer zu erteilen. ¹⁰Die Vorsteuern für die Anschaffung und Nutzung der Datenverarbeitungsanlage **sind nur im Umfang der Verwendung für die unternehmerische Tätigkeit abzugsfähig** (vgl. **Abschnitt 15.2 Abs. 15a**). ¹¹Außerdem können die der entgeltlichen Überlassung der Datenverarbeitungsanlage zuzurechnenden Vorsteuerbeträge, insbesondere in dem Bereich der Verwaltungsgemeinkosten, abgezogen werden.

¹²Bei Anwendung einer Vereinfachungsregelung kann die GmbH die Vorsteuern für die Verwaltungsgemeinkosten sowie die durch die Anschaffung und Nutzung der Datenverarbeitungsanlage angefallenen Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Einnahmen aus der Überlassung der Anlage an den Unternehmer zu den öffentlichen Zuschüssen auf den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich aufteilen.“

4. Abschnitt 2.11 wird wie folgt geändert:

a) Abs. 11 wird wie folgt gefasst:

„(11) ¹Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, wenn die insgesamt abziehbaren Vorsteuerbeträge mit 1,9 % der Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Vermessungsumsätze ermittelt werden. ²Die Verwendung der Anlagegegenstände für nichtunternehmerische Zwecke ist dann nicht als Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG zu versteuern. ³**Bei einer Änderung der Anteile an der Verwendung der Anlagegegenstände für unternehmerische und nichtunternehmerische Tätigkeiten (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a), kommt auch keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG aus Billigkeitsgründen in Betracht (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7).** ⁴Dagegen ist die Veräußerung von Gegenständen, die ganz oder teilweise für den unternehmerischen Bereich bezogen wurden der Umsatzsteuer zu unterwerfen. ⁵An die Vereinfachungsregelung ist die jeweilige Vermessungs- und Katasterbehörde

für mindestens fünf Kalenderjahre gebunden. ⁶Ein Wechsel ist nur zum Beginn eines Kalenderjahres zulässig.“

b) Abs. 18 wird wie folgt gefasst:

„Gemeindliche Schwimmbäder

(18) ¹Wird ein gemeindliches Schwimmbad sowohl für das Schulschwimmen (**nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S.**) als auch für den öffentlichen Badebetrieb genutzt, ist unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt, die Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb grundsätzlich als wirtschaftlich selbständige Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG anzusehen. ²Die wirtschaftliche Tätigkeit ist unter der Voraussetzung von R 6 Abs. 5 KStR 2004 ein Betrieb gewerblicher Art. ³**Vorsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung des Schwimmbades anfallen, sind nach § 15 UStG nur abziehbar, soweit sie auf die Verwendung für den öffentlichen Badebetrieb entfallen (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 15a).** ⁴Ist der öffentliche Badebetrieb nicht als Betrieb gewerblicher Art zu behandeln, weil die Voraussetzungen von R 6 Abs. 5 KStR 2004 nicht erfüllt sind, **rechnet die Gesamttätigkeit des gemeindlichen Schwimmbades zum nichtunternehmerischen Hoheitsbereich mit der Folge, dass ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht kommt.** ⁵In den Fällen, die der Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG unterliegen, ist die Verwendung des Gegenstands für hoheitliche Zwecke (Schulschwimmen) unabhängig davon, ob den Schulen das Schwimmbad zeitweise ganz überlassen wird (vgl. BFH-Urteil vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II S. 658, Abschnitt 4.12.11) oder das Schulschwimmen während des öffentlichen Badebetriebs stattfindet (vgl. BFH-Urteil vom 10. 2. 1994, V R 33/92, BStBl II S.668, Abschnitt 4.12.6 Abs. 2 Nr. 10), nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als steuerbare und steuerpflichtige Wertabgabe zu behandeln, sofern der Erwerb oder die Herstellung des Schwimmbades auch insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. ⁶**Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe sind nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die durch die Überlassung des Schwimmbades für das Schulschwimmen entstandenen Ausgaben des Unternehmers für die Erbringung der sonstigen Leistung; vgl. Abschnitt 10.6 Abs. 3.** ⁷Die Wertabgabe kann nach den im öffentlichen Badebetrieb erhobenen Eintrittsgeldern bemessen werden; vgl. Abschnitt 10.7 Abs. 1 Satz 4.“

5. Abschnitt 3.3 wird wie folgt geändert:

a) Abs. 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) ¹Die nach § 3 Abs. 1b UStG einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellte Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands aus dem Unternehmen setzt die Zugehörigkeit des Gegenstands zum Unternehmen voraus. ²Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen richtet sich nicht nach ertragsteuerrechtlichen Merkmalen, also nicht nach der Einordnung als Betriebs- oder Privatvermögen. ³Maßgebend ist, ob der Unternehmer den Gegenstand dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich zugewiesen hat (vgl. BFH-Urteil vom 21. 4. 1988, V R 135/83, BStBl II S. 746). ⁴**Zum nichtunternehmerischen Bereich gehören sowohl nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. als auch unternehmensfremde Tätigkeiten (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a).** ⁵Bei Gegenständen, die sowohl unternehmerisch als auch **unternehmensfremd** genutzt werden sollen, hat der Unternehmer unter den Voraussetzungen, die durch die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „für sein Unternehmen“ in § 15 Abs. 1 UStG zu bestimmen sind, grundsätzlich die Wahl der Zuordnung (vgl. **BFH-Urteil vom 3. 3 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. ■■■**). ⁶Beträgt die unternehmerische Nutzung jedoch weniger als 10 %, ist die Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen unzulässig (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). ⁷**Kein Recht auf Zuordnung zum Unternehmen besteht auch, wenn der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt, die bezogene Leistung ausschließlich und unmittelbar für eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG zu verwenden (vgl. BFH-Urteil vom 9. 12 2010, V R 17/10, BStBl 2012 II S. ■■■).** ⁸**Zum Vorsteuerabzug beim Bezug von Leistungen sowohl für Zwecke unternehmerischer als auch nichtunternehmerischer Tätigkeit vgl. im Übrigen Abschnitt 15.2 Abs. 15a und 21.“**

b) In Abs. 9 wird folgender Satz 2 angefügt:

„² **Abs. 1 Sätze 7 und 8 bleiben unberührt.“**

c) Abs. 10 wird wie folgt gefasst:

„(10) ¹Unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen, die nicht bereits in der Entnahme von Gegenständen oder in Sachzuwendungen an das Personal

bestehen, werden Lieferungen gegen Entgelt gleichgestellt.² Ausgenommen sind Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.³ Der Begriff „unentgeltliche Zuwendung“ im Sinne von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG setzt nicht lediglich die Unentgeltlichkeit einer Lieferung voraus, sondern verlangt darüber hinaus, dass der Zuwendende dem Empfänger zielgerichtet einen Vermögensvorteil verschafft (BFH-Urteil vom 14. 5. 2008, XI R 60/07, BStBl II S. 721).⁴ Voraussetzung für die Steuerbarkeit ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).⁵ Mit der Regelung soll ein umsatzsteuerlich unbelasteter **Endverbrauch** vermieden werden.⁶ Gleichwohl entfällt die Steuerbarkeit nicht, wenn der Empfänger die zugewendeten Geschenke in seinem Unternehmen verwendet.⁷ Gegenstände des Unternehmens, die der Unternehmer aus **unternehmensfremden** (privaten) Gründen abgibt, **sind** als Entnahmen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG **zu beurteilen** (vgl. Absätze 5 bis 8).⁸ Gegenstände des Unternehmens, die der Unternehmer aus unternehmerischen Gründen abgibt, **sind** als unentgeltliche Zuwendungen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG **zu beurteilen**.⁹ Hierzu gehört die Abgabe von neuen oder gebrauchten Gegenständen insbesondere zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege, z.B. Sachspenden an Vereine oder Schulen, Warenabgaben anlässlich von Preisausschreiben, Verlosungen usw. zu Werbezwecken.¹⁰ Nicht steuerbar ist dagegen die Gewährung unentgeltlicher sonstiger Leistungen aus unternehmerischen Gründen (vgl. Abschnitt 3.4 Abs. 1).¹¹ Hierunter fällt z.B. die unentgeltliche Überlassung von Gegenständen, die im Eigentum des Zuwendenden verbleiben und die der Empfänger später an den Zuwendenden zurückgeben muss.“

d) Abs. 16 wird wie folgt gefasst:

„(16) Bei der unentgeltlichen Abgabe von Blutzuckermessgeräten über Ärzte, Schulungszentren für Diabetiker und sonstige Laboreinrichtungen an die Patienten **vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 1a.**“

6. Abschnitt 3.4 wird wie folgt geändert:

a) Abs. 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) ¹Eine Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG setzt voraus, dass der verwendete Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet ist und die unter-

nehmerische Nutzung des Gegenstands zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. ²Zur Frage der Zuordnung zum Unternehmen gilt Abschnitt 3.3 Abs. 1 entsprechend; **vgl. dazu auch Abschnitt 15.2 Abs. 15a.** ³Wird ein dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand, bei dem kein Recht zum Vorsteuerabzug bestand (z.B. ein von einer Privatperson erworbener Computer), für nichtunternehmerische Zwecke genutzt, liegt eine sonstige Leistung im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG nicht vor. ⁴**Ändern sich bei einem dem unternehmerischen Bereich zugeordneten Gegenstand die Verhältnisse für den Vorsteuerabzug durch Erhöhung der Nutzung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S., ist eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG zu versteuern.** ⁵**Ändern sich die Verhältnisse durch Erhöhung der Nutzung für unternehmerische Tätigkeiten, kann eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7).** ⁶**Bei einer teilunternehmerischen Nutzung von Grundstücken sind die Absätze 5a bis 8 zu beachten.“**

b) Abs. 4 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„²Die **unternehmensfremde** (private) Nutzung dieser Geräte unterliegt nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2).“

c) Abs. 5 wird wie folgt gefasst:

„(5) Der Einsatz betrieblicher Arbeitskräfte für **unternehmensfremde** (private) Zwecke zu Lasten des Unternehmens (z.B. Einsatz von Betriebspersonal im Privatgarten oder im Haushalt des Unternehmers) ist grundsätzlich eine steuerbare Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 18. 5. 1993, V R 134/89, BStBl II S. 885).“

d) Nach Abs. 5 wird die Zwischenüberschrift wie folgt geändert und Abs. 5a eingefügt:

„Teilunternehmerische Nutzung von Grundstücken

(5a) ¹Ist der dem Unternehmen zugeordnete Gegenstand ein Grundstück – insbesondere ein Gebäude als wesentlicher Bestandteil eines Grundstücks – und wird das Grundstück teilweise für unternehmensfremde (private) Tätigkeiten genutzt, so dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG insoweit ausgeschlossen ist (vgl. Abschnitt 15.6a), entfällt

eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. ²Sofern sich später der Anteil der unternehmensfremden Nutzung des dem Unternehmensvermögen insgesamt zugeordneten Grundstücks im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG erhöht, erfolgt eine Berichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG (vgl. Abschnitt 15.6a Abs. 5) und keine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. ³Wird das Grundstück nicht für unternehmensfremde, sondern für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. verwendet (z.B. für ideelle Zwecke eines Vereins, vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a), ist insoweit eine Zuordnung nach § 15 Abs. 1 UStG nicht möglich (vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. ■■■, Abschnitt 15.2 Abs. 15a). ⁴Erhöht sich später der Anteil der Nutzung des Grundstücks für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S., erfolgt eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. ⁵Vermindert sich später der Anteil der Nutzung des Grundstücks für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S., kann der Unternehmer aus Billigkeitsgründen eine Berichtigung entsprechend § 15a Abs. 1 UStG vornehmen (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7).“

e) Abs. 6 wird wie folgt gefasst:

„(6) ¹Überlässt eine Gemeinde eine Mehrzweckhalle unentgeltlich an Schulen, Vereine usw., **handelt es sich um eine Nutzung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a); insoweit ist eine Zuordnung der Halle zum Unternehmen nach § 15 Abs. 1 UStG nicht möglich (vgl. Abs. 5a Satz 3 sowie Abschnitt 15.2 Abs. 15a) und dementsprechend keine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern.** ²Das gilt nicht, wenn die Halle ausnahmsweise zur Anbahnung späterer Geschäftsbeziehungen mit Mietern für kurze Zeit unentgeltlich überlassen wird (vgl. BFH-Urteil vom 28. 11. 1991, V R 95/86, BStBl 1992 II S. 569). ³**Auf Grund eines partiellen Zuordnungsverbots liegt auch keine unentgeltliche Wertabgabe vor,** wenn Schulen und Vereine ein gemeindliches Schwimmbad unentgeltlich nutzen können (vgl. Abschnitt 2.11 Abs. 18). ⁴Die Mitbenutzung von Parkanlagen, die eine Gemeinde ihrem unternehmerischen Bereich – Kurbetrieb als Betrieb gewerblicher Art – zugeordnet hat, durch Personen, die nicht Kurgäste sind, führt bei der Gemeinde weder zu **einem partiellen Zuordnungsverbot noch zu einer steuerbaren unentgeltlichen Wertabgabe** (vgl. BFH-Urteil vom 18. 8. 1988, V R 18/83, BStBl II S. 971). ⁵Das Gleiche gilt, wenn eine Gemeinde ein Parkhaus den Benutzern zeitweise (z.B. in der Weihnachtszeit) gebührenfrei zur Verfügung stellt, wenn damit neben dem Zweck der Verkehrsberuhigung auch dem Parkhausunternehmen dienende Zwecke (z.B. Kundenwerbung) verfolgt werden (vgl. BFH-Urteil vom 10. 12. 1992, V R 3/88, BStBl 1993 II S. 380).

f) Nach Abs. 6 wird folgende Zwischenüberschrift eingefügt:

„Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken, die die zeitlichen Grenzen des § 27 Abs. 16 UStG erfüllen“

7. Abschnitt 15.1 Abs. 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„¹Zum Vorsteuerabzug sind ausschließlich Unternehmer im Sinne der §§ 2 und 2a UStG im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit berechtigt (vgl. **Abschnitt 15.2 Absätze 15a bis 21**).“

8. Abschnitt 15.2 wird wie folgt geändert:

a) Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 wird wie folgt gefasst:

„3. der Leistungsempfänger muss Unternehmer und die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen ausgeführt worden sein (vgl. **Absätze 15a bis 21**);“

b) Nach der Zwischenüberschrift vor Abs. 16 wird folgender Abs. 15a eingefügt :

„(15a) ¹Ein Unternehmer, der für Zwecke des Vorsteuerabzugs als Leistungsempfänger anzusehen ist (vgl. Absatz 16), ist nach § 15 Abs. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und damit für seine unternehmerischen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 27. 1. 2011, V R 38/09, BStBl 2012 II S. ■■■). ²Bei der Prüfung der Abziehbarkeit von Vorsteuerbeträgen sind die Auschlussstatbestände nach § 15 Abs. 1a, 1b und 2 UStG zu berücksichtigen (vgl. Abschnitte 15.6, 15.6a und 15.12 bis 15.14). ³Zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen; nur mittelbar verfolgte Zwecke sind unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 13. 1. 2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. ■■■). ⁴Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche –

Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten entgeltlichen Leistungen sind (vgl. Abschnitte 15.15, 15.21 und 15.22 und BFH-Urteil vom 27. 1. 2011, V R 38/09, BStBl 2012 II S. ■■■). ⁵Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine unternehmerische Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für die Erbringung unentgeltlicher Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Abschnitt 15.15 und BFH-Urteil vom 9. 12. 2010, V R 17/10, BStBl 2012 II S. ■■■). ⁶Beabsichtigt der Unternehmer bei Bezug der Leistung, diese teilweise für unternehmerische und nichtunternehmerische Tätigkeit zu verwenden (teilunternehmerische Verwendung), ist er grundsätzlich nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für seine unternehmerische Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. ■■■). ⁷Eine weiter gehende Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht bei einer teilunternehmerischen Verwendung nur, wenn es sich bei der nichtunternehmerischen Tätigkeit um die Verwendung für Privatentnahmen im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG, also um Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person und für den privaten Bedarf seines Personals (unternehmensfremde Tätigkeiten), handelt (vgl. Absatz 21 und BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. ■■■). ⁸Keine Privatentnahme in diesem Sinne ist dagegen eine Verwendung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. wie z.B. unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins aus ideellen Vereinszwecken oder hoheitliche Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (vgl. Abschnitte 2.3 Abs. 1a, 2.10, 2.11, 15.19, 15.21 und 15.22 und BFH-Urteile vom 6. 5. 2010, V R 29/09, BStBl II S. 885, und vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. ■■■).“

- c) Die Zwischenüberschrift und Abs. 21 werden wie folgt gefasst:

„Leistung für unternehmerische und für unternehmensfremde Tätigkeiten

(21) ¹Wird ein Eingangsumsatz sowohl für das Unternehmen als auch für **den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person oder für den privaten Bedarf seines Personals (unternehmensfremde Tätigkeiten) bezogen**, ist hinsichtlich des Vorsteuerabzugs nach den folgenden Nummern 1 und 2 zu verfahren (vgl. Absatz 15a). ²**Dagegen ist bei Eingangsumsätzen im ausschließlichen Zusammenhang mit unentgeltlichen Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG nach Abschnitt 15.15 und bei Ein-**

gangsumsätzen, die teilunternehmerisch auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a) verwendet werden, nach den Abschnitten 2.10, 2.11, 15.19, 15.21 und 15.22 zu verfahren.

1. ¹Bei der Lieferung vertretbarer Sachen sowie bei sonstigen Leistungen ist, abgesehen von den unter Nummer 2 bezeichneten Fällen, die darauf entfallende Steuer entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen. ²Telefondienstleistungen bezieht ein Unternehmer nur insoweit für sein Unternehmen, als er das Telefon unternehmerisch nutzt.
2. ¹Bei einem einheitlichen Gegenstand hat der Unternehmer ein Wahlrecht. ²Er kann z.B. einerseits ein Gebäude mit dem dazugehörenden Grund und Boden insgesamt dem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen, auch wenn das Gebäude teilweise unternehmerisch genutzt wird. ³Andererseits kann er ein Gebäude auch insgesamt seinem Unternehmen zuordnen, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). ⁴Nach dem EuGH-Urteil vom 4. 10. 1995, C-291/92, BStBl 1996 II S. 392, kann der Unternehmer einen privat genutzten Gebäudeteil (z.B. eine eigengenutzte Wohnung) auch von vornherein ganz oder teilweise seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen. ⁵Ein Zuordnungswahlrecht besteht jedoch nicht, wenn ein getrenntes Wirtschaftsgut im umsatzsteuerrechtlichen Sinn neu hergestellt wird. ⁶Errichtet der Unternehmer daher ein ausschließlich für private Wohnzwecke zu nutzendes Einfamilienhaus als Anbau an eine Werkshalle auf seinem Betriebsgrundstück, darf er den Anbau nicht seinem Unternehmen zuordnen, wenn beide Bauten räumlich voneinander abgrenzbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 23. 9. 2009, XI R 18/08, BStBl 2010 II S. 313). ⁷Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Gegenstands. ⁸Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen. ⁹Ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich, müssen andere Beweisanzeichen herangezogen werden (BFH-Urteil vom 31. 1. 2002, V R 61/96, BStBl 2003 II S. 813). ¹⁰Gibt es keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden (BFH-Urteil vom 28. 2. 2002, V R 25/96, BStBl 2003 II S. 815). ¹¹Soweit bei gemeinschaftlicher Auftragserteilung durch mehrere Personen ein Gemeinschaftler für Zwecke des Vorsteuerabzugs als Leistungsempfänger anzusehen ist und Miteigentum an einem Gegenstand erwirbt, steht dem

Gemeinschafter das Zuordnungswahlrecht bezogen auf seinen Anteil am Miteigentum zu.¹² Dem Unternehmer steht es frei, seinen Miteigentumsanteil vollständig, teilweise (im Umfang der unternehmerischen Nutzung) oder gar nicht seinem Unternehmen zuzuordnen.¹³ Voraussetzung für die Zuordnung des Miteigentumsanteils ist es allerdings, dass dieser zu mindestens 10 % für das Unternehmen genutzt wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).

- a) ¹Umsatzsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung oder Nutzung eines solchen Gegenstands anfallen (z.B. durch den Kauf oder die Miete sowie den laufenden Unterhalt eines Computers oder Kraftfahrzeugs), können grundsätzlich in vollem Umfang abgezogen werden, wenn der Gegenstand dem Unternehmen insgesamt zugeordnet wird; zum Ausgleich dafür unterliegt die Verwendung des Gegenstands für unternehmensfremde **Tätigkeiten** nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer.² Zum Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 1b UStG bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken siehe Abschnitte 3.4 Abs. **5a** sowie 15.6a.³ Die Entscheidung über die Zuordnung zum Unternehmen hat der Unternehmer zu treffen (BFH-Urteile vom 25. 3. 1988, V R 101/83, BStBl II S. 649, und vom 27. 10. 1993, XI R 86/90, BStBl 1994 II S. 274).⁴ Hierbei reicht es aus, dass der Gegenstand im Umfang des vorgesehenen Einsatzes für unternehmerische **Tätigkeiten** in einem objektiven und erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit steht und diese fördern soll (BFH-Urteil vom 12. 12. 1985, V R 25/78, BStBl 1986 II S. 216).⁵ Der Zuordnungsentscheidung gibt der Unternehmer im Regelfall mit der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs Ausdruck (vgl. BFH-Urteil vom 20. 12. 1984, V R 25/76, BStBl 1985 II S. 176).⁶ Wird ein nicht zum Unternehmen gehörender Gegenstand gelegentlich dem Unternehmen überlassen, können die im Zusammenhang mit dem Betrieb des Gegenstands anfallenden Vorsteuern (z.B. Vorsteuerbeträge aus Betrieb und Wartung eines nicht dem Unternehmen zugeordneten Kraftfahrzeugs) im Verhältnis der unternehmerischen zur **unternehmensfremden** Nutzung abgezogen werden.⁷ Vorsteuerbeträge, die unmittelbar und ausschließlich auf die unternehmerische Verwendung des Kraftfahrzeugs entfallen (z.B. die Steuer für den Bezug von Kraftstoff anlässlich einer betrieblichen Fahrt mit einem privaten Kraftfahrzeug oder Vor-

steuerbeträge aus Reparaturaufwendungen in Folge eines Unfalls während einer unternehmerisch veranlassten Fahrt), können unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG in voller Höhe abgezogen werden.

Beispiel 1:

¹Ein Arzt hat ausschließlich nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfreie Umsätze aus Heilbehandlungsleistungen und kauft einen PKW, den er privat und unternehmerisch nutzt.

²Der Arzt führt keine Umsätze aus, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. ³Der Vorsteuerabzug aus den Kosten der Anschaffung und Nutzung des PKW für die unternehmerische und private Verwendung ist deshalb ausgeschlossen.

⁴Die private Verwendung führt zu keiner steuerbaren unentgeltlichen Wertabgabe.

Beispiel 2:

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

³Die Vorsteuern aus der Anschaffung und Nutzung des PKW sind zu 60 % (50 % von 20 % steuerpflichtige unternehmerische Nutzung + 50 % der Art nach steuerpflichtige Privatnutzung) abzugsfähig und zu 40 % (50 % von 80 % steuerfreie unternehmerische Nutzung) nicht abzugsfähig.

⁴Die unentgeltliche Wertabgabe (50 % Privatanteil) ist in voller Höhe steuerbar und steuerpflichtig.

- b) ¹Ist bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes ein Vorsteuerabzug nicht möglich, muss der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt durch eine schriftliche Erklärung spätestens bis zur Übermittlung der Umsatzsteuererklärung des Jahres, in dem die jeweilige Leistung bezogen worden ist, dokumentieren, in welchem Umfang er das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet hat. ²Entsprechendes gilt, wenn ein Vorsteuerabzug nur teilweise möglich ist und sich aus dem Umfang des geltend gemachten Vorsteuerabzugs nicht ergibt, mit welchem Anteil das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet wurde oder, wenn § 15 Abs. 1b UStG Anwendung findet (vgl. Abschnitt 15.6a). ³Im

Fall der Zuordnung des **unternehmensfremd** genutzten Teils zum nichtunternehmerischen Bereich wird **dieser** als separater Gegenstand angesehen, der nicht „für das Unternehmen“ im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bezogen wird.⁴ Somit entfällt der Vorsteuerabzug aus den Kosten, die auf diesen Gegenstand entfallen.⁵ Zur Ermittlung des Anteils der abziehbaren Vorsteuerbeträge vgl. Abschnitt 15.17 Abs. 5 bis 8.⁶ Wird dieser Gegenstand später unternehmerisch genutzt (z.B. durch Umwandlung von Wohnräumen in Büroräume), ist eine Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers nach § 15a UStG nicht zulässig (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 6).⁷ Bei einer späteren Veräußerung des bebauten Grundstücks kann der Unternehmer unter den Voraussetzungen des § 9 UStG lediglich auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG für die Lieferung des zu diesem Zeitpunkt unternehmerisch genutzten Teils verzichten.⁸ Die Lieferung des zu diesem Zeitpunkt **unternehmensfremd** genutzten Teils erfolgt nicht im Rahmen des Unternehmens und ist somit nicht steuerbar.⁹ Ein Gesamtkaufpreis ist entsprechend aufzuteilen.¹⁰ Weist der Unternehmer für die Lieferung des **unternehmensfremd** genutzten Teils dennoch in der Rechnung Umsatzsteuer aus, schuldet er diese nach § 14c Abs. 2 UStG.

- c) ¹Das EuGH-Urteil vom 4. 10. 1995, C-291/92, BStBl 1996 II S. 392, zur Aufteilbarkeit bei einheitlichen Gegenständen kann nicht nur auf Grundstücke, sondern grundsätzlich auch auf gemischt genutzte bewegliche Wirtschaftsgüter (z.B. sowohl unternehmerisch als auch **privat (unternehmensfremd)** genutzter Computer) angewendet werden.² Ordnet der Unternehmer den Gegenstand dem Unternehmen voll zu und findet § 15 Abs. 1b UStG keine Anwendung, kann er die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten in voller Höhe abziehen.³ Die **unternehmensfremde** Nutzung wird nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG erfasst.⁴ Will der Unternehmer ein bewegliches Wirtschaftsgut ausnahmsweise lediglich hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Teils dem Unternehmen zuordnen, darf er nur die auf diesen Teil entfallende Vorsteuer aus den Anschaffungskosten abziehen.“

9. In Abschnitt 15.6 Abs. 1 wird Satz 1 wie folgt gefasst:

„¹Nach § 15 Abs. 1a UStG sind Vorsteuerbeträge **aus Leistungen für das Unternehmen (vgl. insbesondere Abschnitte 15.2 Absätze 15a bis 21)** nicht abziehbar, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt.“

10. In Abschnitt 15.6a werden folgende Änderungen vorgenommen:

a) Abs. 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) ¹Teilunternehmerisch genutzte Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG sind Grundstücke, die sowohl unternehmerisch als auch **unternehmensfremd (privat)** genutzt werden. ²Den Grundstücken gleichgestellt sind nach § 15 Abs. 1b Satz 2 UStG Gebäude auf fremdem Grund und Boden sowie Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten (z.B. Erbbaurechte). ³§ 15 Abs. 1b UStG stellt eine Vorsteuerabzugsbeschränkung dar und berührt nicht das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers nach § 15 Abs. 1 UStG (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 21). ⁴**Soweit ein Grundstück für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. verwendet wird (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a), ist der Vorsteuerabzug bereits nach § 15 Abs. 1 UStG ausgeschlossen; für die Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG bleibt insoweit kein Raum (vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. ■■■, Abschnitte 2.10, 2.11, 15.2 Abs. 15a und Abschnitt 15.19).**“

b) Abs. 2 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„¹Eine teilunternehmerische Verwendung im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG liegt **unter Berücksichtigung des Absatz 1 Satz 4 nur** vor, wenn das dem Unternehmen zugeordnete Grundstück teilweise für **unternehmensfremde Zwecke** verwendet wird.“

c) Abs. 3 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„⁴Aufgrund der Vorsteuerabzugsbeschränkung nach § 15 Abs. 1b UStG unterliegt die Verwendung eines Grundstücks für **unternehmensfremde Zwecke** nicht der unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (vgl. Abschnitt 3.4 Abs. 5a).“

11. Abschnitt 15.15 wird wie folgt gefasst:

„15.15. Vorsteuerabzug bei Eingangsleistungen im Zusammenhang mit unentgeltlichen Leistungen

(1) ¹Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine unternehmerische Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für unentgeltliche Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt; nur mittelbar verfolgte Zwecke sind unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 9. 12. 2010, V R 17/10, BStBl 2012 II S. ■■■ und Abschnitt 15.2 Abs. 15a). ²Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten entgeltlichen Leistungen sind (vgl. Abschnitte 15.2 Abs. 15a, 15.21 und 15.22 und BFH-Urteil vom 27. 1. 2011, V R 38/09, BStBl 2012 II S. ■■■).

Beispiel 1:

¹Automobilhändler A verlost unter allen Kunden im Rahmen einer Werbeaktion

- a) einen Laptop und
- b) zwei Konzertkarten,

mit einem Einkaufspreis von jeweils 300 €, die er beide zu diesem Zweck vorher gekauft hat.

Zu a)

¹Die Abgabe des Laptops erfolgt aus unternehmerischen Gründen und fällt der Art nach unter § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG; es handelt sich nicht um ein Geschenk von geringem Wert. ²Da A bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt, den Laptop für die Verlosung zu verwenden, berechtigten die Aufwendungen für den Laptop bereits nach § 15 Abs. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug. ³Dementsprechend unterbleibt eine anschließende Wertabgabenbesteuerung (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Zu b)

¹Die Abgabe der Konzertkarte erfolgt aus unternehmerischen Gründen und ist daher ein der Art nach nicht steuerbarer Vorgang, da § 3 Abs. 9a UStG Wertabgaben aus unternehmerischen Gründen nicht erfasst. ²Daher fehlt es an einem steuerbaren Ausgangsumsatz, dem die Leistungsbezüge direkt und unmittelbar zugeordnet werden können. ³Für den Vorsteuerabzug ist deshalb die Gesamttätigkeit des A maßgeblich.

Beispiel 2:

¹Unternehmer V errichtet ein Gebäude. ²Nach der Fertigstellung des Gebäudes soll es an den Hotelunternehmer H überlassen werden, wobei nach der vertraglichen Vereinbarung das Gebäude zunächst für ein Jahr unentgeltlich und danach für weitere 20 Jahre steuerpflichtig verpachtet werden soll.

³V kann aus den Herstellungskosten des Gebäudes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, da bei Leistungsbezug feststeht, dass die Eingangsleistungen ausschließlich zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen verwendet werden sollen.

Beispiel 3:

¹Unternehmer V errichtet ein Gebäude. ²Nach der Fertigstellung des Gebäudes soll es an den Hotelunternehmer H überlassen werden, wobei nach der vertraglichen Vereinbarung das Gebäude zunächst für ein Jahr unentgeltlich und danach für weitere 20 Jahre steuerfrei verpachtet werden soll.

³V kann aus den Herstellungskosten des Gebäudes keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, da bei Leistungsbezug feststeht, dass die Eingangsleistungen ausschließlich zur Erzielung von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen verwendet werden sollen.

(2) ¹Bestimmt sich ein Vorsteuerabzug mangels direkten und unmittelbaren Zusammenhangs des Eingangsumsatzes mit einem oder mehreren Ausgangsumsätzen nach der Gesamttätigkeit des Unternehmers, ist zunächst zu prüfen, ob der Leistungsbezug (mittelbar) einer bestimmten Gruppe von Ausgangsumsätzen wirtschaftlich zugeordnet werden kann (vgl. auch Abschnitt 15.12 Abs. 3). ²Ist dies nicht möglich, ist die Aufteilung des Vorsteuerabzugs nach der Gesamtschau des Unternehmens vorzunehmen.

Beispiel 1:

¹Unternehmer U betreibt einen Kfz-Handel und eine Versicherungsvermittlungsagentur. ²Aus der Versicherungsagentur erzielt der Unternehmer ausschließlich nach § 4 Nr. 11 UStG steuerfreie Ausgangsumsätze. ³U lässt sich gegen Honorar eine Internet-Homepage gestalten, auf der er zu Werbezwecken und zur Kundengewinnung für seine Versicherungsagentur kostenlose Versicherungstipps gibt. ⁴Auf der Internetseite findet sich auch ein Kontaktformular für Anfragen zu Versicherungsbelangen. ⁵Die über das Internet kostenlos durchgeführten Beratungen sind mangels Entgelt nicht steuerbar **und auch der Art nach nicht nach § 3 Abs. 9a UStG steuerbar.**

⁶U ist nicht zum Vorsteuerabzug aus der Gestaltung der Internet-Homepage berechtigt, da der Leistungsbezug insoweit ausschließlich Umsätzen zuzurechnen ist, die den Vorsteuerabzug ausschließen. ⁷Auch wenn die Gestaltung der Internet-Homepage nicht

direkt mit den Umsätzen aus der Vermittlung von Versicherungen zusammenhängt, dient der Internetauftritt der Förderung dieses Unternehmensbereichs.

Beispiel 2:

¹Ein Hautarzt führt sowohl nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende (80 % Anteil am Gesamtumsatz) als auch zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze (z.B. kosmetische Behandlungen; 20 % Anteil am Gesamtumsatz) aus. ²Um für sein unternehmerisches Leistungsspektrum zu werben, lässt er eine Internet-Homepage erstellen, auf der er über die Vorbeugung und Behandlung der wichtigsten Hauterkrankungen informiert, aber auch Hautpflegetipps gibt.

³Die Eingangsleistung wird unternehmerisch bezogen, kann aber nicht **direkt und unmittelbar** bestimmten **Ausgangs**umsätzen zugeordnet werden. ⁴Soweit die Eingangsleistung auch zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen verwendet wird, besteht nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

⁵Die abziehbaren Vorsteuerbeträge sind nach § 15 Abs. 4 UStG zu ermitteln (vgl. Abschnitt 15.17). ⁶Die Aufteilung der Vorsteuern hat nach Kostenzurechnungsgesichtspunkten zu erfolgen. ⁷Da keine andere Form der wirtschaftlichen Zurechnung erkennbar ist, ist der Umsatzschlüssel als sachgerechte Schätzmethode anzuerkennen (§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG).

Beispiel 3:

¹Unternehmer U mit zur Hälfte steuerfreien, den Vorsteuerabzug ausschließenden Ausgangsumsätzen bezieht Leistungen für die Durchführung eines Betriebsausfluges. ²Die Kosten pro Arbeitnehmer betragen

a) 60 €

b) 200 €

Zu a)

¹Die Aufwendungen für den Betriebsausflug stellen Aufmerksamkeiten dar, weil sie die lohnsteuerliche Grenze von 110 € nicht übersteigen (vgl. R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR 2011). ²Da die Überlassung dieser Aufmerksamkeiten keinen Wertabgabentatbestand erfüllt, fehlt es an einem steuerbaren Ausgangsumsatz, dem die Leistungsbezüge direkt und unmittelbar zugeordnet werden können. ³Für den Vorsteuerabzug ist deshalb die Gesamttätigkeit des U maßgeblich. ⁴U kann daher die Hälfte der Aufwendungen als Vorsteuer abziehen.

Zu b)

¹Die Aufwendungen für den Betriebsausflug stellen keine Aufmerksamkeiten dar, weil sie die lohnsteuerliche Grenze von 110 € übersteigen (vgl. R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR 2011). ²Es liegt eine Mitveranlassung durch die Privatsphäre der Arbeitnehmer vor. ³Bei Überschreiten der Freigrenze besteht für U kein Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern die Verwendung bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt ist. ⁴Dementsprechend unterbleibt eine Wertabgabenbesteue-

zung.⁵ Maßgeblich ist hierfür, dass sich ein Leistungsbezug zur Entnahme für unternehmensfremde Privatzwecke und ein Leistungsbezugs für das Unternehmen gegenseitig ausschließen.⁶ Der nur mittelbar verfolgte Zweck - das Betriebsklima zu fördern - ändert hieran nichts (vgl. BFH-Urteil vom 9. 12. 2010, V R 17/10, BStBl 2012 II S. ■■■).“

12. In Abschnitt 15.19 wird Abs. 3 wie folgt gefasst:

„(3) ¹Wird ein Umsatz sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeführt (teilunternehmerische Verwendung), besteht eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für die unternehmerische Tätigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. ■■■ und Abschnitt 15.2 Abs. 15a). ²Die auf die Eingangsleistung entfallende Steuer ist entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen (z.B. beim Bezug einheitlicher Gegenstände, bei einem gemeinsamen Bezug von Heizmaterial oder bei Inanspruchnahme eines Rechtsanwalts, der auf Grund eines einheitlichen Vertrages ständig Rechtsberatungen für beide Bereiche erbringt). ³Maßgebend für die Aufteilung sind die Verhältnisse bei Ausführung des betreffenden Umsatzes an die juristische Person des öffentlichen Rechts. ⁴Zum Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken vgl. Abschnitte 3.4 Abs. 5a, 15.2 Abs. 15a und 15.6a Abs. 1 Satz 4.

B e i s p i e l :

¹Eine juristische Person des öffentlichen Rechts erwirbt einen PKW, der sowohl für den Eigenbetrieb „Wasserversorgung“ (unternehmerische Tätigkeit) als auch für den hoheitlichen Bereich verwendet werden soll.

²Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des PKW ist anteilig nur insoweit zu gewähren, als der PKW für die unternehmerische Tätigkeit verwendet werden soll.“

13. In Abschnitt 15.21 werden folgende Änderungen vorgenommen:

a. Abs. 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Beim Vorsteuerabzug aus Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Ausgabe gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen gegen Bareinlage stehen, ist zu beachten, dass Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG u.a. ist, dass der Unternehmer eine Leistung für sein Unternehmen (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 15a) von einem anderen Unternehmer bezogen hat und

die Eingangsleistung nicht mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausschließen.“

b. Abs. 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) ¹Das Recht auf Vorsteuerabzug aus den bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der „versteuerten“, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (vgl. **Abschnitt 15.2 Abs. 15a sowie** EuGH-Urteile vom 26. 5. 2005, C-465/03, EuGHE I S. 4357, und vom 13. 3. 2008, C-437/06, EuGHE I S. 1597). ²In den Fällen der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage oder der Ausgabe neuer Aktien ist diese Voraussetzung ungeachtet der Nichtsteuerbarkeit dieser Vorgänge, **also ungeachtet eines fehlenden direkten und unmittelbaren Zusammenhangs mit einem Ausgangsumsatz**, vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils vom 26. 5. 2005, a.a.O., für die mit den Vorgängen im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen erfüllt, wenn

1. die Aufnahme des Gesellschafters oder die Ausgabe neuer Aktien erfolgte, um das Kapital des Unternehmers zugunsten seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Allgemeinen zu stärken, und
2. die Kosten der Leistungen, die der Unternehmer in diesem Zusammenhang bezogen hat, Teil seiner allgemeinen Kosten sind und somit zu den Preiselementen seiner Produkte gehören.“

c. Abs. 6 Nr. 3 wird wie folgt gefasst:

„3. ¹Soweit das durch die Ausgabe von Beteiligungen beschaffte Kapital dem nichtunternehmerischen Bereich zufließt (z.B. Kapitalerhöhung durch eine Finanzholding), ist ein Vorsteuerabzug aus den damit verbundenen Aufwendungen nicht zulässig (vgl. **BFH-Urteil vom 6. 5. 2010, V R 29/09, BStBl II S. 885 und Abschnitt 15.2 Abs. 15a**). ²In den Fällen, in denen eine Gesellschaft neben dem unternehmerischen auch einen nichtunternehmerischen Bereich unterhält, und in denen die Mittel aus der Ausgabe der Beteiligung nicht ausschließlich dem nichtunternehmerischen Bereich zufließen, sind die aus den mit der Ausgabe der Beteiligung zusammenhängenden Aufwendungen angefallenen Vorsteuerbeträge **entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil** aufzuteilen.“

³Für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge gelten die Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG entsprechend (vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, V R 23/10, BStBl 2012 II, S. ■■■).

B e i s p i e l:

¹Das Unternehmen U bezieht Beratungsleistungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Ausgabe neuer Anteile zur Kapitalbeschaffung stehen. ²U ist nur unternehmerisch tätig.

³Der Vorsteuerabzug richtet sich in diesem Fall nach der unternehmerischen Gesamttätigkeit, weil es sich bei der Ausgabe neuer Gesellschaftsanteile nicht um Leistungen handelt (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 15a und BFH-Urteil vom 6. 5. 2010, V R 29/09, BStBl II S. 885). ⁴Insofern liegt mangels Leistungscharakter kein konkreter Ausgangsumsatz vor, mit dem ein unmittelbarer Zusammenhang dergestalt besteht, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit ausgeschlossen wäre.“

14. Abschnitt 15.22 wird wie folgt gefasst:

„15.22. Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen

(1) ¹Wird ein Anteilseigner (insbesondere auch eine Holding) beim Erwerb einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung als Unternehmer tätig (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 2), muss er die Beteiligung seinem Unternehmen zuordnen. ²Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den im unternehmerischen Bereich gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen anfallen, sind unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG abziehbar. ³Hält der Unternehmer (z.B. eine gemischte Holding) daneben auch gesellschaftsrechtliche Beteiligungen im nichtunternehmerischen Bereich, sind Eingangsleistungen, die sowohl für unternehmerischen Bereich als auch für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen werden (z.B. allgemeine Verwaltungskosten der Holding, allgemeine Beratungskosten, Steuerberatungskosten usw.), für Zwecke des Vorsteuerabzugs aufzuteilen (Abschnitt 15.2 Abs. 15a).

(2) ¹Das bloße Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ist keine unternehmerische Tätigkeit (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 2 Satz 1). ²Dies gilt nicht, wenn die Beteiligung im Unternehmensvermögen gehalten wird (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 3 Satz 5 ff.). ³Der Abzug der Vorsteuer aus Aufwendungen, die im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Veräußerung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung stehen, ist nur insofern zulässig, als diese Veräußerung steuerbar ist und der Vorsteuerabzug nicht nach § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteil vom 6. 5. 2010, V R 29/09, BStBl II S. 885 und

Abschnitt 15.2 Abs. 15a).⁴Somit scheidet der Vorsteuerabzug im Fall der Veräußerung einer nicht im Unternehmensvermögen gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligung wegen des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs mit diesem nicht steuerbaren Umsatz aus.⁵Im Fall einer nach § 4 Nr. 8 Buchstabe e oder f UStG steuerfreien Veräußerung einer im Unternehmensvermögen gehaltenen Beteiligung scheidet der Vorsteuerabzug wegen des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs mit dieser den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausschließenden Veräußerung aus, ohne dass dafür auf die unternehmerische Gesamttätigkeit abzustellen ist (vgl. BFH-Urteil vom 27. 1. 2011, V R 38/09, BStBl 2012 II S. ■■■).“

15. In Abschnitt 15a.1 wird folgender Absatz 7 eingefügt:

„(7)¹Ist ein Unternehmer für einen sowohl unternehmerisch als auch nichtwirtschaftlich i.e.S. verwendeten einheitlichen Gegenstand nach § 15 Abs. 1 UStG nur für den unternehmerisch genutzten Anteil zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 15a) - unternehmerische Nutzung zu mehr als 10 % vorausgesetzt, § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG – und erhöht sich die unternehmerische Nutzung dieses Gegenstands innerhalb des Berichtigungszeitraums nach § 15a Abs. 1 UStG (vgl. Abschnitt 15a.3), kann eine Vorsteuerberichtigung nach den Grundsätzen des § 15a UStG zu Gunsten des Unternehmers aus Billigkeitsgründen vorgenommen werden, sofern die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV überschritten sind. Macht der Unternehmer von dieser Billigkeitsmaßnahme Gebrauch, gilt der Gegenstand auch insoweit als dem Unternehmen zugeordnet.

B e i s p i e l:

¹Der Verein V erwirbt zum 1. 1. 01 einen PKW für 30 000 € zzgl. 5 700 € Umsatzsteuer. ²Der PKW wird entsprechend der von Anfang an beabsichtigten Verwendung zu 50 % für unternehmerische Tätigkeiten im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und zu 50 % für unentgeltliche Tätigkeiten für ideelle Vereinszwecke verwendet. ³Die Verwendung für unternehmerische Tätigkeiten erhöht sich ab dem 1. 1. 03 um 20 % auf insgesamt 70 %. ⁴Zum 1. 1. 04 wird der PKW für einen vereinbarten Nettobetrag von 10 000 € veräußert.

Jahr 01:

⁵V ist zum Vorsteuerabzug in Höhe von 2 850 € (50 % von 5 700 €) nach § 15 Abs. 1 UStG berechtigt. ⁶Der für unentgeltliche ideelle Tätigkeiten des Vereins (nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S., vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a) verwendete Anteil des PKW berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 15a).

Jahr 03:

⁷Die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV sind überschritten. ⁸Aus Billigkeitsgründen kann eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG vorgenommen werden.

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 5 700 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 2 850 € (entspricht 50 % von 5 700 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 01

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 01 bis 31. 12. 05

Aus Billigkeitsgründen zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung in 03: 70 %

Vorsteuerberichtigung aus Billigkeitsgründen im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug: Vorsteuer zu 70 % statt zu 50 %

Berichtigungsbetrag: 20 Prozentpunkte von 1/5 von 5 700 € = 228 € sind zu Gunsten des V zu korrigieren.

Jahr 04:

⁹Die Veräußerung des PKW ist in Höhe des für unternehmerische Tätigkeiten verwendeten Anteils im Zeitpunkt der Veräußerung steuerbar. ¹⁰Die Umsatzsteuer beträgt 1 330 € (70 % von 10 000 € x 19 %). ¹¹Aus Billigkeitsgründen ist auf Grund der Veräußerung auch eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vorzunehmen. ¹²Die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV sind überschritten.

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 5 700 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 2 850 € (entspricht 50 % von 5 700 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 01

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 01 bis 31. 12. 05

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendung im Berichtigungszeitraum:

Jahr 01 bis 03 = 50 %

Jahr 03 = 70 % (Berichtigung nach § 15a UStG aus Billigkeitsgründen)

Änderung aus Billigkeitsgründen:

ab Jahr 04 = 20 Prozentpunkte (70 % statt 50 %)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr:

5 700 € / 5 Jahre x 20 % = 228 €

Jahr 04 und 05 = je 228 €

¹³Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs in Höhe von 456 € zu Gunsten des V ist in der ersten Voranmeldung für das Kalenderjahr 04 vorzunehmen (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV).“

VI. Anwendung

Die Regelungen (Nr. 1 bis 15) sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn sich der Unternehmer für Eingangsleistungen, die vor dem 31. März 2012 bezogen werden, auf die bisher geltende Verwaltungsauffassung beruft. Dabei ist eine nur partielle, ausschließlich auf den ungekürzten Abzug der Vorsteuer beschränkte Berufung auf die bisherige Verwaltungsauffassung nicht zulässig. Soweit ein Unternehmer von der Übergangsregelung für den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen Gebrauch macht, hat er vielmehr über den gesamten Zeitraum der Nutzung die zutreffende Belastung eines Endverbrauchs über die Wertabgabenbesteuerung herzustellen. Entsprechendes gilt für die Anwendung des § 15a UStG.

Bei einer teilunternehmerischen Verwendung eines Grundstücks ist für Leistungsbezüge der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG insoweit ausgeschlossen, als das Grundstück nicht für Zwecke des Unternehmens verwendet wird. Dies gilt nach bisheriger Verwaltungsauffassung in allen Fällen der nichtunternehmerischen Teilverwendung, d.h. sowohl für unternehmensfremde (private), als auch für nichtwirtschaftliche Zwecke. Wegen der bei Einführung des § 15 Abs. 1b UStG geschaffenen gesetzlichen Übergangsregelung des § 27 Abs. 16 UStG ist daher in allen Fällen der teilunternehmerischen Grundstücksnutzung eine Berufung auf die o. g. Nichtbeanstandungsregelung nicht zulässig.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Umsatzsteuer - BMF-Schreiben zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag
Dr. Möhlenbrock

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