



Bayerisches Landesamt für Steuern  
Dienststelle München • 80284 München

Datum 10.04.2015

Aktenzeichen S 7316.2.1-3/7 St33

An alle  
Finanzämter und Außenstellen

## Vorsteuerberichtigung von sog. Umlaufvermögen nach § 15a Abs. 2 UStG

Diese Verfügung richtet sich an alle Bediensteten, die mit der Umsatzsteuer befasst sind.

Diese Verfügung ersetzt die bisherige Verfügung zu § 15a Abs. 2 UStG vom 29.08.2013 (Az.: S 7316.2.1-3/6 St33). Eine Überarbeitung erfolgte in Punkt 3. („Änderung der Verhältnisse“).

**Änderung der Verfügung vom 29.08.2013**

Nach § 15a Abs. 2 UStG ist eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen, wenn sich bei einem Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Erzielung eines Umsatzes verwendet wird, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern.

**Erweiterung des § 15a UStG auf sog. Umlaufvermögen**

Diese Regelung des § 15a Abs. 2 UStG beruht auf Art. 5 Abs. 12 des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes (EURLUmsG) vom 9.12.2004.

### 1. Anwendung

§ 15a UStG in der Fassung von Art. 5 Nr. 12 EURLUmsG ist zum 1.1.2005 in Kraft getreten. Die Regelungen sind nur auf Vorsteuerbeträge anzuwenden, deren zugrunde liegende Umsätze i.S.v. § 1 Abs. 1 UStG nach dem 31.12.2004 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 11 UStG). Damit scheidet eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG für Wirtschaftsgüter aus, die vor dem 1.1.2005 angeschafft oder hergestellt

**Neuregelung gilt ab 1.1.2005**

wurden, selbst wenn die Verwendung im Zeitraum der Neuregelung liegt (vgl. BFH-Urteil vom 12.2.2009, BStBl II S. 76). Gleiches gilt für vor dem 1.1.2005 bezogene Lieferungen und sonstigen Leistungen für Wirtschaftsgüter, die erst nach dem 31.12.2004 fertig gestellt und verwendet werden.

## 2. Berichtigungsobjekt

Berichtigungsobjekt i.S.d. § 15a Abs. 2 UStG sind Wirtschaftsgüter, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden. Das sind im Wesentlichen die Wirtschaftsgüter, die ertragsteuerrechtlich Umlaufvermögen darstellen. Ertragsteuerrechtliches Anlagevermögen kann ebenfalls betroffen sein, wenn es veräußert oder entnommen wird, bevor es zu anderen Verwendungsumsätzen gekommen ist (Abschn. 15a.1. Abs. 2 Nr. 2 UStAE).

## Definition des Berichtigungsobjekts nach § 15a Abs. 2 UStG

Zur Feststellung des Berichtigungsobjekts ist jeweils auf den **Gegenstand** abzustellen. Dies gilt auch dann, wenn mehrere Gegenstände gleicher Art und Güte geliefert wurden. Bei der Lieferung **vertretbarer Sachen** ist hingegen auf die zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger geschlossenen vertraglichen Vereinbarungen im Verwendungszeitpunkt abzustellen (vgl. Abschn. 15a.11. Abs. 1 UStAE).

Stellt der Unternehmer Erzeugnisse selbst her, ist Berichtigungsobjekt immer das **fertige Erzeugnis im Zeitpunkt der Verwendung**. Alle für die Herstellung notwendigen Vorbezüge – sei es Lieferungen oder Dienstleistungen – gehen in dieses Berichtigungsobjekt ein; eine Vorsteuerberichtigung für diese Vorbezüge wird damit anteilig über die Vorsteuerberichtigung der Endprodukte vorgenommen.

Beispiele aus der Landwirtschaft:

Sachen gleicher Art und Güte; z.B. Viehbestand:  
Soweit Tiere individualisierbar sind (z.B. Rinder durch die Eintragung in der „Hit-DatenBank“), handelt es sich um einzelne Gegenstände (Abschn. 15a.11. Abs. 1 Satz 3 UStAE), selbst wenn Tiere in einer Partie erworben oder verkauft werden. Das gleiche gilt für Schweine, vgl. BFH-Urteil vom 03.11.2011, V R 32/10, BStBl 2012 II S. 525. Damit ist das maßgebliche Berichtigungsobjekt der einzelne Gegenstand, hier das einzelne Tier im Zeitpunkt seiner Verwendung = Verkauf.

Vertretbare Sachen, z.B. für Zwecke des späteren Verkaufs eingelagertes Getreide:

Getreide ist eine vertretbare Sache. Berichtigungsobjekte sind die einzelnen Mengen, wie sie der Landwirt nach den vertraglichen Vereinbarungen im Verwendungszeitpunkt verkauft.

Vertretbare Sachen, z.B. stehende Feldfrüchte (zum Verkauf bestimmter Winterweizen):

Maßgebliches Berichtigungsobjekt ist das Endprodukt, d.h. der später geerntete Weizen. Da es sich um vertretbare Sachen handelt, ist jedes Verkaufsgeschäft als einzelnes Berichtigungsobjekt zu erfassen.

### 3. Änderung der Verhältnisse

Für die Frage, ob eine Änderung der Verhältnisse vorliegt, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug entscheidend (vgl. § 15a Abs. 2 S. 1 UStG und Abschn. 15a.2. Abs. 2 UStAE).

**Vergleich der tatsächlichen Verwendung zum ursprünglichen Vorsteuerabzug**

**Verwendung** i.S.v. § 15a UStG ist die **tatsächliche Nutzung des Berichtigungsobjekts zur Erzielung von Umsätzen**. Als Verwendung sind auch die Veräußerung und die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b und 9a UStG anzusehen (vgl. Abschn. 15a.2. Abs. 1 UStAE).

Beispiel (Abschn. 15a.5. Abs. 2 UStAE):

Unternehmer U erwirbt am 1. 7. 01 ein Grundstück zum Preis von 2.000.000 €. Der Verkäufer des Grundstücks hat im notariell beurkundeten Kaufvertrag auf die Steuerbefreiung verzichtet (§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG). U möchte das Grundstück unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG weiterveräußern, so dass er die von ihm geschuldete Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abzieht. Am 1. 7. 03 veräußert er das Grundstück entgegen seiner ursprünglichen Planung an eine hoheitlich tätige juristische Person des öffentlichen Rechts, so dass die Veräußerung des Grundstücks nicht nach § 9 Abs. 1 UStG als steuerpflichtig behandelt werden kann und nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfrei ist.

Die tatsächliche steuerfreie Veräußerung schließt nach § 15 Abs. 2 UStG den Vorsteuerabzug aus und führt damit zu einer Änderung der Verhältnisse im Vergleich zu den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen. Da Grundstück nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird, ist der gesamte ursprüngliche Vorsteuerabzug i.H.v. 380 000 € nach § 15a Abs. 2 UStG im Zeitpunkt der Verwendung für den Besteuerungszeitraum der Veräußerung zu berichtigen. Der Vorsteuerbetrag ist demnach für den Monat Juli 03 zurückzuzahlen (Beispiel 1 aus Abschn. 15a.5. Abs. 2 UStAE).

Eine Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a UStG liegt auch beim Wechsel von Besteuerungsformen (von §§ 19, 23, 23a, 24 UStG zur Regelbesteuerung und umgekehrt) vor (vgl. § 15a Abs. 7 UStG; Abschn. 15a.9. UStAE). **Vgl. hierzu Textziffer 4 Beispiel a).**

**Zum Sonderfall Überführung von überzähligen Produktionsmitteln aus dem landwirtschaftlichen in den nichtlandwirtschaftlichen Unternehmensteil vergleiche Abschn. 24.7 UStAE.**

#### **4. Zeitpunkt der Vorsteuerberichtigung**

Eine Berichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung durchzuführen, wenn diese von der ursprünglichen Verwendungsabsicht beim Erwerb abweicht (Abschn. 15a.5. Abs. 1 UStAE).

**Zeitpunkt der Berichtigung = Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung**

Der Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung ist der Zeitpunkt, an dem mit dem jeweiligen Berichtigungsobjekt ein Umsatz ausgeführt wird, d.h. der Umsatz löst die Vorsteuerberichtigung aus. Dieser Grundsatz gilt auch für Berichtigungen nach § 15a Abs. 7 i.V.m. Abs. 2 UStG.

Beispiel **a)**:

Schreiner S stellt eine Küche her. Beim Wechsel der Besteuerungsform (zum 31.12.2007) ist die Küche halbfertig. Die Küche wird nach Fertigstellung im Mai 2008 verkauft. Maßgebendes Berichtigungsobjekt ist die fertige Küche im Zeitpunkt der Verwendung. Die Vorsteuerberichtigung ist grundsätzlich im Voranmeldungszeitraum des Verkaufs (Monat Mai oder zweites Quartal 2008) vorzunehmen, also im Verkaufszeitpunkt. § 44 Abs. 2 ff. UStDV ist zu beachten.

Beispiel **b)**:

Wie Beispiel zu Tz. 3, nur erfolgt die tatsächliche steuerfreie Veräußerung erst 18 Jahre nach dem steuerpflichtigen Erwerb des Grundstücks. Das Grundstück ist zwischenzeitlich tatsächlich nicht genutzt worden. Da § 15a Abs. 2 UStG keinen Berichtigungszeitraum vorsieht, muss auch hier die Vorsteuer nach § 15a Abs. 2 UStG berichtigt werden. U hat den Vorsteuerbetrag i.H.v. 380 000 € für den Voranmeldungszeitraum der Veräußerung zurückzahlen (Beispiel 2 aus Abschn. 15a.5. Abs. 2 UStAE).

## 5. Durchführung der Vorsteuerberichtigung

Bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf das Berichtigungsobjekt entfallen. Dabei ist ein prozentuales Verhältnis des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt zu Grunde zu legen (Abschn. 15a.1. Abs. 3 UStAE). Auf das Beispiel 2 der Tz. 9 wird verwiesen.

## Durchführung der Vorsteuerberichtigung

## 6. Anwendung der Nichtaufgriffsgrenze von 1.000 €

Eine Vorsteuerberichtigung unterbleibt, wenn die auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer 1.000 € nicht übersteigt (§ 44 Abs. 1 UStDV). Nach Abschn. 15a.11. Abs. 1 Satz 2 UStAE ist bei der Prüfung der Betragsgrenze auf den Gegenstand abzustellen. Der Gegenstand entspricht dem in Tz. 2 beschriebenen Berichtigungsobjekt.

## Prüfung der Nichtaufgriffsgrenze

Beispiel:

Sachverhalt wie Beispiel in Tz. 4. Vorsteuern auf Herstellungskosten der Küche betragen insgesamt 1.200 €, davon sind 700 € bis zum 31.12.2007 angefallen. Die Nichtaufgriffsgrenze des § 44 Abs. 1 UStDV greift nicht, da die Vorsteuern aus der Summe der Herstellungskosten der Prüfung zu Grunde zu legen sind.

Die zum 1.1.2005 erhöhten Beträge in § 44 UStDV finden nur in Fällen Anwendung, in denen das Wirtschaftsgut nach dem 31.12.2004 angeschafft und hergestellt bzw. die sonstige Leistung bezogen wurde (Tz. 70 des BMF-Schreibens vom 6.12.2005, BStBl I S. 1068).

## 7. Ermittlung der Berichtigungsbeträge

Das Vorsteuervolumen ist **für jedes Berichtigungsobjekt einzeln zu ermitteln**. In die Vorsteuerberichtigung sind alle Vorsteuerbeträge einzubeziehen ohne Rücksicht auf besondere ertragsteuerrechtliche Regelungen, z.B. sofort absetzbare Beträge oder Zuschüsse, die der Unternehmer erfolgsneutral behandelt (Abschn. 15a.1. Abs. 4 UStAE).

## Ermittlung je Berichtigungsobjekt...

Grundsätzlich sind die Berichtigungsbeträge anhand der vom Unternehmer zu führenden Aufzeichnungen i.S.d. § 22 Abs. 4 UStG zu ermitteln. In der Regel liegen dem Unternehmer Aufzeichnungen vor, da er diese für das einzelne Berichtigungsobjekt von dem Zeitpunkt an zu führen hat, für den der Vorsteuerabzug vorgenommen worden ist. Die besondere Aufzeichnungspflicht nach § 22 Abs. 4 UStG entfällt insoweit, als sich die erforderlichen Angaben aus den sonstigen Aufzeichnungen oder der Buchführung des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar entnehmen lassen (Abschn. 15a.12. UStAE).

Kleinunternehmer und land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die die Durchschnittsätze nach § 24 UStG anwenden, sind allerdings von den Aufzeichnungspflichten des § 22 Abs. 4 UStG befreit (§§ 65, 67 UStDV). Soweit es sich um buchführende Betriebe handelt, liegen die für die Vorsteuerberichtigung erforderlichen Unterlagen vor. Ansonsten hat der Unternehmer seine begehrte Berichtigung anhand von Einzelbelegen etc. nachzuweisen.

Eine Vorsteuerberichtigung ist nur vorzunehmen, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezugs die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 UStG vorliegen. Insbesondere muss eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegen und die bezogene Leistung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dem Unternehmen zugeordnet sein (vgl. hierzu Abschn. 15a.1. Abs. 6 UStAE, BFH-Urteil vom 12.10.2006, BStBl II 2007 S. 485). Zum Nachweis der Vorsteuer im Einzelnen vgl. Abschn. 15.11. UStAE. Vorsteuerbeträge, für die diese Voraussetzungen nicht vorliegen, sind von der Berichtigung ausgenommen.

Diese Grundsätze gelten auch, soweit die Berichtigung nach § 15a UStG zu einem erstmaligen Vorsteuerabzug führt, weil der Vorsteuerabzug beim Leistungsbezug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG oder § 19 UStG ausgeschlossen oder mit der Durchschnittsatzbesteuerung des § 24 UStG abgegolten war (Abschn. 15a.1. Abs. 5 UStAE).

**...anhand der Aufzeichnungen i.S.d. § 22 Abs. 4 UStG**

**Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs erforderlich**

## 8. Vereinfachungsregelung

Eine vereinfachte Ermittlung des Berichtigungsbetrags ist nur zulässig, wenn eine Einzelermittlung nicht oder nur mit erheblichem Ermittlungsaufwand möglich ist. Der Berichtigungsbetrag eines selbst hergestellten Erzeugnisses ist dabei immer für das konkrete fertige Erzeugnis als Berichtigungsobjekt zu ermitteln (vgl. Tz. 2). Kommt im Einzelfall eine vereinfachte Ermittlung in Betracht, muss darauf geachtet werden, dass der Berichtigungsbetrag ggf. um Abschläge für die in die Herstellungskosten des Berichtigungsobjekts eingeflossenen Aufwendungen für den Wertverzehr von Anlagegütern (Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG) bereinigt wird.

## Vereinfachte Ermittlung des Berichtigungs- betrags in Einzelfällen zu- lässig

Die Vereinfachungsregelung für den Verkauf der Ernte nach Aufgabe des Betriebs (sog. nachlaufende Ernte) in Abschn. 217 e Abs. 7 UStR 2008 ist überholt, vgl. BMF-Schreiben vom 15.3. 2010, BStBl I S. 255, Abschn. 24.1. Abs. 4 S. 3 UStAE.

## 9. Beispiele:

### Beispiel 1:

Unternehmer U ist im Jahr 01 Kleinunternehmer. Er erwirbt im Jahr 01 Waren, die zur Veräußerung bestimmt sind (Umlaufvermögen). Im Jahre 02 findet wegen Überschreitens der Umsatzgrenze die Kleinunternehmerregelung keine Anwendung. Im Jahr 03 liegen die Voraussetzungen der Kleinunternehmerbesteuerung wieder vor und U wendet ab 03 die Kleinunternehmerregelung an. U veräußert die im Jahr 01 erworbenen Waren im Jahr 03.

### Lösung:

Weder für das Jahr 02 noch für das Jahr 03 ist eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen (Beispiel ausführlich in Abschn. 15a.9. Abs. 3 UStAE).

### Beispiel 2:

Ein Schreiner stellt eine Küche her. Zum 31.12.2007 ist die Küche halbfertig. Die Küche wird nach Fertigstellung im Mai 2008 verkauft. Wegen Überschreitens der Umsatzgrenze kommt die Kleinunternehmerregelung ab 2008 nicht mehr zur Anwendung. Der Unternehmer gibt seine Voranmeldungen vierteljährlich ab.

Dem Schreiner wurden folgende Vorsteuerbeträge in Rechnung gestellt:

auf verwendetes Material bis zum Zeitpunkt des Wechsels der Besteuerungsform	760,- €
nach Wechsel der Besteuerungsform bis zum Verkauf	1.520,- €

**Lösung:**

Eine Vorsteuerberichtigung ist wegen des Wechsels von der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) zur Regelbesteuerung vorzunehmen (§ 15a Abs. 2 i.V.m. Abs. 7 UStG).

Prüfung der Nichtaufgriffsgrenze des § 44 Abs. 1 UStDV:

Da als maßgebliches Berichtigungsobjekt die fertige Küche im Zeitpunkt des Verkaufs anzusehen ist, sind in die Prüfung der Betragsgrenze des § 44 Abs. 1 UStDV die Vorsteuerbeträge aus den gesamten Produktionskosten mit einzubeziehen.

Gesamte Vorsteuer aus den Herstellungskosten	2.280,- €
Damit ist § 44 Abs. 1 UStDV nicht anwendbar.	

Feststellung des Berichtigungsbetrags:

Bisher nicht abziehbare Vorsteuern des Jahres 2007	760,- €
bisher in 2008 geltend gemachte Vorsteuer	1.520,- €
Änderung der Verhältnisse:	33,3% (760 : 2.280)

Berichtigungsbetrag: $33,3 \% \times 2.280,- € =$	760,- €
---	---------

Der Schreiner kann die Vorsteuerberichtigung erst in der Jahressteuererklärung 2008 geltend machen (§ 44 Abs. 3 und Abs. 4 S. 1 UStDV).

**Beispiel 3:**

Landwirt A (§ 24 UStG) erwirbt im Kalenderjahr 2007 in einem Liefervorgang fünf Bullenkälber. Er kauft im Jahr 2007 von einem anderen Landwirt Krafffutter zu (10.000 € zzgl. USt = 1.070 €). Zum Stichtag 31.12.2007 liegt noch Krafffutter im Wert von 6.000 € netto auf Lager. Am 20.04.2008 und am 25.04.2008 verkauft der Landwirt diese fünf Mastbullen an einen fleischverarbeitenden Betrieb.

Nach dem Verkauf der Mastbullen ist noch Krafffutter im Wert von 1.000 € vorhanden, das er wegen einer Betriebsumstellung Ende August 2008 an einen anderen Landwirt verkauft.

Ab dem 01.01.2008 optiert er zur Regelbesteuerung.

**Lösung:**

Eine Vorsteuerberichtigung ist wegen des Wechsels von der Durchschnittsatzbesteuerung (§ 24 UStG) zur Regelbesteuerung vorzunehmen (§ 15a Abs. 2 i.V.m. Abs. 7 UStG). Das maßgebliche Berichtigungsobjekt ist der einzelne Mastbulle im Zeitpunkt seiner Verwendung = Verkauf. In das Berichtigungsobjekt gehen alle Vorbezüge (hier z.B. das eingekaufte Krafffutter) ein.

Als „Berichtigungsvolumen“ sind die Vorsteuern zu Grunde zu legen, die auf die gesamten bis zum Verkaufstag aufgelaufenen Produktionskosten bezogen auf jeden einzelnen Bullen entfallen sind. Dieses Berichtigungsvolumen ist auch bei der Prüfung des § 44 Abs. 1 UStDV als maßgeblicher Wert zu Grunde zu legen. Der Veräußerungspreis oder die auf die bis zum Stichtag 31.12.2007 aufgelaufenen Produktionskosten entfallende Vorsteuer sind insoweit unerheblich.

Es kann davon ausgegangen werden, dass die Summe der Vorsteuerbeträge aus den gesamten Produktionskosten (z.B. Anschaffungskosten, Futter, Tierärztkosten) eines jeden einzelnen Mastbullens die 1.000 € -Grenze des § 44 Abs. 1 UStDV nicht über-



steigt. Somit kann Landwirt A hinsichtlich der Mastbullen keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG beanspruchen.

Mit dem Verkauf des noch auf Lager befindlichen Krafftutters wird diese Menge selbst zu einem Endprodukt und damit zu einem selbständigen Berichtigungsobjekt. Die auf die Anschaffungskosten des Restpostens entfallenden Vorsteuern liegen unter 1.000 € (§ 44 Abs. 1 UStDV). Eine Vorsteuerberichtigung unterbleibt.

#### **Beispiel 4:**

Unternehmer B gründet im Jahr 2007 ein Handelsgeschäft für Jeans. In diesem Jahr unterliegt er der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG.

Er erwirbt im Jahr 2007 ein Posten von Jeansjacken im Wert von 9.000 € zzgl. USt (= 1.710 €). Die Warenlieferung umfasst 60 Jeansjacken à 150 € + 28.50 € USt. B veräußert – einzeln – 20 Stück der Jeansjacken im Jahr 2007, die restlichen 40 Stück im Jahr 2008.

Im Jahr 2008 muss er wegen Überschreitens der Umsatzgrenze im Jahre 2007 zur Regelbesteuerung übergehen.

#### **Lösung:**

Eine Vorsteuerberichtigung ist wegen des Wechsels von der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) zur Regelbesteuerung vorzunehmen (§ 15a Abs. 2 i.V.m. Abs. 7 UStG).

Als Berichtigungsobjekt ist jede einzelne Jeansjacke anzusehen, weil jede Jacke in einem gesonderten Geschäftsvorgang verkauft wird. Eine Vorsteuerberichtigung entfällt (§ 44 Abs. 1 UStDV).