



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder  
beim Bund

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 1888 682-0

FAX +49 (0) 1888 682-4103

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)

TELEX 886645

DATUM 12. April 2007

- Verteiler U1 und U2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;  
§ 15a Abs. 3 und 4 Umsatzsteuergesetz (UStG) - Berichtigung des Vorsteuerabzugs für  
Gegenstände, die als Bestandteil in einen anderen Gegenstand eingegangen sind, und  
für sonstige Leistungen**

BEZUG Artikel 8 und 16 des Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in  
der mittelständischen Wirtschaft vom 22. August 2006, BGBl. I S. 1970

GZ **IV A 5 - S 7316/07/0002**

DOK 2007/0161365

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Durch Artikel 8 Nr. 1 Buchst. a bzw. Buchst. b des Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft sind § 15a Abs. 3 bzw. Abs. 4 UStG geändert worden.

Die Änderungen sind nach Artikel 16 des Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft zum 1. Januar 2007 in Kraft getreten.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

### **Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 3 UStG**

Gemäß § 15a Abs. 3 Satz 2 UStG sind mehrere im Rahmen einer Maßnahme in ein Wirtschaftsgut eingegangene Gegenstände und/oder mehrere im Rahmen einer Maßnahme an einem Wirtschaftsgut ausgeführte sonstige Leistungen zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen. Dies bedeutet, dass sämtliche im zeitlichen Zusammenhang bezogene Leistungen, die ein Wirtschaftsgut betreffen und deren Bezug nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dem Erhalt oder der Verbesserung des Wirtschaftsguts dient, zu einem Berichti-

gungsobjekt zusammenzufassen sind. Hiervon kann vorbehaltlich anderer Nachweise ausgegangen werden, wenn die verschiedenen Leistungen für ein bewegliches Wirtschaftsgut innerhalb von drei Kalendermonaten und für ein unbewegliches Wirtschaftsgut innerhalb von sechs Monaten bezogen werden. Dabei sind auch Leistungen, die von verschiedenen leistenden Unternehmern bezogen worden sind, zu berücksichtigen.

#### Beispiel 1:

Unternehmer U will eine Etage seines Geschäftshauses renovieren lassen. Zu diesem Zweck beauftragt er Malermeister M mit der malermäßigen Instandhaltung der Büroräume. Gleichzeitig beauftragt er Klempnermeister K mit der Renovierung der Sanitärräume auf dieser Etage, bei der auch die vorhandenen Armaturen und Sanitäreinrichtungen ausgetauscht werden sollen. Die malermäßige Instandhaltung der Büroräume und die Klempnerarbeiten werden im gleichen Kalendermonat beendet.

Bei der Renovierung der Etage des Geschäftshauses handelt es sich um eine Maßnahme. Die im Rahmen der Maßnahme ausgeführten Leistungen sind nach § 15a Abs. 3 UStG zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen.

#### Beispiel 2:

Unternehmer U beauftragt die Kfz-Werkstatt K, an seinem Pkw eine neue Lackierung anzubringen und einen neuen Motor einzubauen. Beide Leistungen werden gleichzeitig ausgeführt.

Beide Leistungen werden im Rahmen einer Maßnahme bezogen und sind daher zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen.

Können bei einem gemischt genutzten Gebäude die innerhalb von sechs Monaten bezogenen Leistungen i.S.d. § 15a Abs. 3 UStG einem bestimmten Gebäudeteil, mit dem entweder ausschließlich vorsteuerschädliche oder vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze erzielt werden, direkt zugerechnet werden, bilden diese dem Gebäudeteil zuzurechnenden Leistungen jeweils ein Berichtigungsobjekt.

#### Beispiel 3:

Unternehmer U will sein Wohn- und Geschäftshaus renovieren lassen. Zu diesem Zweck beauftragt er Malermeister U mit der malermäßigen Instandsetzung der steuerpflichtig vermieteten Büroräume auf der Büroetage. Gleichzeitig beauftragt er Klempnermeister K mit der Renovierung der Sanitärräume auf der steuerfrei vermieteten Wohnetage, bei der auch die vorhandenen Armaturen und Sanitäreinrichtungen ausgetauscht werden sollen. Die malermäßige Instandhaltung der Büroräume und die Klempnerarbeiten werden im gleichen Kalendermonat beendet.

Bei der Renovierung der Wohntage und der Bürotage handelt es sich um jeweils eine Maßnahme. Die im Rahmen der malermäßigen Instandhaltung und der Klempnerarbeiten bezogenen Leistungen stellen jeweils ein Berichtigungsobjekt dar.

Für die Zusammenfassung zu einem Berichtigungsobjekt kommen hinsichtlich der an einem Gegenstand ausgeführten sonstigen Leistungen nur solche sonstigen Leistungen in Betracht, denen über den Zeitpunkt des Leistungsbezugs hinaus eine eigene Werthaltigkeit innewohnt (vgl. BMF-Schreiben vom 6. Dezember 2005, BStBl I S. 1068, Rz. 33).

Die Grenzen des § 44 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) sind auf das so ermittelte Berichtigungsobjekt anzuwenden. Der Berichtigungszeitraum beginnt zu dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer das Wirtschaftsgut nach Durchführung der Maßnahme erstmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet.

Im Fall der Entnahme eines Wirtschaftsguts, in das Bestandteile eingegangen oder an dem sonstige Leistungen ausgeführt worden sind, sind bei Prüfung der Vorsteuerberichtigung solche in das Wirtschaftsgut eingegangenen Gegenstände aus dem Berichtigungsobjekt auszuscheiden, die bei der Entnahme der Umsatzbesteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG unterliegen. Die Grenzen des § 44 UStDV sind auf den entsprechend verminderten Vorsteuerbetrag anzuwenden.

#### Beispiel 4:

Unternehmer U erwirbt am 1. Juli 01 aus privater Hand einen gebrauchten Pkw und ordnet ihn zulässigerweise seinem Unternehmen zu. Am 1. März 02 lässt er in den Pkw nachträglich eine Klimaanlage einbauen (Entgelt: 2 500 €), am 1. April 02 die Scheiben verspiegeln (Entgelt: 500 €) und am 15. April 02 eine Effektlackierung auftragen (Entgelt 4 500 €). Für alle drei Leistungen nimmt der Unternehmer zulässigerweise den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch. Als U am 1. März 03 den Pkw in sein Privatvermögen entnimmt, haben die vorstehend aufgeführten Arbeiten den aktuellen Wert des Pkw nach der sog. „Schwacke-Liste“ für die Klimaanlage um 1 500 € für die Scheibenverspiegelung um 100 € und für die Effektlackierung um 3 500 € erhöht.

Die Entnahme des Pkw selbst unterliegt mangels Vorsteuerabzug bei der Anschaffung nicht der Besteuerung (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG); auch eine Vorsteuerberichtigung kommt insoweit nach § 15a Abs. 8 UStG nicht in Betracht. Mit dem Einbau der Klimaanlage in den Pkw hat diese ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren und zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstands geführt. Die Entnahme der Klimaanlage unterliegt daher insoweit gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 UStG mit einer Bemessungsgrundlage i.H.v. 1 500 € der Umsatzsteuer.

Hinsichtlich der Scheibenverspiegelung und der Effektlackierung entfällt eine Besteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG, da sonstige Leistungen nicht zu Bestandteilen eines Gegenstands führen (vgl. Abschn. 24b Abs. 2 Satz 4 UStR). Für diese Leistungen ist allerdings zu prüfen, in wieweit eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 i.V.m. Abs. 8 UStG durchzuführen ist.

Der Einbau der Klimaanlage, die Scheibenverspiegelung und die Effektlackierung werden im Rahmen einer Maßnahme bezogen und sind daher zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen. Da die Entnahme der Klimaanlage jedoch nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG als eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern ist, scheidet diese für Zwecke der Vorsteuerberichtigung aus dem Berichtigungsobjekt aus. Die Grenze des § 44 Abs. 1 UStDV von 1 000 € ist auf das verbleibende Berichtigungsobjekt anzuwenden, für das die Vorsteuerbeträge aus der Scheibenverspiegelung i.H.v. 95 € und der Effektlackierung i.H.v. 855 € insgesamt nur 950 € betragen. Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG für das verbleibende Berichtigungsobjekt unterbleibt daher.

### **Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 4 UStG**

Gemäß § 15a Abs. 4 Satz 2 UStG ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei sonstigen Leistungen, die nicht unter § 15a Abs. 3 UStG fallen, auf solche sonstigen Leistungen zu beschränken, für die in der Steuerbilanz ein Aktivierungsgebot bestünde. Unerheblich ist, ob der Unternehmer nach den §§ 140, 141 der Abgabenordnung (AO) tatsächlich zur Buchführung verpflichtet ist oder freiwillig Bücher führt oder einkommensteuerrechtlich insoweit Einkünfte erzielt, die als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden.

Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs kommt gemäß § 15a Abs. 4 Satz 3 UStG jedoch stets in Betracht, wenn der Leistungsempfänger für einen Zeitraum vor Ausführung der Leistung den Vorsteuerabzug vornehmen konnte (An- oder Vorauszahlungen).

### **Anwendung**

Die Neuregelungen sind auf alle nach dem 31. Dezember 2006 bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen anzuwenden (vgl. § 27 Abs. 12 UStG i.d.F. von Artikel 8 Nr. 2 des Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft). Die diesem Schreiben entgegenstehenden Ausführungen der Rz. 2 Buchst. c) bis e) des BMF-Schreibens vom 6. Dezember 2005, BStBl I S. 1068, sind insoweit nicht mehr anzuwenden.

Seite 5 Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag  
Lüttger