

B. Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

I. Unternehmereigenschaft von Leistendem und Leistungsempfänger

1. Unternehmerbegriff

Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 kann „der Unternehmer“ bestimmte Vorsteuerbeträge abziehen. Zum **Vorsteuerabzug** nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 **berechtigt** ist **ausschließlich ein Unternehmer**, an den Lieferungen oder sonstige Leistungen für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. 400

Zugleich muss gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 **der Leistende ebenfalls Unternehmer** sein (Lieferungen und sonstige Leistungen „von einem anderen Unternehmer“).

Der **Unternehmerbegriff** ist hier **der gleiche wie in § 2 und § 2b**.¹ Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die eingehenden Ausführungen zu diesen Vorschriften verwiesen.

2. Bestimmung des Leistenden und des Leistungsempfängers

a) Grundsatz: Bestimmung anhand der zivilrechtlichen Vereinbarungen

Wer bei einem Umsatz als Leistender bzw. als Leistungsempfänger anzusehen ist, ergibt sich nach ständiger Rechtsprechung des BFH **regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen**.² 401

b) Bestimmung des Leistenden

Leistender ist entspr. des vorgenannten Grundsatzes in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst ausführt oder durch einen Beauftragten ausführen lässt.³ 402
Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt grds. davon ab, ob der Handelnde gegenüber Dritten im eigenen Na-

1 BFH v. 29.9.2022 – V R 29/20, UR 2023, 243 Rz. 23; ebenso *Fleckenstein-Weiland* in Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 15 Rz. 36 f.; *Kraeusel* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 15 Rz. 155.

2 BFH v. 24.4.2013 – XI R 7/11, BStBl. II 2013, 648 Rz. 22; v. 9.9.2015 – XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597 Rz. 32; v. 5.12.2018 – XI R 44/14, UR 2019, 255 Rz. 30; v. 21.4.2022 – V R 18/19, BFH/NV 2022, 1143 Rz. 10.

3 BFH v. 12.8.2015 – XI R 43/13, BStBl. II 2015, 919 Rz. 26 f.; v. 2.1.2018 – XI B 81/17, BFH/NV 2018, 457 Rz. 18; v. 14.2.2019 – V R 47/16, BStBl. II 2020, 424 Rz. 27; v. 11.3.2020 – XI R 38/18, BFHE 268, 376 Rz. 51.

men oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist.¹

402a Zur Bestimmung des Leistenden hat der BFH in bestimmten Fällen **Vermutungsregeln** aufgestellt, die im Einzelfall aber widerlegt werden können. Hierzu zählen insb. die folgenden Fälle:

- Nach der „**Laden-Rechtsprechung**“ des BFH ist davon auszugehen, dass ein Endkunde, der in einem Laden Waren des täglichen Bedarfs kauft oder sonstige Leistungen bezieht, grds. mit dem Ladeninhaber in Geschäftsbeziehungen treten will.²
- In Fällen, in denen eine Person ein **Gewerbe angemeldet** hat oder **Inhaber einer Konzession** ist, ist diese Person grds. als leistender Unternehmer anzusehen, weil zu den maßgeblichen Indizien u.a. das Auftreten nach außen – auch das Auftreten gegenüber den Behörden und dem FA – gehört.³

403 Ohne Bedeutung ist, ob der im eigenen Namen Handelnde auch auf eigene Rechnung tätig ist:⁴

- Ein **Kommissionär** erbringt daher auch dann eigene Leistungen, wenn er bei der im Rahmen einer Verkaufskommission erfolgenden Lieferung eines Gegenstandes im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung, der seines Kommittenten, handelt. Das Handeln auf fremde Rechnung führt zu einem weiteren fiktiven Umsatz und damit zu einer Umsatzverdoppelung, so dass der Kommittent an den Kommissionär und dieser an den Endkunden liefert oder leistet; eine weitere Leistung des Kommissionärs an den Kommittenten tritt nicht hinzu.⁵
- Auch ein **Strohmann** und ein **Treuhänder** sind grds. Leistende. Tritt jemand im Rechtsverkehr im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen auf, der – aus welchen Gründen auch immer – nicht selbst als berechtigter oder verpflichteter Vertragspartner in Erscheinung treten will (sog. „Hintermann“), ist zivilrechtlich grds. nur der „Strohmann“ bzw. der Treuhänder aus dem Rechtsgeschäft berechtigt und verpflichtet. Dementspre-

1 BFH v. 31.1.2002 – V B 108/01, BStBl. II 2004, 622; v. 12.8.2009 – XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259; v. 10.9.2015 – V R 17/14, BFH/NV 2016, 80 Rz. 32.

2 BFH v. 7.6.1962 – V 214/59 U, BStBl. III 1962, 361; v. 13.12.1963 – V 74/61, HFR 1964, 400; v. 9.4.1970 – V R 80/66, BStBl. II 1970, 506; v. 16.3.2000 – V R 44/99, BStBl. II 2000, 361; v. 2.1.2018 – XI B 81/17, BFH/NV 2018, 457 Rz. 20.

3 BFH v. 29.6.1990 – V B 29/90, BFH/NV 1993, 55; v. 30.7.1990 – V B 48/90, BFH/NV 1991, 62; v. 25.6.1999 – V B 107/98, BFH/NV 1999, 1649; v. 20.2.2001 – V B 191/00, BFH/NV 2001, 1152; v. 22.9.2005 – V R 52/01, BStBl. II 2006, 278; v. 30.5.2007 – V B 186/06, BFH/NV 2007, 1934; v. 3.2.2021 – XI B 45/20, BFH/NV 2021, 673 Rz. 37.

4 BFH v. 30.3.2006 – V R 9/03, BStBl. II 2006, 933 Rz. 16; v. 23.8.2023 – XI R 10/20, juris Rz. 66.

5 BFH v. 13.9.2022 – XI R 8/20, BStBl. II 2023, 728 Rz. 25.

chend sind dem „Strohmann“ bzw. Treuhänder Leistungen zuzurechnen, die der „Hintermann“ bzw. Treugeber berechtigterweise im Namen des Strohmanns tatsächlich ausgeführt hat.¹

c) Bestimmung des Leistungsempfängers

Die vorgenannten Grundsätze zur Bestimmung des Leistenden gelten in gleicher Weise für die Bestimmung des Leistungsempfängers, da die **Bestimmung von Leistendem und Leistungsempfänger nach einheitlichen Grundsätzen** erfolgt.² Leistungsempfänger ist daher regelmäßig der **Auftraggeber** bzw. der **Besteller**.³ **Unerheblich** ist demgegenüber,

- wem die Leistung **wirtschaftlich zuzurechnen** ist,⁴
- wer sie **bezahlt** hat,⁵
- ob die **Umsatzsteuer** an einen Dritten **umgelegt** wird,⁶
- ob **ein Dritter** als Beauftragter des Leistungsempfängers die Ware abholt,⁷
- bei wem die Leistung zu **bilanzieren** ist⁸ oder
- in wessen **Eigentum** der Liefergegenstand steht.⁹

Problematisch kann die **Bestimmung des Leistungsempfängers** insb. **bei Personenmehrheiten** sein, beispielsweise bei Ehegatten, Erbengemeinschaften oder Bruchteilsgemeinschaften. In diesen Fällen bedarf es einer genauen Prüfung anhand der vertraglichen Vereinbarungen – insb. der Auftragserteilung –, ob die Gesellschaft/Gemeinschaft, die gesamten beteiligten Personen oder nur eine der beteiligten Personen als Leistende/Leistungsempfänger anzusehen sind.¹⁰ Die Problematik wird noch dadurch erschwert, dass bei nicht-rechtsfähigen Personenvereinigungen, insb. Erben- und Bruchteilsgemeinschaften, bislang nicht abschließend geklärt ist, ob diese überhaupt umsatzsteuerrechtlich als Leistende/Leistungsempfänger in Betracht kommen (vgl. hierzu die eingehenden Ausführungen unter § 2 Rz. 60 ff.). Sind bei der Vergabe von Bauleistungen auf dem Grundstück eines **Ehegatten** auch der andere

1 BFH v. 26.6.2003 – V R 22/02, BFH/NV 2004, 233; v. 15.10.2019 – V R 29/19 (V R 44/16), BStBl. II 2021, 646 Rz. 23.

2 BFH v. 24.8.2006 – V R 16/05, BStBl. II 2007, 340; v. 18.2.2009 – V R 82/07, BStBl. II 2009, 876.

3 Abschn. 15.2b. Abs. 1 Satz 2 UStAE.

4 BFH v. 20.10.1994 – V R 96/92, BFH/NV 1995, 459 Rz. 13.

5 BFH v. 5.10.1995 – V R 113/92, BStBl. II 1996, 111 Rz. 33.

6 BFH v. 31.5.2017 – XI R 40/14, BStBl. II 2021, 828.

7 BFH v. 24.8.2006 – V R 16/05, BStBl. II 2007, 340.

8 BFH v. 5.10.1995 – V R 113/92, BStBl. II 1996, 111 Rz. 33.

9 BFH v. 12.11.1997 – XI R 83/96, BFH/NV 1998, 749 Rz. 14, zu Bauten auf fremden Grund und Boden.

10 Abschn. 15.2b. Abs. 1 Satz 6 UStAE.

Ehegatte, die Ehegatten-Gemeinschaft oder eine Ehegatten-KG beteiligt, ist anhand der zivilrechtlichen Vereinbarungen mit dem Bauunternehmer zu prüfen, wer Auftraggeber war.¹ Dabei können als **Beweisanzeichen** die Unternehmereigenschaft eines Ehegatten, dessen Eigentumsanteile am Bauwerk und der Empfang früherer Bauleistungen herangezogen werden.² Die Bauleistungen kann der Ehemann auch **als verdeckter Stellvertreter** in Auftrag gegeben haben.³ Stellt der leistende Unternehmer ein Abrechnungsdokument nicht aus, kann es der Leistungsempfänger nicht in dessen Namen – quasi als Beauftragter des Leistenden – ersetzen.⁴

d) Von den vertraglichen Vereinbarungen abweichende Bestimmung des Leistenden bzw. Leistungsempfängers

- 406 Eine **von den vertraglichen Vereinbarungen abweichende Bestimmung** des Leistenden kommt **lediglich bei Vorliegen besonderer Umstände** in Betracht.⁵ Davon kann ausgegangen werden, wenn
- die fraglichen Umsätze zum einen trotz formaler Anwendung der Voraussetzungen der einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts und des zu ihrer Umsetzung ergangenen nationalen Rechts zur Erlangung eines Steuervorteils führen, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aufgrund einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein **Steuervorteil bezweckt** wird,⁶ oder
 - von den Beteiligten die **vertraglichen Abreden bewusst missachtet werden** und eine hiervon abweichende Leistungsbeziehung gewollt ist.⁷ In derartigen Fällen wird jedoch u.U. von einer konkludenten vertraglichen Änderung ausgegangen werden können.

407–409 (vorläufig frei)

1 BFH v. 5.10.1995 – V R 113/92, BStBl. II 1996, 111; FG Düsseldorf v. 11.3.1998, EFG 1998, 1163.

2 BFH v. 24.6.1999 – V R 99/98, BFH/NV 1999, 1648.

3 FG Baden-Württemberg v. 9.9.2004, EFG 2005, 319.

4 BFH v. 28.4.1983 – V R 139/79, BStBl. II 1983, 525; v. 20.10.1994 – V R 96/92, BFH/NV 1995, 459.

5 BFH v. 30.3.2006 – V R 9/03, BStBl. II 2006, 933 Rz. 16.

6 BFH v. 11.4.2013 – V R 28/12, BFH/NV 2013, 1638 Rz. 28; v. 16.6.2015 – XI R 17/13, BFHE 250, 470 Rz. 36; v. 5.12.2018 – XI R 44/14, UR 2019, 255 Rz. 32.

7 BFH v. 1.6.1989 – V R 72/84, BStBl. II 1989, 677.

3. Vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 ausgeschlossene Unternehmer

Unternehmer, deren Umsatzbesteuerung nicht streng nach dem System des Mehrwertsteuerrechts erfolgt (§ 19 Abs. 1) oder für die aus Vereinfachungsgründen Durchschnittssätze bei der Besteuerung zur Anwendung kommen (§ 23 UStG a.F. – gestrichen m.W. ab 1.1.2023 –, §§ 23a, 24), können den Vorsteuerabzug nach § 15 nicht in Anspruch nehmen. Gleiches gilt in den Fällen der Anwendung einer Differenzbesteuerung (§§ 25, 25a). 410

a) Kleinunternehmer

Unternehmer mit einem Gesamtumsatz von 22.000 € im vergangenen Kj. und voraussichtlich 50.000 € im laufenden Kj., die nicht nach § 19 Abs. 2 zur Durchführung eines allgemeinen Besteuerungsverfahrens optiert haben, sind nach § 19 Abs. 1 von der Umsatzbesteuerung entbunden. Sie sind daher nicht berechtigt, Rechnungen mit gesondert ausgewiesener USt auszustellen; sie können die ihnen in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge nicht von der eigenen Steuer abziehen (§ 19 Abs. 1 Satz 4).¹ Hinsichtlich der Beurteilung eines Gesamtumsatzes im laufenden Kj. ist **auf die Verhältnisse zu Beginn des Jahres** abzustellen. Das gilt selbst dann, wenn der Unternehmer seine bisherige unternehmerische Tätigkeit während des laufenden Kj. erweitert.² Das Optionsrecht nach § 19 Abs. 2 besteht bis zur Grenze der materiellen Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung.³ 411

Auch bei Überschreiten der Umsatzgrenzen des § 19 Abs. 1 ist die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften durchzuführen. Nimmt der Unternehmer eine Tätigkeit im Kj. auf, ist auf die Umsatzgrenze von 22.000 € abzustellen. Es kommt daher darauf an, ob nach den Einschätzungen zu Beginn der Tätigkeit diese Grenze überschritten wird oder nicht.⁴ Hat er aber keine Prognoseentscheidung getroffen, ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen.⁵

Sollte der Unternehmer von der Kleinunternehmerregelung ins allgemeine Besteuerungsverfahren wechseln, besteht ab dem Zeitpunkt des Wechsels die Berechtigung zum Vorsteuerabzug auf die damit zusammenhängenden stpfl. Eingangsleistungen, **die für den Unternehmer nach dem Übergang zur allgemeinen Besteuerung ausgeführt wurden.** Bzgl. der Vorsteuer auf die An-

1 Vgl. Abschn. 15.1. Abs. 4 UStAE.

2 Abschn. 19.1. Abs. 3 Satz 4 UStAE; BFH v. 7.3.1995 – XI R 51/94, BStBl. II 1995, 562.

3 FG München v. 23.2.2005 – 3 K 3479/03, EFG 2005, 1394; vgl. auch Abschn. 19.2. Abs. 1 Satz 3 UStAE.

4 Abschn. 19.1. Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 Satz 3 UStAE.

5 FG Köln v. 13.7.2016 – 5 K 1080/13, EFG 2017, 707.

schaffungs- und Herstellungskosten, die nicht nur einmal zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, stellt der Übergang zum allgemeinen Verfahren während des Berichtigungszeitraums nach § 15a Abs. 7 von Gesetzes wegen einer Änderung der Verhältnisse dar (s. § 15a Rz. 107 ff.). Kehrt der Unternehmer später wieder zur Besteuerung nach § 19 Abs. 1 zurück oder findet § 19 Abs. 1 wegen des Unterschreitens der Umsatzgrenzen Anwendung, kommt ebenfalls – allerdings gegenläufig – § 15a Abs. 7 zur Anwendung.

- 412 Die personenbezogenen Tatbestandsmerkmale müssen in dem Besteuerungszeitraum vorliegen, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung an den präsumtiv Abzugsberechtigten ausgeführt worden ist. Dies muss derjenige, der den Vorsteuerabzug geltend macht, auch belegen.

413–419 *(vorläufig frei)*

b) Pauschalierende Unternehmer

- 420 Nimmt ein Unternehmer die Durchschnittssätze für die Berechnung der abziehbaren Vorsteuern nach § 23 a.F. – gestrichen m.W. ab 1.1.2023 – (i.V.m. §§ 69, 70 UStDV a.F.) in Anspruch, kann er daneben nicht auch die ihm in Rechnung gestellte Vorsteuer aus Leistungen an ihn geltend machen.

So sind bei einem Rechtsanwalt, der die abziehbaren Vorsteuern nach Durchschnittssätzen berechnet, die Vorsteuern auf die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens mit den Durchschnittssätzen abgegolten.

Werden nur die im Rahmen des § 70 Abs. 2 UStDV a.F. (i.V.m. Anlage B) zugelassenen **pauschalen Vorsteuern für Teile** der gesamten Vorleistungen – im Wesentlichen beschränkt auf die Gemeinkosten – in Anspruch genommen, können die auf andere, von der Teilpauschalierung nicht erfassten Vorumsätze entfallenden Vorsteuern gesondert geltend gemacht werden.

- 421 Wird ab einem bestimmten Zeitpunkt von der (Teil- oder Voll-)Pauschalierung Gebrauch gemacht, können neben den pauschalen Vorsteuersätzen nur die Vorsteuern zusätzlich abgezogen werden, die auf Umsätzen lasten, die vor dem Übergangszeitpunkt an den Unternehmer bewirkt wurden. Das Gleiche gilt, wenn der Unternehmer von der Inanspruchnahme des pauschalen Vorsteuerabzugs zur allgemeinen Besteuerung übergeht. Der Übergang vom allgemeinen Besteuerungsverfahren zur besonderen Besteuerung nach der Sonderform des § 23 a.F. und umgekehrt gilt als Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a Abs. 1–3 (§ 15a Abs. 7).
- 422 Durch das Vereinsförderungsgesetz¹ wurde für die abziehbaren Vorsteuern von gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Körperschaften durch § 23a

¹ V. 18.12.1989, BGBl. I 1989, 2212, BStBl. I 1989, 499.

m.W. ab 1.1.1990 ein **Durchschnittssatz von 7 % der stpfl. Umsätze** mit Ausnahme der Einfuhr festgesetzt. Mit diesem Durchschnittssatz sind alle abziehbaren Vorsteuern abgegolten.¹ Für den Übergang vom allgemeinen Besteuerungsverfahren zur besonderen Besteuerung nach § 23a und umgekehrt gilt das in Rz. 421 Gesagte entspr.

Die nach § 24 besteuerten **Betriebe der Land- und Forstwirtschaft**² haben, 423
vergleichbar mit den in §§ 23 a.F., 23a zugelassenen Vorsteuerpauschalen, einen Vorsteuerabzug in Höhe der nach § 24 Abs. 1 Satz 3 festgesetzten Prozentsätze der Bemessungsgrundlage. Die offen in Rechnung gestellte USt aus Vorumsätzen und Einfuhren ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen (§ 24 Abs. 1 Satz 4).³ Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 24 Abs. 1 Satz 4 ist **umsatzbezogen und nicht betriebsbezogen** auszulegen.⁴ Spätere Änderungen, die zu einem regelbesteuerten Unternehmen führen, z.B. die Einbringung des Betriebs in eine dem Regelsteuersatz unterliegende GbR und stpfl. Vermietung der Gebäude, sind ggf. nach § 15a zu berücksichtigen.⁵ Eine Option zur Stpfl. für bestimmte unecht steuerbefreite Umsätze **an** pauschalierende Land- und Forstwirte ist wegen § 24 Abs. 1 Satz 4 ausgeschlossen.⁶

Da die Vorsteuer bei der Pauschalierung in gleicher Höhe pauschaliert wird wie die USt aus eigenen Leistungen, wird dieser Bereich **umsatzsteuerrechtlich voll** von USt **entlastet**. Damit soll die Landwirtschaft unabhängig von der Höhe der effektiven Vorsteuersummen im Einzelfall den vollen Ausgleich bei der Mehrwertsteuer erhalten.

Eine Option zur Regelbesteuerung nach § 24 Abs. 4 mit der Folge der An- 424
wendung des allgemeinen Steuersatzes nach § 12 Abs. 1 und des vollen Vorsteuerabzugs aller ausgewiesenen USt dürfte nicht zu einer vergleichbaren Entlastung der Landwirtschaft führen, weil im Allgemeinen dann eine Zahllast für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entsteht, die in den Fällen des § 24 Abs. 1 Nr. 1 und 3 mit dem pauschalen Vorsteuerabzug nach § 24 Abs. 1 Satz 3 vermieden wird. Eine Option dürfte daher lediglich bei **Neugründungen** bzw. umfangreichen Investitionen vorteilhaft sein (vgl. im Einzelnen die Erl. zu § 24). Ist der landwirtschaftliche Betrieb verpachtet, greift die Sonderregel des § 24 beim Verpächter nicht mehr ein.⁷

1 Abschn. 15.1. Abs. 3 Nr. 2 UStAE.

2 Vgl. dazu *Riegler* UR 2015, 329.

3 BFH v. 13.11.2013 – XI R 2/11, BStBl. II 2014, 543; vgl. auch Abschn. 24.7. Abs. 2 Satz 1 UStAE.

4 BFH v. 13.11.2013 – XI R 2/11, BStBl. II 2014, 543; Abschn. 15.1. Abs. 3 Satz 2 und 3 UStAE.

5 FG Niedersachsen v. 1.2.2007 – 16 K 10591/03, EFG 2007, 1120.

6 FG Niedersachsen v. 29.6.2017 – 11 K 88/16, EFG 2018, 74.

7 FG Schleswig-Holstein v. 31.3.2003, EFG 2003, 1055.

- 425 Bezieht ein land- und forstwirtschaftlicher Unternehmer Eingangsleistungen **nicht** für den der Durchschnittsbesteuerung unterliegenden land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb, sondern für einen Gewerbebetrieb, verbleibt es bei der Anwendung des § 15.¹ Dann spielt es auch keine Rolle, wenn z.B. Bauleistungen für eine Lagerhalle auf einem zuvor landwirtschaftlich genutzten Grundstück bezogen werden. Der Unternehmer muss von vornherein zum Ausdruck bringen, dass er diese Leistung für sein außerlandwirtschaftliches Unternehmen erhält. Dann liegen auch die Voraussetzungen eines landwirtschaftlichen Hilfsgeschäftes nicht vor.²
- 426 Die Rspr. zum Sofortabzug der USt als Vorsteuer und zur Zuordnung der Vorsteuer hat auch Auswirkungen beim **Vorsteuerabzug der pauschalierenden Land- und Forstwirte**: Soweit ein pauschalierender Land- und Forstwirt die Pauschalbesteuerung nach § 24 Abs. 1 beibehält, ist ein weiterer Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Macht er hingegen im Zeitpunkt seines Leistungsbezugs glaubhaft, die im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs **beabsichtigten stpfl. Ausgangsumsätze der Regelbesteuerung** zu unterwerfen, ist zu diesem Zeitpunkt grds. der volle Vorsteuerabzug gegeben. Die Vorschaltung einer GbR allein aus dem Grunde, einen höheren Vorsteuerabzug geltend machen zu können, ist rechtsmissbräuchlich.³ **Änderungen** dieser Verwendungsabsicht in der späteren Phase der tatsächlichen Verwendung der Investitionsleistungen sind ggf. **über § 15a** zu berücksichtigen.⁴ Soweit der Unternehmer **beide Betriebsarten** (Pauschal- sowie Regelbesteuerung) **unterhält**, muss er die einzelnen Leistungsbezüge jeweils einem der Unternehmensteile zuordnen und den Vorsteuerabzug entspr. § 15 Abs. 4 **aufteilen**.⁵ Dabei kommt es nicht darauf an, in welchem Unternehmensteil die Eingangsleistung tatsächlich verwendet wird, sondern **allein** darauf, ob der Unternehmer mit den bezogenen Leistungen der Durchschnittsatz- oder Regelbesteuerung unterliegt.
- 427 Bei Beförderungen von Personen im Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen, die nicht im Inland zugelassen sind,⁶ ergibt sich Folgendes: Die Steuer wird für jeden einzelnen Umsatz im Wege der Beförderungseinzelbesteuerung

1 Abschn. 24.1. Abs. 1 UStAE.

2 BFH v. 3.12.1998 – V R 48/98, BStBl. II 1999, 150.

3 FG Münster v. 3.5.2000, EFG 2001, 602 aufgehoben aus anderen Gründen BFH v. 28.11.2002 – V R 18/01, BStBl. II 2003, 443.

4 BFH v. 22.3.2001 – V R 39/00, UR 2001, 361.

5 BFH v. 11.6.2008 – XI B 194/07, BFH/NV 2008, 1548; v. 16.11.2016 – V R 1/15, UR 2017, 153; Abschn. 24.7. Abs. 2 Satz 2 UStAE m. Bsp.; zur Teilnahme der Landwirtschaft an der Initiative „Tierwohl“ vgl. LfS Niedersachsen v. 12.7.2023 – VV ND LSt 2023-07-12 S 7410-St 185a-3984/2022-802/2023, USt-Kartei ND § 24 UStG S 7410 Karte 1.

6 Vgl. das Merkblatt des BMF v. 5.3.2024 – III C 3-S 7327/21/10004:002, 2024/0053965, BStBl. I 2024, 436.

(§ 16 Abs. 5) durch die zuständige Zolldienststelle berechnet, wenn eine Grenze zum Drittlandsgebiet (vgl. § 1 Abs. 2a Satz 3) überschritten wird. Der Vorsteuerabzug ist – wie bisher bei der Einzelbesteuerung – wegen der nicht zuzuordnenden Vorsteuer ausgeschlossen. Der Beförderungsunternehmer kann aber die Vergütung der Vorsteuerbeträge nach §§ 59 ff. UStDV beantragen. Wegen des Fortfalls der Kontrollen im EU-Binnenmarkt kann diese Besteuerungsform bei Grenzüberschreitungen ins übrige Gemeinschaftsgebiet nicht mehr gewählt werden. Mit § 16 Abs. 5b besteht die Möglichkeit, dass der Unternehmer nach Durchführung der Fahrzeugeinzelbesteuerung die Steuer selbst berechnen kann. Das Verfahren ergibt sich aus § 18 Abs. 5b. Die Regelung hat viel von ihrer Bedeutung verloren, da Drittlandsgrenzen im Wesentlichen nur noch gegenüber der Schweiz und an deutschen Flughäfen oder Bahnhöfen bestehen.

(vorläufig frei)

428–429

c) Differenzbesteuerung

Bei der Besteuerung von **Reiseleistungen** nach § 25 ist lediglich die Differenz 430 zwischen den Aufwendungen des Kunden für die Leistung und den Aufwendungen des Reiseunternehmers für seine Reisevorleistungen, die Marge, der USt zu unterwerfen.¹ Eine Reiseleistung liegt regelmäßig nur vor, wenn eine Beherbergungs- oder Beförderungsleistung **im Bündel** mit mindestens einer anderen Leistung erbracht wird.² Der Reiseunternehmer ist nach § 25 Abs. 4 nicht berechtigt, die für **Reisevorleistungen** (§ 25 Abs. 1 Satz 5) des sog. Leistungserbringers (z.B. anderes Reisebüro, Busunternehmer, Fluggesellschaft) in Rechnung gestellte USt als Vorsteuer abzuziehen.³ Für alle weiteren Leistungsbezüge verbleibt es beim Vorsteuerabzug.⁴ Ist die **Reisevorleistung** im Drittlandsgebiet bewirkt und daher nach § 25 Abs. 2 **steuerfrei**, kommt ein Vorsteuerabzug unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a in Betracht. Durch Art. 11 des Gesetzes zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften⁵ ist die Vorschrift so angepasst worden, dass sie auch für den unternehmerischen Bereich gilt, die Gesamtmargenbildung ab dem 1.1.2022 entfällt (vgl. § 27 Abs. 26) und der Reiseunternehmer zur Bildung einer Einzelmarge verpflichtet ist (§ 25 Abs. 3).⁶

1 Abschn. 25.3. UStAE.

2 Abschn. 25.1. Abs. 2 UStAE.

3 Abschn. 25.4. Abs. 1 Satz 1 UStAE; vgl. FG Hamburg v. 24.6.2008 – 6 K 91/06, DStRE 2009, 569.

4 Abschn. 25.4. Abs. 1 Satz 2 UStAE.

5 V. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451.

6 Zu den Einzelheiten der Regelung vgl. *Vobbe* UR 2021, 805.

- 431 Nach § 25a¹ werden Umsätze mit Gebrauchtfahrzeugen unter bestimmten Voraussetzungen nicht nach den allgemeinen Vorschriften des UStG (§ 10 Abs. 1 und 2), sondern nach einer Differenz, i.d.R. dem Unterschied von Verkaufs- und Einkaufspreis, bemessen. Die Vorschrift ist auf den Handel mit **Gebrauchtwaren, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücken** erweitert worden. § 25a Abs. 3 bestimmt, dass der Erwerber des Gebrauchtfahrzeugs **keinen Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit offenem USt-Ausweis** hat. Folglich kann der unternehmerische Abnehmer den **Vorsteuerabzug nicht geltend machen**² (zu den Einzelheiten s. die Erl. zu § 25a).
- 432–439 (vorläufig frei)

4. Beschränkter Vorsteuerabzug

a) Fahrzeuglieferer (§ 2a)

- 440 **Besonderheiten** gelten für den Vorsteuerabzug von Fahrzeuglieferern (§ 2a). Diese sind im nichtunternehmerischen Bereich tätig, haben jedoch als StPfl. einen eingeschränkten Vorsteuerabzug. Diese **systemwidrige Regelung** ist eingeführt worden, um Doppelbelastungen bei der innergemeinschaftlichen (Weiter-)Lieferung neuer Fahrzeuge zu vermeiden.
- 441 Der Fahrzeuglieferer, ein **Nichtunternehmer** (regelmäßig eine Privatperson), wird bei der Lieferung neuer Fahrzeuge i.S.d. § 1b in das übrige Gemeinschaftsgebiet „**wie ein Unternehmer**“ behandelt. Lieferungen neuer Fahrzeuge vom Fahrzeuglieferer an einen Nichtunternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet führen unter bestimmten Voraussetzungen zur Belastung des Abnehmers mit der Erwerbsteuer (§ 1a). Der **Lieferer**, der das neue Fahrzeug steuerfrei weiterliefert, soll, soweit er die Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt und nachweisen kann (§ 6a i.V.m. § 4 Nr. 1 Buchst. b), die Möglichkeit haben, die auf seinem Vorumsatz lastende Steuer im **Zeitpunkt der Ausführung der innergemeinschaftlichen Lieferung** abzuziehen (§ 15 Abs. 4a Nr. 3; s. Rz. 1146). Der Vorsteuerabzug ist jedoch **beschränkt** auf die Steuer, die **beim Kauf, der Einfuhr oder den innergemeinschaftlichen Erwerb** des Fahrzeugs **angefallen** ist. Nicht abzugsfähig hingegen ist die auf den **Nebenkosten** (Reparaturkosten, Instandhaltungskosten, Anzeigekosten, etc.) **lastende USt**.³

¹ Vgl. zu dieser Vorschrift EuGH v. 18.5.2017 – C-624/15 – Litdana, UR 2017, 552.

² Vgl. *Reiß* UR 2017, 565, 568.

³ Regierungsbegründung des UStBG v. 3.4.1992, BR-Drucks. 226/92.

b) Übertragung der Steuerschuld (§ 15 Abs. 4b)

Ebenfalls eingeschränkt wird der Vorsteuerabzug für **im Drittland ansässige Empfänger** einer Leistung i.S.d. § 13b, **die** die Leistung nach § 13b Abs. 5 **schulden**. In diesem Fall wird der Vorsteuerabzug lediglich unter den Voraussetzungen des § 18 Abs. 9 Satz 4 und 5 gewährt, d.h. kein Vorsteuerabzug auf den Bezug von Kraftstoff und ansonsten nur im Falle der Gegenseitigkeit (Einzelheiten unter Rz. 1160 ff.).

Aufgrund einer Änderung des § 18 Abs. 9 wurde § 15 Abs. 4b durch das Gesetz v. 12.12.2019 m.W. ab dem 1.1.2020 auf Unternehmer erweitert, die die USt nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 14c Abs. 1 schulden (vgl. Rz. 22 und Rz. 1062).

(vorläufig frei)

444–449

II. Tätigkeit des Unternehmers im Inland

Für die Unternehmereigenschaft i.S.d. § 2 kommt es nicht darauf an, welche Staatsangehörigkeit der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer besitzt. Allerdings muss er im Inland zumindest im Regelfall (s. aber § 13b) eine feste Niederlassung besitzen, weil er die Vorsteuerbeträge ansonsten im **Vorsteuer-Vergütungsverfahren** nach § 18 Abs. 9 i.V.m. §§ 59 ff. UStDV zu beantragen hat.¹ Daher ist vor der Entscheidung, die Vorsteuern im Allgemeinen oder im Vorsteuer-Vergütungsverfahren zu beantragen, zunächst zu prüfen, ob sich der Ort der Ansässigkeit des ausländischen Unternehmers auch im Inland befindet.² Umsätze, die ein Ausländer von einer festen Niederlassung im Inland tätigt oder für die ein ausländischer Unternehmer die deutsche USt nach § 13b Abs. 5 schuldet, unterliegen der Besteuerung im Inland. Werden dagegen die Umsätze tatsächlich im Ausland ausgeführt, sind sie i.d.R. dort steuerbar, auch wenn der Unternehmer seinen Sitz oder eine feste Niederlassung im **Inland** hat.³ Der Vorsteuerabzug bleibt nach **der Sonderregelung** des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a (s. Rz. 991 ff.) auch dann im Inland zulässig, wenn die Leistung im Ausland ausgeführt wurde und im Inland nicht nach bestimmten Vorschriften steuerfrei wäre.⁴

(vorläufig frei)

451–459

1 Vgl. Abschn. 18.13. und 18.14. UStAE; zu den Voraussetzungen eines Vorsteuer-Vergütungsantrags BFH v. 24.9.2015 – V R 9/14, BStBl. II 2015, 1067.

2 Zum Leistungsort ambulanter ausländischer Unternehmer (ausländischer Lastwagen-schlossereien) vgl. OFD Koblenz v. 1.4.1999 – S 7300 A-St 51 2, USt-Kartei RP § 15 Abs. 1 UStG S 7300 Karte 6.

3 Vgl. EuGH v. 12.9.2013 – C-388/11 – Credit Lyonnais, DStRE 2014, 423.

4 Vgl. EuGH v. 2.7.2009 – C-377/08 – EGN BV, UR 2009, 593.

III. Leistung für das Unternehmen

1. Einführung

- 460 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 setzt für einen Vorsteuerabzug voraus, dass die vom vorsteuerbegehrenden Unternehmer bezogenen Eingangsleistungen „**für sein Unternehmen**“ ausgeführt worden sind. Dieses Tatbestandsmerkmal ist im Lichte der unionsrechtlichen Vorgaben (s. Rz. 74 ff.) **richtlinienkonform auszulegen**.¹ Hieraus folgt, dass eine Eingangsleistung nur dann „für das Unternehmen“ ausgeführt worden ist, wenn der Unternehmer diese Leistung **für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) **zu verwenden beabsichtigt**.² Der BFH übernimmt bei der Prüfung, ob eine Leistung „für das Unternehmen“ des vorsteuerabzugsbegehrenden Unternehmers vorliegt, vollumfänglich die unter Rz. 74 ff. eingehend dargelegte EuGH-Rechtsprechung. Die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „für sein Unternehmen“ durch den BFH ist daher als **unionsrechtskonform** anzusehen.
- 461 Entspr. der unionsrechtlichen Vorgaben handelt es sich – anders als der Wortlaut der deutschen Vorschrift nahelegt – bei der Formulierung „für sein Unternehmen“ um ein **tätigkeitsbezogenes Tatbestandsmerkmal**. Bezugspunkt sind wirtschaftliche Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen. Der Unternehmer muss bei Leistungsbezug beabsichtigen, die Eingangsleistung für derartige wirtschaftliche Tätigkeiten zu verwenden. Ist bei einem einheitlichen Gegenstand sowohl eine Verwendung für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke beabsichtigt, hat der Unternehmer eine Zuordnungsentscheidung zu treffen.
- 462 Eine Leistung „für sein Unternehmen“ liegt mithin nur vor, wenn
- auf Ausgangsseite **wirtschaftliche Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen** vorliegen (s. Rz. 463),
 - der Unternehmer die Eingangsleistung bei Leistungsbezug für diese wirtschaftlichen Tätigkeiten **zu verwenden beabsichtigt** (s. Rz. 464 ff.),
 - bei beabsichtigter gemischter Verwendung eines einheitlichen Gegenstandes eine **Zuordnungsentscheidung** zum Unternehmer getroffen wurde (s. Rz. 476 ff.) und
 - zwischen der den Vorsteuerabzug begründenden Eingangsleistung und den wirtschaftlichen Tätigkeiten auf Ausgangsseite ein **direkter und unmittel-**

1 BFH v. 20.10.2021 – XI R 10/21, UR 2022, 300 Rz. 30.

2 Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH v. 9.2.2012 – V R 40/10, BStBl. II 2012, 844 Rz. 19 ff.; v. 15.4.2015 – V R 44/14, BStBl. II 2015, 679 Rz. 10; v. 21.10.2015 – XI R 28/14, BStBl. II 2016, 550 Rz. 28; v. 2.12.2015 – V R 15/15, BStBl. II 2016, 486 Rz. 14; v. 18.9.2019 – XI R 19/17, BStBl. II 2020, 172 Rz. 15; v. 20.10.2021 – XI R 10/21, UR 2022, 300 Rz. 30; v. 8.9.2022 – V R 26/21, UR 2023, 238 Rz. 13.

barer Zusammenhang besteht (s. Rz. 500 ff.), sofern dieser nicht ausnahmsweise entbehrlich ist (s. Rz. 520 ff.).

2. Wirtschaftliche Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen

Die Verwendung der Eingangsleistung muss sich auf wirtschaftliche Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen beziehen. Hierbei handelt es sich um **steuerbare Lieferungen oder sonstige Leistungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1, für die der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist.**¹ Keine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen sind daher insb.

463

- **nichtunternehmerische Tätigkeiten:** Hierbei handelt es sich um Tätigkeiten, die in keinem Zusammenhang mit dem Unternehmen stehen, mithin rein privat sind;²
- **nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.:** Hierbei handelt es sich um nichtsteuerbare Tätigkeiten, die jedoch gleichwohl einen Unternehmensbezug aufweisen (z.B. unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins oder hoheitliche Tätigkeiten einer jPdöR);³

3. Tatsächliche und beabsichtigte Verwendung

a) Allgemeines

Eine Leistung „für sein Unternehmen“ setzt voraus, dass der Unternehmer diese Leistung für seine unternehmerischen Tätigkeiten **zu verwenden beabsichtigt.**⁴ Wegen der zeitgleichen Entstehung von Steueranspruch und Vorsteuerabzugsanspruch (s. Rz. 301 ff.) muss sich der Unternehmer **unmittelbar bei Leistungsbezug** entscheiden, für welche Ausgangsumsätze er die empfangenen Eingangsleistungen verwenden will.⁵ Ohne die Sofortentscheidung des Unternehmers über die beabsichtigten Verwendungsumsätze kann der Vorsteuerabzugsanspruch dem Grunde und der Höhe nach für den maßgebenden Besteuerungszeitraum nicht beurteilt werden.⁶ Eine Verwendungsabsicht in

464

1 Abschn. 15.2b. Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStAE.

2 BFH v. 10.5.2023 – V R 16/21, BStBl. II 2023, 1023 Rz. 20.

3 BFH v. 3.3.2011 – V R 23/10, BStBl. II 2012, 74 Rz. 27; FG Baden-Württemberg v. 6.10.2022 – 12 K 2971/20, MwStR 2023, 626 Rz. 70.

4 Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH v. 9.2.2012 – V R 40/10, BStBl. II 2012, 844 Rz. 19 ff.; v. 15.4.2015 – V R 44/14, BStBl. II 2015, 679 Rz. 10; v. 21.10.2015 – XI R 28/14, BStBl. II 2016, 550 Rz. 28; v. 2.12.2015 – V R 15/15, BStBl. II 2016, 486 Rz. 14; v. 18.9.2019 – XI R 19/17, BStBl. II 2020, 172 Rz. 15; v. 20.10.2021 – XI R 10/21, UR 2022, 300 Rz. 30.

5 BFH v. 8.3.2001 – V R 24/98, BStBl. II 2003, 430; v. 28.11.2002 – V R 51/01, BFH/NV 2003, 515; v. 13.1.2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61 Rz. 53.

6 BFH v. 2.3.2006 – V R 49/05, BStBl. II 2006, 729 Rz. 13.

Gestalt einer **aufschiebend bedingten Verwendungsabsicht** ist **nicht maßgeblich**.¹ Problematisch kann im Einzelfall die Konkurrenz zwischen Verwendungsabsicht und tatsächlicher Erstverwendung sein. Hierbei ist zwischen verschiedenen Fallgruppen zu differenzieren, auf die im Folgenden eingegangen wird.

b) Verwendungsabsicht bei sog. Fehlmaßnahmen

- 465 Kommt es trotz einer ursprünglich gefassten Absicht, Eingangsleistungen für die besteuerten Umsätze zu verwenden, aufgrund von **Umständen, die von dem Willen des Unternehmers unabhängig sind**, nicht zu der beabsichtigten Verwendung (**sog. Fehlmaßnahmen**), **bleibt das Recht auf Vorsteuerabzug** entspr. der ursprünglichen Verwendungsabsicht **erhalten**.² Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die bezogene Eingangsleistung vor erstmaliger Verwendung verdirbt oder gestohlen wird oder wenn eine für die geplante Verwendung erforderliche behördliche Genehmigung nicht erteilt wird. Fehlmaßnahmen im vorgenannten Sinne liegen nur vor, wenn entgegen einer zuvor gefassten Verwendungsabsicht eine tatsächliche Verwendung der Eingangsleistungen unterbleibt, mithin eine Nichtverwendung vorliegt. Findet zunächst eine tatsächliche Verwendung statt und ändert sich sodann diese Verwendung, handelt es sich – auch wenn die Verwendungsänderung auf Umständen beruht, die von dem Willen des Unternehmers unabhängig sind – nicht um Fehlmaßnahmen und es ist eine Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.³
- 466 Einen Unterfall sog. Fehlmaßnahmen stellt der **ungewollte Leerstand von Gebäuden** dar. Beabsichtigt der StPfl. bei Errichtung eines Gebäudes zunächst eine Verwendung für zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze, kommt es dann aber ungewollt zu einem (teilweisen) Leerstand des Gebäudes (z.B. weil eine beabsichtigte stpfl. Vermietung nicht realisierbar war), bleibt der Vorsteuerabzug entspr. der ursprünglichen Verwendungsabsicht erhalten.⁴

1 BFH v. 28.10.2020 – XI B 26/20, BFH/NV 2021, 536 Rz. 17.

2 BFH v. 2.3.2006 – V R 49/05, BStBl. II 2006, 729 Rz. 13; EuGH v. 12.11.2020 – C-734/19 – ITH – UR 2021, 275 Rz. 34; *Kraeusel* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 189. Ergänzungslieferung, Januar 2024, § 15 Rz. 614; *Janzen* in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 141. Lieferung, 12/2023, § 15 UStG Rz. 281.

3 BFH v. 27.10.2020 – V R 20/20 (V R 61/17), BStBl. II 2022, 575 Rz. 13; EuGH v. 9.7.2020 – C-374/19 – Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, BStBl. II 2022, 588 Rz. 33.

4 EuGH v. 28.2.2018 – C-672/16 – Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, UR 2018, 440 Rz. 41.

c) Von der Verwendungsabsicht abweichende tatsächliche Erstverwendung im Besteuerungszeitraum des Leistungsbezugs

Führt der Unternehmer eine Eingangsleistung noch im Besteuerungszeitraum des Leistungsbezugs einer tatsächlichen Verwendung zu, so ist für die Entstehung und den Umfang des Vorsteuerabzugsrechts nach den unionsrechtlichen Vorgaben (vgl. hierzu Rz. 82) **allein die tatsächliche Verwendung** maßgeblich. Abzustellen ist hierbei auf den gesamten Besteuerungszeitraum (mithin grds. das Kalenderjahr des Leistungsbezugs gem. § 18 Abs. 3) und nicht lediglich auf einen Voranmeldungszeitraum.¹ 467

d) Von der Verwendungsabsicht abweichende tatsächliche Erstverwendung in einem späteren Besteuerungszeitraum

Werden Eingangsleistungen **erst in einem späteren Besteuerungszeitraum tatsächlich verwendet**, ist für die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug zunächst **auf die objektiv belegbare Absicht** des Unternehmers, die bezogenen Leistungen für besteuerte Ausgangsumsätze zu verwenden, bei Leistungsbezug **abzustellen**.² Im Jahr des Leistungsbezugs richten sich Entstehung und Umfang des Vorsteuerabzugs in diesem Fall mithin zunächst allein nach der Verwendungsabsicht. Wenn die Ausführung besteuerten Ausgangsumsätze von der **Wirksamkeit eines Verzichts** auf eine StBfr des beabsichtigten Ausgangsumsatzes abhängt, muss die Absicht zum Verzicht auf die StBfr ebenfalls objektiv nachweisbar sein.³ 468

Erfolgt sodann **eine von der ursprünglichen Verwendungsabsicht abweichende tatsächliche Verwendung** in einem dem Leistungsbezug **nachfolgenden Besteuerungszeitraum**, ist eine Korrektur des Vorsteuerabzugs nach deutschem Umsatzsteuerrecht lediglich über **§ 15a möglich**.⁴ Eine Sofortberichtigung im Besteuerungszeitraum der Erstverwendung oder gar eine rückwirkende Änderung des Vorsteuerabzugs im Besteuerungszeitraum des Leistungsbezugs sieht das deutsche Umsatzsteuerrecht bislang nicht vor.⁵ Nach hier vertretener Auffassung (vgl. hierzu eingehend die Ausführungen unter Rz. 85 f.) ist dies **mit den unionsrechtlichen Vorgaben vereinbar**.⁶ 469

1 BFH v. 24.4.2013 – XI R 25/10, BStBl. II 2014, 346 Rz. 31 ff.

2 BFH v. 13.1.2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61 Rz. 51.

3 BFH v. 6.6.2002 – V R 27/00, BFH/NV 2002, 1621 Rz. 16.

4 So auch Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 189. Ergänzungslieferung, Januar 2024, § 15 Rz. 616.

5 Wäger UR 2021, 889 (891).

6 Ebenso: Heinrichshofen UVR 2021, 214 (219); a.A. Lippross UR 2020, 918 (922); Heuermann UR 2021, 262 (267 f.); Wäger UR 2021, 889 (891).

e) Änderungen einer bereits begonnenen tatsächlichen Verwendung in späteren Besteuerungszeiträumen

470 Bei **Änderungen einer bereits begonnenen tatsächlichen Verwendung** in späteren Besteuerungszeiträumen ist eine Vorsteuerberichtigung unter den Voraussetzungen des § 15a vorzunehmen.¹

471–475 (vorläufig frei)

4. Zuordnung zum Unternehmen bei gemischt genutzten einheitlichen Gegenständen

a) Grundlagen

476 Beim Erwerb eines gemischt (für unternehmerische und private Zwecke) genutzten, einheitlichen Gegenstandes hängt es von der Wahl des Unternehmers, in dieser Eigenschaft zu handeln, ab, ob das Mehrwertsteuersystem und damit der Mechanismus des Vorsteuerabzugs zur Anwendung kommt (sog. **Zuordnungswahlrecht**).²

477 **Sinn und Zweck des Zuordnungswahlrechts** liegen in der Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes: Mit dem Zuordnungswahlrecht soll verhindert werden, dass bei einer zunächst teilweise privaten, später aber weitergehenden unternehmerischen Nutzung eines Gegenstandes eine Mehrwertsteuerbelastung aus dem Erwerb oder der Herstellung des Gegenstandes verbleibt.³

b) Anwendungsbereich

478 Das Zuordnungswahlrecht ist in mehrfacher Hinsicht beschränkt:

- Das Zuordnungswahlrecht besteht nur für gemischt genutzte, einheitliche Gegenstände, **nicht** aber für **sonstige Leistungen und vertretbare Sachen**.⁴ Bei letzteren ist stets nur ein anteiliger Vorsteuerabzug möglich, soweit die sonstige Leistung oder die vertretbaren Sachen unternehmerisch verwendet werden; es ist mithin **zwingend eine Vorsteueraufteilung gem. § 15 Abs. 4** vorzunehmen.
- Ein Zuordnungswahlrecht besteht auch dann nicht, wenn **ein getrenntes Wirtschaftsgut** im umsatzsteuerrechtlichen Sinne **neu hergestellt** wird.⁵

1 Vgl. hierzu auch Abschn. 15.2c. Abs. 19 UStAE m. Bsp.

2 BFH v. 4.5.2022 – XI R 29/21 (XI R 7/19), UR 2022, 586 Rz. 30; v. 29.9.2022 – V R 4/20, UR 2023, 161 Rz. 19.

3 BFH v. 14.10.2015 – V R 10/14, BStBl. II 2016, 717 Rz. 19; v. 3.8.2017 – V R 59/16, BStBl. II 2017, 1209 Rz. 28; v. 18.9.2019 – XI R 3/19, BStBl. II 2021, 112 Rz. 59.

4 BFH v. 14.10.2015 – V R 10/14, BStBl. II 2016, 717 Rz. 17; v. 3.8.2017 – V R 59/16, BStBl. II 2017, 1209 Rz. 27.

5 BFH v. 23.9.2009 – XI R 18/08, BStBl. II 2010, 313.

Errichtet beispielsweise der Unternehmer 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.¹

- Zudem besteht **kein Zuordnungswahlrecht**, wenn es sich um eine gemischt **teils unternehmerische und teils nichtwirtschaftliche Nutzung i.e.S.** (z.B. hoheitliche Tätigkeiten einer jPdöR) handelt.² In diesen Fällen ist ebenfalls **zwingend eine Vorsteueraufteilung** entspr. § 15 Abs. 4 vorzunehmen. Die FinVerw.³ lässt es aus Billigkeitsgründen jedoch zu, dass der Unternehmer in diesen Fällen den Gegenstand in vollem Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen kann. Zugleich ist dann aber eine spätere Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers im Billigkeitswege ausgeschlossen.
- Wird ein Gegenstand zu 100 % unternehmerisch genutzt, besteht eine **Zuordnungspflicht** zum Unternehmen,⁴ bei vollumfänglicher Verwendung zu nichtunternehmerischen Zwecken besteht ein **Zuordnungsverbot**.⁵
- **§ 15 Abs. 1 Satz 2** sieht ein Zuordnungsverbot in Fällen vor, in denen der Umfang der unternehmerischen Verwendung eines einheitlichen Gegenstands nicht mindestens 10 % erreicht.
- Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen i.S.d. **§ 15 Abs. 1a** sind nicht abzugsfähig, eine Zuordnung zum Unternehmen kommt in diesen Fällen mithin nicht in Betracht.
- **Bei Grundstücken** ist das Wahlrecht durch **§ 15 Abs. 1b** beschränkt.

c) Wahlmöglichkeiten

In Fällen der gemischten Nutzung eines einheitlichen Gegenstandes hat der Unternehmer folgende **Wahlmöglichkeiten**:⁶ 479

- **Zuordnung in vollem Umfang zu seinem Privatvermögen:** In diesem Fall ist ein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Gegenstandes ausgeschlos-

1 BFH v. 23.9.2009 – XI R 18/08, BStBl. II 2010, 313.

2 Abschn. 15.2c. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 UStAE.

3 Abschn. 15.2c. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 UStAE.

4 BFH v. 8.9.2022 – V R 26/21, UR 2023, 238 Rz. 20; Abschn. 15.2c. Abs. 1 Satz 2 UStAE.

5 BFH v. 8.9.2022 – V R 26/21, UR 2023, 238 Rz. 20; Abschn. 15.2c. Abs. 1 Satz 2 UStAE.

6 BFH v. 7.7.2011 – V R 42/09, BStBl. II 2014, 76; v. 7.7.2011 – V R 21/10, BStBl. II 2014, 81; v. 19.7.2011 – XI R 29/09, BStBl. II 2012, 430; v. 18.4.2012 – XI R 14/10, BFH/NV 2012, 1828; v. 11.7.2012 – XI R 17/09, BFH/NV 2013, 266; v. 20.3.2014 – V R 27/12, BFH/NV 2014, 1097; v. 18.9.2019 – XI R 3/19, BFHE 266, 459; v. 18.9.2019 – XI R 7/19, BFHE 266, 472.

sen. Eine unentgeltliche Wertabgabe für die private Nutzung oder eine spätere Entnahme hat der Unternehmer nicht zu versteuern, auch der spätere Verkauf ist nicht steuerbar.¹ Dem Unternehmer steht für laufende Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand (z.B. Versicherungen und Reparaturkosten bei einem Kfz) ein der unternehmerischen Nutzung entspr., anteiliger Vorsteuerabzug zu.² Sofern einzelne Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand direkt und unmittelbar der unternehmerischen Nutzung zurechenbar sind, ist ein Vorsteuerabzug in voller Höhe für die Aufwendungen möglich.³

- **Zuordnung in vollem Umfang zu seinem Unternehmen:** In diesem Fall steht dem Unternehmer der volle Vorsteuerabzug zu. Für die teilweise nichtunternehmerische Verwendung hat er eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern. Ein Veräußerungserlös unterliegt in voller Höhe der Umsatzsteuer.
- **Zuordnung entspr. dem unternehmerischen Nutzungsanteil:** In diesem Fall kann der Unternehmer einen der unternehmerischen Nutzung entspr. Anteil der Vorsteuer abziehen. Eine unentgeltliche Wertabgabe für die private Nutzung hat der Unternehmer nicht zu versteuern. Dem Unternehmer steht für laufende Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand (z.B. Versicherungen und Reparaturkosten bei einem Kfz) ein der unternehmerischen Nutzung entspr., anteiliger Vorsteuerabzug zu.⁴ Sofern einzelne Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand direkt und unmittelbar der unternehmerischen Nutzung zurechenbar sind, ist ein Vorsteuerabzug in voller Höhe für die Aufwendungen möglich.⁵ Bei einer späteren Entnahme des Gegenstandes und dessen Veräußerung ist lediglich der unternehmerisch genutzte Anteil zu versteuern.

480 Hat der Unternehmer **keine oder eine nicht rechtzeitige Zuordnungsentcheidung** getroffen, erfolgt eine vollumfängliche (also auch hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Teils) Zuordnung zum Privatvermögen.⁶

481–485 (vorläufig frei)

1 Abschn. 15.2c. Abs. 3 Satz 3 UStAE.

2 Abschn. 15.2c. Abs. 3 Satz 3 UStAE.

3 Abschn. 15.2c. Abs. 3 Satz 3 UStAE.

4 Abschn. 15.2c. Abs. 3 Satz 3 UStAE.

5 Abschn. 15.2c. Abs. 3 Satz 3 UStAE.

6 BFH v. 15.12.2011 – V R 48/10, BFH/NV 2012, 808; v. 18.9.2019 – XI R 7/19, BStBl. II 2021, 118 Rz. 23.

d) Dokumentation der Zuordnungsentscheidung

Die vom Unternehmer getroffene Zuordnungsentscheidung muss **in hinreichender Weise nach außen dokumentiert** sein, was in ihrer Eigenschaft als innere Tatsache begründet liegt.¹ Ob eine Zuordnung erfolgt ist, beurteilt sich unter **Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts**. Hierzu zählen insb.

- die **Art der betreffenden Gegenstände** und
- der zwischen dem Erwerb der Gegenstände und ihrer Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeiten des StPfl. liegende **Zeitraum**.²

Eine entspr. **Zuordnungsabsicht muss nicht ausdrücklich mitgeteilt** werden, sondern kann auch konkludent zum Ausdruck kommen.³ Eine **ausdrückliche, zeitnahe Mitteilung** der Zuordnungsentscheidung **gegenüber der FinBeh.** ist nach neuer BFH-Rechtsprechung **nicht (mehr) erforderlich**. Liegen innerhalb der Dokumentationsfrist nach außen hin objektiv erkennbare Anhaltspunkte für eine Zuordnung vor, können diese der FinBeh. auch noch nach Ablauf der Frist mitgeteilt werden.⁴ Erforderlich ist aber in jedem Fall, dass die Entscheidung **durch objektive Anhaltspunkte gestützt** ist. Ein **Nachweis der Zuordnung durch Zeugenbeweis oder Parteivernehmung ist nicht möglich**.⁵

Als **objektive Anhaltspunkte** für eine ausdrückliche oder konkludente Zuordnung zum Unternehmen kommen insb. in Betracht:

- die **Geltendmachung** oder Nichtgeltendmachung **des Vorsteuerabzugs** (es genügt eine Geltendmachung in der Jahreserklärung, so dass das Fehlen von Umsatzsteuervoranmeldungen irrelevant ist),⁶
- der **Abschluss von unternehmensbezogenen Verträgen** in Bezug auf die Nutzung des Gegenstandes,⁷
- das **Auftreten** des Unternehmers bei An- und Verkauf eines gemischt genutzten Gegenstands **unter seinem Firmennamen**,⁸

1 BFH v. 18.9.2019 – XI R 3/19, BStBl. II 2021, 112 Rz. 45.

2 BFH v. 31.1.2002 – V R 61/96, BStBl. II 2003, 813 Rz. 27.

3 BFH v. 4.5.2022 – XI R 29/21 (XI R 7/19), UR 2022, 586 Rz. 33.

4 BFH v. 4.5.2022 – XI R 29/21 (XI R 7/19), UR 2022, 586 Rz. 20 ff.; v. 29.9.2022 – V R 4/20, UR 2023, 161 Rz. 20 ff.

5 BFH v. 17.12.2008 – XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798 Rz. 43.

6 BFH v. 7.7.2011 – V R 42/09, BStBl. II 2014, 76; v. 18.9.2019 – XI R 7/19, BStBl. II 2021, 118 Rz. 22.

7 BFH v. 4.5.2022 – XI R 29/21 (XI R 7/19), UR 2022, 586 Rz. 38.

8 BFH v. 11.11.1993 – V R 52/91, BStBl. II 1994, 335 Rz. 14; v. 17.9.1998 – V R 27/96, BFH/NV 1999, 832 Rz. 14.

- die **Art der Versicherung** des Gegenstandes (betrieblich oder privat)¹ oder
- die **bilanzielle bzw. ertragsteuerrechtliche Behandlung** des Gegenstandes.²

Die FinVerw. hat sich diesen von der Rechtsprechung entwickelten Zuordnungsgrundsätzen angeschlossen.³

- 489 Diese vorstehenden Grundsätze zur Dokumentation der Zuordnungsentscheidung entsprechen den unionsrechtlichen Vorgaben (s. Rz. 90 ff.).

e) Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung

- 490 Aus dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer folgt, dass die Zuordnungsentscheidung **grds. bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Gegenstands** zu treffen ist.⁴ Eine sofortige Verwendung für die wirtschaftliche Tätigkeit ist jedoch nicht erforderlich.⁵

- 491 Aus Gründen der Praktikabilität kann nach der Rechtsprechung des BFH die Zuordnungsentscheidung jedoch spätestens und mit endgültiger Wirkung in einer „zeitnah“, d.h. **bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen**, erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden.⁶ Bis zu diesem Zeitpunkt kann zudem eine vorher getroffene Zuordnungsentscheidung noch geändert werden.⁷ Aufgrund der Änderungen von § 149 AO ergeben sich danach folgende Konsequenzen für die zeitlichen Grenzen einer zeitnahen Dokumentation der Zuordnungsentscheidung:

- **Besteuerungszeiträume bis 31.12.2016:** Nach § 149 Abs. 2 Satz 1 AO a.F. waren Jahreserklärungen spätestens fünf Monate nach Ablauf des Kalenderjahres abzugeben. Wollte der Unternehmer gemischt genutzte Gegenstände seinem Unternehmensvermögen zuordnen, hatte er dies somit spätestens bis zum 31.5. des Folgejahres zu dokumentieren. Darüber hinaus hatten die für die Abgabe von Steuererklärungen gewährten Fristverlängerungen – insb. die für Steuerberater geltenden Fristverlängerungen – nicht zur Folge,

1 BFH v. 31.1.2002 – V R 61/96, BStBl. II 2003, 813 Rz. 27.

2 BFH v. 25.3.1988 – V R 101/83, BStBl. II 1988, 649; v. 17.12.2008 – XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798.

3 BMF v. 17.5.2024 – III C 2 – S 7300/19/10002 :001, DStR 2024, 1187 Rz. 11 ff.

4 BFH v. 10.2.2021 – XI B 24/20, BFH/NV 2021, 549 Rz. 8.

5 BFH v. 4.5.2022 – XI R 29/21 (XI R 7/19), UR 2022, 586 Rz. 32.

6 BFH v. 7.7.2011 – V R 42/09, BStBl. II 2014, 76 Rz. 24 ff.; v. 7.7.2011 – V R 21/10, BStBl. II 2014, 81 Rz. 24 ff.; v. 11.7.2012 – XI R 17/09, BFH/NV 2013, 266 Rz. 40 ff.; v. 14.3.2017 – V B 109/16, BFH/NV 2017, 922 Rz. 5.

7 BFH v. 7.7.2011 – V R 21/10, BStBl. II 2014, 81; Abschn. 15.2c. Abs. 16 Satz 6 UStAE.

dass auch die Frist zur Dokumentation der Zuordnungsentscheidung verlängert wurde.¹

- **Besteuerungszeiträume ab 1.1.2017:** Nach § 149 Abs. 2 Satz 1 AO ab der Fassung des StModernG v. 18.7.2016², der gem. Art. 97 § 10a Abs. 4 Satz 1 EGAO für die Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2018 erstmals gilt, sieht eine Abgabefrist bis zum 31.7. des Folgejahres vor. Dementsprechend ist eine zeitnahe gesonderte Dokumentation der Zuordnungsentscheidung nunmehr dann gegeben, wenn sie bis zum 31.7. des Folgejahres erfolgt.³ Für beratene StPfl. sieht § 149 Abs. 3 Nr. 4 AO vor, dass die Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr – vorbehaltlich einer Vorweganforderung nach § 149 Abs. 4 AO – spätestens bis zum letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres abzugeben sind. Für den Besteuerungszeitraum 2019 ist § 149 Abs. 3 AO gem. Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des letzten Tages des Monats Februar 2021 der 31.8.2021 tritt.

Ob die neue **verlängerte Abgabefrist für beratene Unternehmer** aufgrund ihrer erstmaligen gesetzlichen Normierung nunmehr auch zu einer **entspr. verlängerten Dokumentationsfrist** für die Zuordnungsentscheidung führt, ist **umstritten**. Die **FinVerw.**⁴ lehnt eine solche Verlängerung ab und hält – wie für Besteuerungszeiträume bis 31.12.2016 – auch für aktuelle Besteuerungszeiträume eine Abgabefristverlängerung für beratene Unternehmer in Bezug auf die Dokumentationspflicht für die Zuordnungsentscheidung für unerheblich. Demgegenüber wird in der **finanzgerichtlichen Rechtsprechung**⁵ und der **Literatur**⁶ die Auffassung vertreten, dass die nunmehr gesetzlich geregelten Abgabefristen – mithin auch die verlängerte Frist des § 149 Abs. 3 AO für beratene Unternehmer – auf die Dokumentationspflicht für die Zuordnungsentscheidung zu übertragen sind. Der **BFH** hat diese Frage bislang offengelassen.⁷

Richtigerweise muss die Frist des § 149 Abs. 3 AO auch für die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung von beratenen Unternehmern gelten. Ein

1 BFH v. 7.7.2011 – V R 42/09, BStBl. II 2014, 76.

2 Abschn. 15.2c. Abs. 16 Satz 5 UStAE.

3 Abschn. 15.2c. Abs. 16 Satz 5 UStAE.

4 BMF v. 17.5.2024 – III C 2 – S 7300/19/10002 :001, DStR 2024, 1187 Rz. 11; Abschn. 15.2c. Abs. 16 Satz 5 UStAE.

5 FG Köln v. 7.11.2023 – 8 K 2418/22, juris Rz. 29.

6 Oelmaier in Sölch/Ringleb, UStG, § 15 Rz. 285; Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 141. Lieferung, 12/2023, § 15 UStG Rz. 158; Treiber DStR 2022, 1307 (1312).

7 BFH v. 4.5.2022 – XI R 29/21 (XI R 7/19), UR 2022, 586 Rz. 48.

Rückgriff auf die BFH-Rechtsprechung zur alten Rechtslage – wie ihn die Fin-Verw. vornimmt – ist abzulehnen. Der BFH hat die Ablehnung einer Verlängerung der Dokumentationsfrist für Besteuerungszeitraum bis 31.12.2016 maßgeblich damit begründet, dass – anders als die allgemeine Abgabefrist für Steuererklärungen – die Fristverlängerungen für Steuererklärungen bei beratenen Unternehmern nicht rechtssicher aus dem Gesetz ersichtlich waren, sondern auf der Grundlage des § 109 Abs. 1 AO in gleichlautenden Verwaltungsvorschriften der obersten FinBeh. der Länder erst zu Beginn des dem jeweiligen Veranlagungszeitraum folgenden Kalenderjahres geregelt wurden.¹ Dieser Grund ist indes mit Einführung des § 149 Abs. 3 AO weggefallen. Nunmehr sind auch die verlängerten Abgabefristen für beratene Unternehmer gesetzlich geregelt und damit rechtssicher bestimmbar. Problematischer ist der Hinweis des BFH in seiner Entscheidung v. 4.5.2022 unter Rz. 48, wo er andeutet, dass eine Übertragung der Frist des § 149 Abs. 3 AO auf die Dokumentationsfrist aus Gleichheitsgesichtspunkten problematisch sein könnte.² Dem ist jedoch entgegen zu halten, dass eine unterschiedliche Dokumentationsfrist bei beratenen und nichtberatenen Unternehmern aus sachlichen Gründen gerechtfertigt ist. Ebenso wie bei der Abgabefrist i.S.d. § 149 AO trägt die verlängerte Frist bei beratenen Unternehmern dem Umstand Rechnung, dass den Angehörigen der steuerberatenden Berufe ausreichend Zeit für die Erledigung der ihnen obliegenden steuerlichen Pflichten eingeräumt werden soll, um eine sorgfältige und sachgerechte Bearbeitung sicherzustellen.³ Dies gilt in gleicher Weise für die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung, die im Regelfall durch Vorsteuerausweis in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung erfolgt und hierdurch mit den Abgabefristen tatsächlich verknüpft ist.

- 494 Darüber hinaus ist eine von den Abgabefristen des § 149 AO abweichende Dokumentationsfrist im Hinblick auf den **Grundsatz der Rechtssicherheit** als problematisch anzusehen. Der Grundsatz der Rechtssicherheit, von dem sich der Grundsatz des Vertrauensschutzes ableitet, gebietet, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sind und dass ihre Anwendung für den Einzelnen vorausschlagbar ist.⁴ Dieser Grundsatz gilt in besonderem Maß, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen, und zwar bevor sie ein Geschäft abschließen.⁵ Bei der Dokumentationsfrist handelt es sich um eine Regelung, die fi-

1 BFH v. 7.7.2011 – V R 42/09, BStBl. II 2014, 76 Rz. 37.

2 BFH v. 4.5.2022 – XI R 29/21 (XI R 7/19), UR 2022, 586 Rz. 48.

3 *Kessens* in Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, 278. Lieferung, 1/2024, § 149 AO Rz. 23f.

4 EuGH v. 10.9.2009 – C-201/08 – Plantanol, Slg. 2009, I-8343 Rz. 46.

5 EuGH v. 9.10.2014 – C-492/13 – Traum, UR 2014, 943 Rz. 29.

nanziell belastend sein kann, wenn der StPfl. diese nicht einhält. Hinzu tritt, dass die Dokumentationspflicht nicht gesetzlich geregelt ist. Es handelt sich um ungeschriebenes Richterrecht, bei dem ohnehin für die StPfl. eine nur erschwerte Erkennbarkeit und Voraussehbarkeit der aus diesem Recht erwachsenden Rechte und Pflichten gegeben ist. Zwar ist der grds. Rückgriff auf die Abgabefristen zur Bestimmung der Dokumentationsfrist als noch mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit vereinbar anzusehen, da auf ein gesetzlich klar definiertes Regelungssystem (§ 149 AO) verwiesen wird. Wenn die Rechtsprechung diesen klaren Verweis jedoch durch weitere ungeschriebene Ausnahmen (Nichtanwendung des § 149 Abs. 3 AO zur Bestimmung der Dokumentationsfrist) verkomplizieren würde, kann nicht mehr davon ausgegangen werden, dass StPfl. noch in zumutbarer Weise den Umfang der ihnen auferlegten Verpflichtungen genau erkennen können.

(vorläufig frei)

495–499

5. Direkter und unmittelbarer Zusammenhang

a) Grundsatz

Neben dem Vorliegen wirtschaftlicher Tätigkeiten zur Erbringung von entgeltlichen Leistungen auf der Ausgangsseite der Umsätze muss eine Verbindung zu den Eingangsleistungen bestehen, für die der Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend macht. Dies wird durch das Tatbestandsmerkmal „für [...] ausgeführt“ deutlich, was – wie unter Rz. 460 dargelegt – mit einer **Verwendung bzw. Verwendungsabsicht** in Bezug auf die Eingangsleistungen gleichbedeutend ist. Dies bedeutet: Die Eingangsleistungen müssen vom StPfl. auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.¹ Diese Zweckbestimmung erfordert grds. einen **direkten und unmittelbaren Zusammenhang** zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen.²

500

Zur Bestimmung, ob ein solcher direkter und unmittelbarer Zusammenhang gegeben ist, ist darauf abzustellen, ob die **für den Leistungsbezug getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten, d.h. zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze** gehören.³ Es mithin zu prüfen, in welche Ausgangsumsätze die Aufwendungen für den Leistungsbezug (kalkulatorisch) eingehen. Der BFH übernimmt in diesem Zusammenhang

501

1 BFH v. 16.12.2020 – XI R 13/19, BStBl. II 2022, 389 Rz. 61.

2 BFH v. 10.5.2023 – V R 16/21, UR 2023, 910 Rz. 18.

3 BFH v. 13.12.2017 – XI R 3/16, BStBl. II 2018, 727 Rz. 27; v. 16.12.2020 – XI R 26/20 (XI R 28/17), BFH/NV 2021, 896 Rz. 21.

die **vom EuGH aufgestellten Grundsätze** zum direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung (vgl. hierzu die Ausführungen unter Rz. 79 ff.).¹ Die BFH-Rechtsprechung zum direkten und unmittelbaren Zusammenhang ist mithin als **unionsrechtskonform** anzusehen.

- 502 Besteht der direkte und unmittelbare Zusammenhang zu einzelnen Ausgangsumsätzen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, die stpfl. sind, kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Die für den Leistungsbezug getätigten Aufwendungen gehören dann zu den Kostenelementen seiner zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze. Bei einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einem Ausgangsumsatz, der mangels wirtschaftlicher Tätigkeit nicht dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegt oder – ohne Anwendung von § 15 Abs. 3 – steuerfrei ist, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Gleiches gilt, wenn die Eingangsleistung in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einer unentgeltlichen Entnahme i.S.d. § 3 Abs. 9a oder § 3 Abs. 1b steht.²

503–509 (vorläufig frei)

b) Mittelbarer Zusammenhang

- 510 Ein nur **mittelbar bestehender Zusammenhang** ist **grds. unbeachtlich** und tritt hinter einem bestehenden direkten und unmittelbaren Zusammenhang zurück.³ Ein solcher mittelbarer Zusammenhang bezieht sich auf Umsätze, die dem unmittelbaren Ausgangsumsatz folgen.

Beispiel:

Stehen Eingangsleistungen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit unternehmensfremden Zuwendungen für einen Betriebsausflug, ist der Unternehmer auch dann nicht zum Abzug der auf die Eingangsleistungen entfallende Vorsteuerbeträge berechtigt, wenn er mittelbar beabsichtigt, durch den Betriebsausflug das Betriebsklima zu verbessern.

- 511 Ausnahmsweise kommt auch in Fällen eines bloß mittelbaren Zusammenhangs zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung ein voller Vorsteuerabzug in Betracht, wenn die Verwendung einer Eingangsleistung dazu dient, die **unternehmerische Tätigkeit zu ermöglichen, obgleich auch Dritte unentgeltlich** von der Verwendung **profitieren**. In diesem Fall kann der Unternehmer den

1 BFH v. 7.12.2022 – XI R 16/21, UR 2023, 482 Rz. 14 ff.; v. 20.7.2023 – V R 13/21, BStBl. II 2023, 1068 Rz. 15; v. 12.10.2023 – V R 11/21, UR 2024, 85 Rz. 29.

2 BFH v. 10.5.2023 – V R 16/21, UR 2023, 910 Rz. 20.

3 BFH v. 13.12.2017 – XI R 3/16, BStBl. II 2018, 727.

vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, wenn folgende drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen:¹

- Die Verwendung der Eingangsleistung geht **nicht über das zur Erreichung der Ermöglichung bzw. Sicherung der unternehmerischen Tätigkeit Erforderliche hinaus**. Eine solche Erforderlichkeit ist zu bejahen, soweit die Verwendung der Eingangsleistung zur Ausübung und Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit unerlässlich ist.²
- Die **Kosten der Eingangsleistung** sind (**kalkulatorisch**) **im Preis** der getätigten Ausgangsumsätze **enthalten**.
- Der **Vorteil des Dritten** ist als bloß **nebensächlich** anzusehen. Dies ist dann anzunehmen, wenn die Weiterleistung der Leistung nicht den Bedürfnissen dieses Dritten dient oder wenn der Vorteil dieses Dritten gegenüber dem Bedarf des Unternehmers nur nebensächlich ist.³

In der Praxis hat dieser Fall insb. bei **Errichtung von Erschließungsanlagen** 512 Bedeutung:

Beispiel:

Lässt ein Unternehmer eine Gemeindestraße erweitern und befestigen, um eine Befahrung durch Schwerlasttransporter zu ermöglichen, die für den Betrieb seines Unternehmens unerlässlich ist, da die zuständige Behörde die Genehmigung des weiteren Betriebs von dem Straßenausbau abhängig gemacht hat, kann er unter Beachtung der vorgenannten Voraussetzungen den vollen Vorsteuerabzug für die hierfür verwendeten Eingangsleistungen in Anspruch nehmen, obgleich der Straßenausbau unentgeltlich der Gemeinde zugewendet wird und andere Verkehrsteilnehmer ebenfalls die Straße (unentgeltlich) nutzen können. Denn der Ausbau der Straße ist für die Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit erforderlich, die Kosten sind kalkulatorisch im Preis der Ausgangsumsätze enthalten und der Vorteil des Dritten (hier: der Allgemeinheit) durch unentgeltliche (Mit-)Nutzung der Gemeindestraße ist als lediglich nebensächlich zu beurteilen.⁴

Beispiel (Abwandlung):

Errichtet der Unternehmer zudem noch einen Rastplatz neben der Gemeindestraße, handelt es sich insoweit um eine für die Ermöglichung bzw. Sicherung seiner unternehmerischen Tätigkeit nicht erforderliche Verwendung. Der Vorsteuerabzug ist insoweit ausgeschlossen. Die Aufteilung der Vorsteuern hat in entspr. Anwendung des § 15 Abs. 4 zu erfolgen.⁵

(vorläufig frei)

513–519

1 BFH v. 16.12.2020 – XI R 26/20 (XI R 28/17), UR 2021, 465.

2 Abschn. 15.2b. Abs. 2a Satz 3 UStAE.

3 Abschn. 15.2b. Abs. 2a Satz 7 UStAE.

4 Nach BFH v. 16.12.2020 – XI R 26/20 (XI R 28/17), UR 2021, 465.

5 Abschn. 15.2b. Abs. 2a Satz 6 UStAE.

c) Fehlender Zusammenhang

- 520 **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 fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des StPfl. gehören und – als solche – **Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen** sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der **wirtschaftlichen Gesamttätigkeit** des StPfl. zusammen.¹ Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist dann aber, dass die wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu Umsätzen führt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.²

Beispiel:

Die Aufnahme eines Gesellschafters gegen **Bareinlage** in eine PersGes ist **kein steuerbarer** – und damit auch nicht nach § 4 Nr. 8 Buchst. f befreiter – **Umsatz**. Der **Vorsteuerabzug** der Ges. für Aufwendungen (z.B. Beratungsleistungen) anlässlich ihrer Gründung ist **nicht** nach § 15 Abs. 2 **ausgeschlossen**. Entscheidend für den Vorsteuerabzug ist damit allein, ob **die Kosten** der bezogenen Beratungsleistung **allgemeine Kosten des Unternehmens** sind und damit unmittelbar mit der wirtschaftlichen (stpl.) Gesamttätigkeit des Unternehmens zusammenhängen und kein gesetzlicher Vorsteuerauschluss vorliegt. Soweit die Aufwendungen **ausschließlich** mit nichtunternehmerischen (nicht-wirtschaftlichen) Tätigkeiten zusammenhängen, z.B. bei der Ausgabe neuer Aktien zur Kapitalaufstockung, ist ein Zusammenhang mit einem stpl. Ausgangsumsatz indes nicht gegeben.

d) Zusammenhang nur mit eigenen Ausgangsumsätze

- 521 Da der Unternehmer die Eingangsleistungen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 für „**sein**“ **Unternehmen** ausführen, mithin sich die Verwendung bzw. Verwendungsabsicht auf eigene Ausgangsumsätze des Unternehmers beziehen muss, liegt ein **direkter und unmittelbarer Zusammenhang** grds. **nicht** vor, **wenn die Eingangsleistungen für Ausgangsumsätze eines anderen Unternehmers verwendet** werden.³

Beispiel:

Bringt eine Muttergesellschaft als Sacheinlage Dienstleistungen in eine Tochtergesellschaft ein, die von der Tochtergesellschaft für Ausgangsumsätze verwendet werden, besteht kein den Vorsteuerabzug begründender direkter und unmittelbarer Zusammen-

1 BFH v. 13.12.2017 – XI R 3/16, BStBl. II 2018, 727 Rz. 28; v. 16.12.2020 – XI R 26/20 (XI R 28/17), BFH/NV 2021, 896 Rz. 22; v. 20.10.2021 – XI R 10/21, BFH/NV 2022, 543 Rz. 29.

2 BFH v. 6.5.2010 – V R 29/09, BStBl. II 2010, 885 Rz. 22; v. 9.12.2010 – V R 17/10, BStBl. II 2012, 53 Rz. 16.

3 BFH v. 15.2.2023 – XI R 24/22 (XI R 22/18), BStBl. II 2023, 940 Rz. 30.

hang zwischen Eingangsleistung und eigenen Ausgangsleistungen. In diesem Fall käme eine Vorsteuerabzug nur in Betracht, wenn die Aufwendungen für die Eingangsleistung direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Muttergesellschaft zusammenhängen.

Eine **Ausnahme** gilt im Fall der **Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a**: Bezieht eine Ges. Eingangsleistungen, die allein darauf gerichtet sind, eine Geschäftsveräußerung im Ganzen durchzuführen, ist ausnahmsweise ein Zusammenhang mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen des Rechtsnachfolgers ausreichend. Daher haben der EuGH¹ und der BFH² den Vorsteuerabzug einer Vorgründungsgesellschaft bejaht, deren Tätigkeit allein darauf gerichtet war, den gesamten Geschäftsbetrieb an eine GmbH zu übertragen.

(vorläufig frei)

523–529

IV. Gesetzlich geschuldete Steuer

1. Ausschluss der § 14c-Steuer

Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht nur für diejenigen Steuern, die **geschuldet** werden, d.h. **mit einem** der Umsatzsteuer unterworfenen **Umsatz in Zusammenhang stehen**; das Recht auf Vorsteuerabzug erstreckt sich nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist.³ Das **Recht auf Vorsteuerabzug** ist ausgeschlossen für eine Steuer, die – entweder weil sie höher ist als die gesetzlich geschuldete Steuer oder weil der betreffende Umsatz nicht der USt unterliegt – **in keinem Zusammenhang mit einem bestimmten stpfl. Umsatz** steht. Ob eine gesetzlich geschuldete USt vorliegt, ergibt sich unter Berücksichtigung des Unionsrechts.⁴ Die **Versicherungsteuer** ist keine gesetzlich geschuldete Steuer in diesem Sinn.⁵

Im Ergebnis führt diese Rspr. dazu, dass **ein Vorsteuerabzug** aus Leistungen, die der Rechnungsaussteller nach § 14c schuldet (vgl. § 14c Rz. 3 ff.), **nicht zulässig** ist.⁶ Der Leistungsempfänger muss im Zweifel darlegen können, dass insb.

1 EuGH v. 29.4.2004 – C-137/02 – Faxworld, UR 2004, 362 Rz. 41 f.

2 BFH v. 15.7.2004 – V R 84/99, BStBl. II 2005, 155 Rz. 17.

3 BFH v. 30.6.2015 – VII R 30/14, BStBl. II 2022, 246 Rz. 21; Abschn. 15.2. Abs. 1 UStAE.

4 BFH v. 24.10.2013 – V R 17/13, BStBl. II 2015, 513.

5 BFH v. 23.11.2010 – V B 119/09, BFH/NV 2011, 460.

6 Vgl. BFH v. 11.4.2002 – V R 26/01, BStBl. II 2004, 317.

- der Rechnungsaussteller¹ eine im Inland stpfl.² Leistung ausführt,
- die Leistung keine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a ist,³
- die in der Rechnung ausgewiesene USt die zutreffende Höhe hat,
- der Vorsteuerabzug nicht nach § 15 Abs. 1a oder 1b ausgeschlossen oder beschränkt ist und
- der Rechnungsaussteller kein Kleinunternehmer i.S.d. § 19 Abs. 1 bzw. der Vorsteuerabzug nicht durch Sonderregelungen gem. §§ 23, 24, 25, oder 25a ausgeschlossen ist.⁴

Soweit die in der Rechnung ausgewiesene Steuer zu hoch ist (z.B. eine Rechnung über eine Hotelübernachtung mit 19 % statt mit 7 %, § 12 Abs. 2 Nr. 11), **bleibt** der gesetzlich geschuldete Vorsteuerabzug von 7 % nach der BFH-Rspr. **zulässig**,⁵ obwohl eine § 14c-Rechnung ausgestellt wurde.

2. Keine gesetzlich geschuldete Steuer bei fehlender Belastung des Leistungsempfängers

- 532 Das Tatbestandsmerkmal „gesetzlich geschuldete Steuer“ ist richtlinienkonform i.S.d. der EuGH-Rechtsprechung auszulegen. Entspr. der Auslegung durch den EuGH (vgl. hierzu und zur Kritik an der EuGH-Rechtsprechung eingehend die Ausführungen unter Rz. 111 f.) ist daher erforderlich, dass der Leistungsempfänger durch die Inrechnungstellung der Eingangsleistung **mit Umsatzsteuer belastet** ist. Dies erfordert wiederum, dass **in der Rechnung Mehrwertsteuer ausgewiesen** ist oder der Leistungsempfänger vom Leistenden nachträglich zur Zahlung von Mehrwertsteuer in Anspruch genommen wird. In einem Fall der nicht korrigierbaren Nettopreis-Abrede fehlt es somit an einer Belastung mit Mehrwertsteuer und damit an der Voraussetzung, dass für die gelieferten Gegenstände oder die erbrachten Dienstleistungen Mehrwertsteuer geschuldet wird. Der Leistungsempfänger kann in diesem Fall mithin keinen Vorsteueranspruch geltend machen.

1 FG Hamburg 23.2.1998, EFG 1998, 1294: kein Vorsteuerabzug bei nicht steuerbarer Freihafenlieferung; zu den Voraussetzungen einer Scheinrechnung vgl. FG München v. 17.11.2011 – 14 V 2473/11, DStRE 2012, 1272; FG Saarland v. 7.11.2013 – 1 K 1307/11, EFG 2014, 381.

2 FG Hamburg 23.2.1998, EFG 1998, 1294: kein Vorsteuerabzug bei nicht steuerbarer Freihafenlieferung; zu den Voraussetzungen einer Scheinrechnung vgl. FG München v. 17.11.2011 – 14 V 2473/11, DStRE 2012, 1272; FG Saarland v. 7.11.2013 – 1 K 1307/11, EFG 2014, 381.

3 Vgl. hierzu Hess. FG v. 23.1.2008 – 6 V 595/07, juris; zur Rückforderung der zu Unrecht abgezogenen Vorsteuer vgl. FG Düsseldorf v. 5.2.2010 – 1 K 2823/09 U, EFG 2010, 935; bestätigt durch BFH v. 14.3.2012 – XI R 2/10, BStBl. II 2012, 653.

4 Abschn. 15.2. Abs. 3 UStAE.

5 BFH v. 19.11.2009 – V R 41/08, DB 2010, 204 m. Anm. Michel HFR 2010, 509.

3. Entrichtung der Steuer durch den Leistenden unerheblich

Ob der Leistende die geschuldete Steuer tatsächlich an die FinBeh. entrichtet hat, ist für den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger unerheblich.¹

(vorläufig frei)

534–539

V. Besitz einer Rechnung i.S.d. §§ 14, 14a

1. Bedeutung für den Vorsteuerabzug

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 setzt die Ausübung des Vorsteuerabzugs den Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung i.S.d. §§ 14, 14a voraus. Das Vorliegen einer Rechnung ist damit nach nationalem Recht als **zwingende Voraussetzung des Vorsteuerabzugs** ausgestaltet.² Nachdem der EuGH das Fehlen einzelner Rechnungsangaben für entbehrlich erklärt hat (vgl. hierzu Rz. 50), haben sich dem der BFH³ und die FinVerw.⁴ angeschlossen. Danach kann der Vorsteuerabzug u.a. nicht allein wegen fehlender oder unzutreffender formeller Rechnungsangaben versagt werden, wenn die Steuerbehörde über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug vorliegen. Dabei darf sich die Steuerverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken, sondern hat auch die vom StPfl. beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen. Das **Vorliegen einer Rechnung im Gesamten** halten aber der BFH und die FinVerw. **weiterhin für unerlässlich**. Dies ist **unionsrechtlich** jedoch **höchst zweifelhaft** (vgl. hierzu eingehend die Ausführungen unter Rz. 122 ff.).

2. Der umsatzsteuerrechtliche Rechnungsbegriff

„**Rechnung**“ im umsatzsteuerrechtlichen Sinne ist das Originaldokument, dass den Mindeststandard einer Rechnung nach § 14 Abs. 4 erfüllt (s. § 14 Rz. 70 ff.).⁵ Die Rechnung muss eindeutige und leicht nachprüfbare Angaben tatsächlicher Art enthalten, aus denen sich zweifelsfrei ergibt, dass der **Rech-**

1 EuGH v. 22.10.2015 – C-277/14 – PPUH Stehcomp, MwStR 2015, 964 Rz. 45; v. 3.9.2020 – C-610/19 – Vikingo Fővállalkozó, MwStR 2021, 323 Rz. 42.

2 BFH v. 30.4.2009 – V R 15/07, BStBl. II 2009, 744 Rz. 33; v. 20.10.2016 – V R 26/15, DStR 2016, 2967 Rz. 17; v. 15.10.2019 – V R 14/18, BStBl. II 2020, 596 Rz. 28 ff.; v. 12.3.2020 – V R 48/17, DStR 2020, 1846 Rz. 16; v. 8.5.2020 – V B 95/18, BFH/NV 2020, 1102 Rz. 13; Abschn. 15.2a. Abs. 1a Satz 4 UStAE.

3 BFH v. 12.3.2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 Rz. 39.

4 Abschn. 15.2a. Abs. 1a UStAE.

5 Abschn. 15.1. UStAE; allgemein zum Rechnungsbegriff im USt-Recht *Langerl Hammerl* NWB Nr. 17/2013, 1278; *Slapio* UR 2017, 456.

nungsaussteller Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Leistungsempfänger **erbracht hat**.¹ Nicht alle Angaben müssen sich aus dem Abrechnungsdokument selbst ergeben. Vielmehr kann die Rechnung auch aus mehreren Dokumenten bestehen. In einem Dokument (Hauptdokument) sind zwingend das Entgelt und der darauf entfallende USt-Betrag anzugeben und alle anderen Dokumente zu bezeichnen, aus denen sich die notwendigen Angaben nach § 14 Abs. 4 ergeben.² Die Unterlagen müssen so hinreichend konkret sein, dass aus ihnen die in der Rechnung fehlenden Mindestmerkmale des § 14 hinreichend bestimmt werden können. Alle diese Angaben müssen leicht und eindeutig nachprüfbar sein (vgl. § 31 Abs. 1 UStDV).³ Was zur Erfüllung der Voraussetzungen erforderlich ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.⁴

- 542 Es ist nicht erforderlich, dass die Rechnung ausdrücklich als solche bezeichnet ist. Es genügt, dass sie sich sachlich als Rechnung darstellt. Bei Verkäufen gegen sofortige Kasse oder bei sonstigen Leistungen, die, wenn sie erbracht sind, sofort bezahlt werden, kann der Anspruch auf Vorsteuerabzug aus der **Quittung** hergeleitet werden, vorausgesetzt, dass der Steuerbetrag in der Quittung gesondert ausgewiesen ist. Auch Frachtbriefe, Abrechnungen, Gegenrechnungen und andere Urkunden, mit denen über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, können die Funktion einer Rechnung i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 14 Abs. 4 erfüllen, soweit die dort genannten Voraussetzungen durch das Abrechnungsdokument und ggf. weitere Unterlagen (vgl. § 31 Abs. 1 UStDV) hinreichend belegt werden. Auch der Beleg, den ein Kunde bei **Zahlung mittels Kreditkarte** erhält, kann die Voraussetzungen einer Rechnung erfüllen, die den Vorsteuerabzug zulässt. Dabei erhält der Kunde den als „**Kopie**“ bezeichneten Zweitbeleg für seine Unterlagen. Die mit der Unterschrift des Kunden versehene **Erstschrift** dient allein der Abrechnung des leistenden Unternehmers mit dem **Kreditkartenunternehmen**. Nach Auffassung der FinVerw. ist die Zweitschrift in diesen Fällen als Rechnung anzusehen, die zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs berechtigt.⁵ Allerdings muss die Rechnung 10 Jahre aufbewahrt werden (§ 14b Abs. 1). Daher kann es

1 Kein Vorsteuerabzug aus Rechnungen bei fehlender Identität von Rechnungsaussteller und leistenden Unternehmer: BFH v. 15.10.2019 – V R 29/19, UR 2020, 238 Rz. 20.

2 Anders FG Düsseldorf v. 16.3.2018 – 1 K 338/16 U, juris, wenn ein eindeutiger Sachzusammenhang zwischen der unvollständigen Rechnung und anderen Rechnungsunterlagen besteht.

3 Vgl. auch BFH v. 10.11.1994 – V R 45/93, BStBl. II 1995, 395.

4 BFH v. 10.11.1994 – V R 45/93, BStBl. II 1994, 395; v. 18.2.2013 – XI B 117/11, BFH/NV 2013, 981 mit krit. Anm. *Kaiser NWB* Nr. 34/2013, 2698; v. 16.1.2014 – V R 28/13, BStBl. II 2014, 867.

5 Abschn. 15.11. Abs. 1 Satz 4 UStAE.

erforderlich sein, die Zweitschrift aus Thermopapier nochmals auf Normalpapier für Aufbewahrungszwecke zu kopieren.¹ Ein **Geschenkgutschein** als solcher berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug, da der Gutschein ein Zahlungsmittel ist.²

Führt der Unternehmer eine Lieferung oder eine sonstige Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 aus, ist er, soweit er einen Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist, ausführt, verpflichtet, **innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung** eine Rechnung auszustellen (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2). Bei dem Anspruch auf Ausstellung einer die Umsatzsteuer ausweisenden Rechnung handelt es sich um einen **zivilrechtlichen Anspruch**, der vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen ist.³ Der Anspruch richtet sich daher grds. gegen den Unternehmer, der zivilrechtlich als Vertragspartner des StPfl. anzusehen ist.⁴ Es handelt sich um eine Nebenpflicht aus dem bürgerlich-rechtlichen Vertragsverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger, die sich ansonsten bereits aus Treu und Glauben ergeben würde.⁵ 543

Nach der Rechtsprechung des BFH ist es Sache der am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer, sich über die Frage der Richtigkeit der Rechnung auseinanderzusetzen und gegebenenfalls eine neue Abrechnung herbeizuführen.⁶ Die FinVerw. soll u.a. bei zivilrechtlich begründeten Meinungsverschiedenheiten der Vertragsparteien nicht entscheiden müssen, welche der Meinungen zutreffend ist.⁷ Ebenso ist deshalb z.B. die zivilrechtliche Befugnis zur Rechnungsberichtigung von der FinVerw. grds. nicht zu prüfen.⁸ 544

Auch **Gutschriften i.S.d. § 14 Abs. 2 Satz 2 und 3** stellen Rechnungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 dar. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu vgl. die eingehenden Ausführungen unter § 14 Rz. 40 ff. 545

Mit Zustimmung des Rechnungsempfängers kann die Rechnung auch **in elektronischer Form** ausgestellt werden (§ 14 Abs. 1 Satz 2; § 14 Rz. 59 ff.).⁹ Bei 546

1 Abschn. 14b.1. Abs. 5 UStAE.

2 FG Münster v. 13.3.2003 – 5 K 6810/00, EFG 2005, 1153.

3 BGH v. 11.12.1974 – VIII ZR 186/73, WM 1975, 77; v. 14.1.1980 – II ZR 76/79, WM 1980, 872; v. 29.4.2008 – VIII ZB 61/07, BGHZ 176, 222 Rz. 24 ff.

4 BGH v. 10.3.2010 – VIII ZR 65/09, DStR 2010, 1183 Rz. 13 ff.

5 BGH v. 24.2.1988 – VIII ZR 64/87, BGHZ 103, 284 Rz. 9.

6 BFH v. 19.5.1993 – V R 110/88, BStBl. II 1993, 779 Rz. 24; v. 12.7.2023 – XI R 41/20, UR 2024, 24 Rz. 39.

7 BFH v. 23.1.2013 – XI R 25/11, BStBl. II 2013, 417 Rz. 27.

8 BFH v. 23.1.2013 – XI R 25/11, BStBl. II 2013, 417 Rz. 30.

9 Zur Überprüfung dieser Rechnungen vgl. *Weimann* UStB 2007, 25; vgl. auch *Groß/Lamm* UR 2008, 331; *Seifert* StuB 2011, 108; *Korf* UR 2013, 183.

derartigen Abrechnungsdokumenten muss die Inrechnungstellung von USt eindeutig, klar und unbedingt sein. Maßgeblich ist, dass sich aus den entspr. Unterlagen entnehmen lässt, welche genau bezeichneten Leistungen dem berechtigten Vorsteuerabzug zugrunde liegen.¹

3. Erforderliche Rechnungsangaben

547 Zu den Anforderungen an die erforderlichen Rechnungsangaben vgl. die eingehenden Ausführungen unter § 14 Rz. 72 ff. Im Einzelnen:

- zur Bezeichnung des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers s. § 14 Rz. 72 ff.
- zur Steuernummer oder USt-IdNr. des leistenden Unternehmers s. § 14 Rz. 81 ff.
- zum Ausstellungsdatum der Rechnung s. § 14 Rz. 88
- zur Rechnungsnummer s. § 14 Rz. 89 f.
- zur Bezeichnung der Ware oder Art und Umfang der sonstigen Leistung s. § 14 Rz. 91 ff.
- zum Leistungszeitpunkt bzw. zur Entgeltverrechnung bei abweichendem Zeitpunkt s. § 14 Rz. 99 ff.
- zum Entgelt sowie zu im Voraus vereinbarter Entgeltminderung s. § 14 Rz. 105 ff.
- zum Steuersatz, zum Steuerbetrag und zum Hinweis auf Steuerfreiheit s. § 14 Rz. 111 ff.
- zum Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers s. § 14 Rz. 119a f.
- zum Hinweis auf die Ausfertigung einer Gutschrift nach § 14 Abs. 2 Satz 2 s. § 14 Rz. 119c
- zu Rechnungsangaben in Sonderfällen s. § 14 Rz. 120 ff.
- zu Erleichterungen bei den Rechnungsangaben s. § 14 Rz. 140 ff.
- zu Rechnungsangaben in § 13b – Fällen durch nicht im Inland ansässige Unternehmer s. § 14 Rz. 170 ff.

548 Der deutsche Gesetzgeber hat bislang die **Vorgaben zu den erforderlichen Rechnungsangaben**, wie sie sich aus Art. 226 MwStSystRL ergeben, **nicht vollumfänglich in nationales Recht umgesetzt**. Nach **Art. 226 Nr. 7a MwStSystRL** muss eine Rechnung die Angabe „Besteuerung nach vereinbarten Entgelten“ enthalten, sofern der Steueranspruch gem. Art. 66 Buchst. b MwStSystRL zum Zeitpunkt des Eingangs der Zahlung entsteht und das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Obgleich diese Voraussetzungen – insb. der Zeitpunkt der Vorsteuerentstehung bei Ist-Versteuerung i.S.d. § 20 (s. Rz. 303 ff.) – auch im

1 BFH v. 24.9.1987 – V R 50/85, BStBl. II 1988, 688.

deutschen Umsatzsteuerrecht gelten, hat der deutsche Gesetzgeber bislang Art. 226 Nr. 7a MwStSystRL nicht im UStG umgesetzt. Es liegt mithin ein unionsrechtswidriges Umsetzungsdefizit vor. Hieraus folgt indes nicht, dass die Vorgaben zur Entstehung des Vorsteueranspruchs bei Ist-Versteuerung durch den Leistenden erst nach Einfügung einer dem Art. 226 Nr. 7a MwStSystRL entspr. Regelung in § 14 gelten.¹ Die Frage der Vorsteuerentstehung ist vielmehr unabhängig von den formellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs, zu denen insb. die einzelnen Rechnungsangaben i.S.d. Art. 226 MwStSystRL zählen. Gleichwohl ist es aus Gründen der Rechtssicherheit dringend geboten, dass der Gesetzgeber insoweit tätig wird, da nach derzeitiger Rechtslage ohne Hinweis in der Rechnung auf die vorliegende Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten beim Leistenden gem. § 20 der Leistungsempfänger den Zeitpunkt der Vorsteuerentstehung nicht sicher wird feststellen können, da er regelmäßig keine Kenntnis von der Art der Berechnung der Steuer beim Leistenden hat.² Aufgrund dieses gesetzgeberischen Unterlassens wird eine **Billigkeitsregelung aus Vertrauensschutzgründen** für Unternehmer, die aufgrund von Unkenntnis über die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten beim Leistenden den Vorsteuerabzug entspr. der nicht mehr aktuellen Vorgaben der FinVerw. in Abschn. 15.2. Abs. 2 UStAE in einem unzutreffenden Besteuerungszeitraum geltend machen, zwingend geboten sein (vgl. hierzu auch § 20 Rz. 169g).³

(vorläufig frei)

549–559

4. Identität von Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer

Aus dem Zweck der Rechnungsangaben, es der FinBeh. zu ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren,⁴ folgt, dass der leistende Unternehmer und der Rechnungsaussteller identisch sein müssen.⁵ Dies entspricht der Rechtsprechung des EuGH⁶, der zufolge die Angabe der Anschrift, des Namens und der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer es ermöglichen soll, eine Verbindung zw-

560

1 Ebenso: *Stadie* MwStR 2022, 181 (183).

2 So auch *Flad* UStB 2024, 22 (35); *Nieskens* UR 2023, 671 (672).

3 Ebenso: *Frye* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Rz. 104; a.A. *Stadie* MwStR 2022, 181 (183), der einen Vertrauensschutz des Leistungsempfängers verneint, jedoch nicht darauf eingeht, wie der Leistungsempfänger erkennen soll, dass der Leistende Ist-Versteuerer ist.

4 Vgl. EuGH v. 15.9.2016 – C-516/14 – Barlis 06, ECLI:EU:C:2016:690 Rz. 27.

5 BFH v. 12.8.2009 – XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259; v. 14.2.2019 – V R 47/16, BStBl. II 2020, 424 Rz. 25.

6 EuGH, Urt. v. 15.11.2017 – C-374/16 und C-375/16 – Geissel und Butin, ECLI:EU:C:2017:867 Rz. 42.

schen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und einem konkreten Wirtschaftsteilnehmer, dem Rechnungsaussteller, herzustellen. Die Identifizierung des Rechnungsausstellers erlaubt es der Steuerverwaltung, zu prüfen, ob der Mehrwertsteuerbetrag, der für einen Steuerabzug in Betracht kommt, Gegenstand einer Steuererklärung war und entrichtet wurde. Dem StPfl. erlaubt diese Identifizierung außerdem, zu klären, ob der fragliche Rechnungsaussteller stpfl. im Sinne der Mehrwertsteuervorschriften ist.

- 561 Sind Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer nicht identisch, scheidet ein Vorsteuerabzug aus. Eine Unbeachtlichkeit der unzutreffenden Angabe des Rechnungsausstellers als formeller Vorsteuerabzugsvoraussetzung (vgl. hierzu Rz. 50) kommt in diesem Fall regelmäßig nicht in Betracht. Denn bei fehlender Identität zwischen Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer verfügt die FinBeh. nicht über sämtliche Daten, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen des Vorsteueranspruchs gegeben sind.¹

5. Rechnungsberichtigung

a) Einführung

- 562 Das Recht auf Vorsteuerabzug kann grds. erst ausgeübt werden, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 vorliegt.² Eine Rechnung kann jedoch nach § 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a enthält oder Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Einer Rechnungsberichtigung im vorgenannten Sinne gleichgestellt ist die **Stornierung** der ursprünglichen Rechnung **bei gleichzeitiger Neuausstellung**.³

b) Voraussetzungen

aa) Bezug auf die zu berichtigende Rechnung

- 563 Voraussetzung für eine Berichtigung von Rechnungen ist in formeller Hinsicht, dass sich aus dem Berichtigungsdokument ein **Bezug auf die zu berichtigende Rechnung** ergibt (§ 31 Abs. 5 Satz 2 UStDV).⁴ Dies geschieht regelmäßig durch die Angabe der fortlaufenden Nummer dieser ursprünglichen Rechnung.⁵ Zumindest muss sich aus dem Berichtigungsdokument ein konkreter und eindeutiger Bezug zu der berichtigten Rechnung ergeben, wobei

1 Vgl. hierzu: EuGH v. 15.9.2016 – C-516/14 – Barlis 06, UR 2016, 795 Rz. 43 f.

2 BFH v. 20.7.2012 – V B 82/11, DStR 2012, 1702 m. Anm. Marchal UR 2012, 754.

3 BFH v. 22.1.2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 Rz. 18.

4 BFH v. 22.1.2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 Rz. 18.

5 Abschn. 14.11. Abs. 1 Satz 5 UStAE.

sich ein solcher Bezug auch aus einem Begleitdokument zur berichtigenden Rechnung ergeben kann, so dass dieses Begleitdokument mit der anliegenden neuen Rechnung als Berichtigungsdokument angesehen werden kann.¹

bb) Begrenzung auf falsche oder unvollständige Angaben?

Ob eine (rückwirkende) Rechnungsberichtigung zudem erfordert, dass die zu berichtigende Rechnung **falsche oder unvollständige Angaben** enthält, ist **fraglich**. Der BFH hat dies in seiner früheren Rechtsprechung ausdrücklich bejaht und die Berichtigung einer Rechnung, die zutreffende Angaben enthielt, abgelehnt.² In einer neueren Entscheidung hat der XI. Senat des BFH jedoch offengelassen, ob er dieser Auffassung weiter folgen kann.³ **Richtigerweise** ist im Lichte des Art. 219 MwStSystRL (vgl. hierzu Rz. 141) das Erfordernis von falschen oder unvollständigen Angaben als Voraussetzung für eine Rechnungsberichtigung als unionsrechtswidrig anzusehen. Die Richtlinienbestimmung enthält eine solche Einschränkung nicht. Dies bedeutet indes nicht, dass jede beliebige Rechnungsergänzung Rückwirkung entfaltet. Vielmehr ist im Einzelfall abzugrenzen, ob es sich bei Ergänzungen der ursprünglichen Rechnung tatsächlich um eine Berichtigung oder nicht vielmehr um eine neue Rechnung handelt. Die Beurteilung dieser Frage hängt von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls ab. 564

cc) Erleichterungen bei Kleinbetragsrechnungen

Kleinbetragsrechnungen nach § 33 UStDV müssen nur berichtigt werden, soweit diese Vorschrift die in Rede stehenden Angaben erfordert. Auf eine rückwirkende Korrektur von Voranmeldungen innerhalb eines Besteuerungszeitraumes kann nach Auffassung der FinVerw. verzichtet werden.⁴ 565

dd) Berichtigungsfähigkeit der Rechnung

Für eine Rechnungsberichtigung fordert der BFH⁵ darüber hinaus eine sog. **Berichtigungsfähigkeit** der ursprünglich erteilten Rechnung, die es erfordert, dass die Rechnung zumindest Angaben 566

1 BFH v. 22.1.2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 Rz. 18.

2 BFH v. 19.6.2013 – XI R 41/10, BStBl. II 2014, 738 Rz. 37.

3 BFH v. 22.1.2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 Rz. 21.

4 BMF v. 18.9.2020 – III C 2-S 7286-a/19/10001:001, FMNR44f000020, BStBl. I 2020, 976 Rz. 16.

5 BFH v. 20.10.2016 – V R 26/15, BStBl. II 2020, 593; v. 22.1.2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 Rz. 17; v. 7.7.2022 – V R 33/20, BStBl. II 2022, 821 Rz. 17.

- zum **Rechnungsaussteller**,
- zum **Leistungsempfänger**,
- zur **Leistungsbeschreibung**,
- zum **Entgelt** und
- zur **gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer**

enthält. Diese zwingend erforderlichen Angaben dürfen zudem **nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend** sein, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen.¹ Welchen Grad der Konkretisierung der BFH für diese Angaben fordert, hat er bislang nicht allgemein für sämtliche Rechnungsangaben dargelegt. Maßstab sind jeweils die **Gesamtumstände des Einzelfalls**.²

567 In seiner bisherigen Rechtsprechung zur Berichtigungsfähigkeit von Rechnungen hat sich der BFH insb. zu den Anforderungen an eine hinreichende **Leistungsbeschreibung** geäußert. Danach ist erforderlich, dass eine berichtigungsfähige Rechnung Angaben tatsächlicher Art enthalten muss, die es erlauben, die **abgerechnete Leistung zu identifizieren**, was zwar keine erschöpfende Beschreibung der konkret erbrachten Leistung erfordert; die Rechnung muss es aber ermöglichen, die Leistung, über die abgerechnet worden ist, eindeutig und leicht nachprüfbar festzustellen.³ An einer Leistungsbeschreibung fehlt es danach, wenn die **Angaben in hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend** sind, was beispielsweise dann anzunehmen ist, wenn sich aus der Abrechnung keinerlei Anhaltspunkte für die Art des gelieferten Gegenstandes oder der sonstigen Leistung ergeben.⁴ Aus der **Firmenbezeichnung** des Leistenden oder des Leistungsempfängers **kann allein grds. nicht auf die abgerechnete Leistung geschlossen** werden, so dass allein aus der Firmenbezeichnung eine unzureichende Leistungsbeschreibung nicht konkretisiert werden kann.⁵ Die Firmen- oder Unternehmerbezeichnung kann jedoch **einer von mehreren Umständen** sein, die bei der **Würdigung der Gesamtumstände** des Einzelfalls zur Bestimmung des Leistungsgegenstandes herangezogen werden kann.⁶

568 Nach diesen Grundsätzen hat der BFH z.B. entschieden, dass es für eine berichtigungsfähige Rechnung genügt, wenn die Rechnung unter dem Briefkopf eines Rechtsanwalts erteilt wird und auf einen nicht näher bezeichneten Beratervertrag Bezug nimmt oder dass sie über „allgemeine wirtschaftliche Bera-

1 BFH v. 20.10.2016 – V R 54/14, BFH/NV 2017, 488 Rz. 15.

2 BFH v. 12.3.2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 Rz. 24.

3 BFH v. 12.3.2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 Rz. 24.

4 BFH v. 10.7.2019 – XI R 28/18, BFH/NV 2020, 313 Rz. 16.

5 BFH v. 12.3.2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 Rz. 35.

6 FG Köln v. 15.2.2018 – 2 K 1386/17, Rz. 35, bestätigt durch BFH v. 15.10.2019 – V R 19/18, BStBl. II 2020, 600 Rz. 21.

tung“ oder „betriebswirtschaftliche Beratung“ ausgestellt ist.¹ Nicht ausreichend sollen demgegenüber die Angaben „Transfer Sum November 2005“ oder „Sales Products“ sein, da diese derart unbestimmt sind, dass sie einer fehlenden Angabe gleichstehen, weil sich ihnen nicht entnehmen lässt, ob überhaupt über einen steuerbaren Umsatz abgerechnet werden und welcher Art der Umsatz sein soll.² Das **Fehlen einer gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer** ist nach Auffassung des BFH **stets berichtigungsschädlich**: Erteilt beispielsweise ein Unternehmer in der Annahme einer Leistungserbringung im Ausland eine Ausgangsrechnung ohne inländischen Steuerausweis, kann er diese nicht in der Weise berichtigen, dass dem späteren Ausweis inländischer Umsatzsteuer Rückwirkung für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zukommt.³

Der BFH hält die vorgenannten Anforderungen für **mit den unionsrechtlichen Vorgaben vereinbar**.⁴ Ob dies tatsächlich der Fall ist, lässt sich jedoch aufgrund der bislang sehr einzelfallbezogenen Ausführungen des BFH in seinen Judikaten zur Berichtigungsfähigkeit von Rechnungen derzeit nicht abschließen beurteilen. Nach Auffassung des EuGH in der Rs. **Wilo Salmson France** (vgl. hierzu Rz. 140) ist ein Dokument bereits dann eine berichtigungsfähige Rechnung, wenn es Angaben enthält, die erforderlich sind, damit die Steuerverwaltung feststellen kann, ob die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllt sind.⁵ Fehlen derartige Angaben, handelt es sich bei dem Dokument nicht um eine (berichtigungsfähige) Rechnung, selbst wenn es als solches bezeichnet ist.⁶ Soweit der BFH fordert, dass eine berichtigungsfähige Rechnung Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalten muss, ist dem im Grundsatz zwar zuzustimmen. Denn diese Angaben sind zur Feststellung der materiellen Voraussetzungen des Vorsteueranspruchs unerlässlich. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass sich die erforderlichen Angaben auch durch Auslegung ergeben können. Soweit dies vom BFH hinreichend beachtet wird, dürfte die Rechtsprechung des BFH zur Berichtigungsfähigkeit von Rechnungen unionsrechtskonform sein.

Die **FinVerw.** hat zur Frage der Berichtigungsfähigkeit von Rechnungen im BMF-Schreiben v. 18.9.2020⁷ Stellung genommen. Zur Konkretisierung der unter Rz. 566 genannten Angaben vertritt sie folgende Auffassung:

1 BFH v. 20.10.2016 – V R 26/15, BStBl. II 2020, 593 Rz. 19.

2 BFH v. 12.3.2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, Rz. 29 f.

3 BFH v. 7.7.2022 – V R 33/20, BStBl. II 2022, 821 Rz. 21.

4 BFH v. 7.7.2022 – V R 33/20, BStBl. II 2022, 821 Rz. 17.

5 EuGH v. 29.9.2022 – C-235/21 – Raiffeisen Leasing, UR 2022, 799 Rz. 42.

6 EuGH v. 21.10.2021 – C-80/20 – Wilo Salmson France, UR 2021, 876 Rz. 81.

7 III C 2-S 7286-a/19/10001:001, FMNR44f000020, BStBl. I 2020, 976.

- **Leistender Unternehmer/Leistungsempfänger:**¹ Es muss eine eindeutige Identifizierung auch unter Berücksichtigung des § 31 Abs. 2 UStDV möglich sein. Dabei ist ausreichend, wenn der leistende Unternehmer/der Leistungsempfänger durch die Gesamtheit der vorliegenden Angaben in der Rechnung eindeutig identifizierbar und eine Verwechslungsgefahr mit anderen Unternehmern ausgeschlossen ist. Fehlende oder falsche Rechtsformzusätze sind nur dann unschädlich, wenn jeglicher Zweifel an der Identität des Leistenden ausgeschlossen ist. Danach ist der leistende Unternehmer/Leistungsempfänger insb. dann nicht ausreichend bezeichnet, wenn eine Scheinfirma angegeben ist, die Identität des leistenden Unternehmers/Leistungsempfängers nur schwer zu ermitteln ist oder diese sich lediglich aus Unterlagen ergibt, die nicht Teil der Rechnung sind und auf die in der Rechnung auch nicht Bezug genommen wird.²
- **Leistungsbeschreibung:**³ Erforderlich ist eine Konkretisierung dahingehend, dass die erbrachte Leistung und ein Bezug zum Unternehmen des Leistungsempfängers erkennbar sind. Eine unrichtige Leistungsbezeichnung, für die der leistende Unternehmer die gesondert ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 schuldet, ist nicht mit Rückwirkung berichtigungsfähig. Dagegen kann eine nur ungenaue Angabe der Leistungsbezeichnung die Voraussetzungen für eine rückwirkend berichtigungsfähige Mindestangabe erfüllen. Für eine Berichtigungsfähigkeit der Rechnung noch hinreichend konkretisiert sind Angaben wie „Beratung“ in der Rechnung eines Rechtsanwalts oder „Bauarbeiten“ in der Rechnung eines Bauunternehmens.
- **Entgelt:** Für eine hinreichende Konkretisierung des Entgelts ist nach Auffassung der FinVerw. erforderlich, aber auch ausreichend, wenn durch die Angabe des Bruttorechnungsbetrags und des gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrags das Entgelt als Bemessungsgrundlage ohne weiteres errechnet werden kann.⁴
- **Gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer:** Bei fehlendem Ausweis der Umsatzsteuer ist nach Auffassung der FinVerw. eine Rechnung nicht rückwirkend berichtigungsfähig.⁵ Dies soll selbst dann gelten, wenn in der Rechnung neben dem Entgelt auch der Bruttorechnungsbetrag angegeben ist. Eine Ausnahme hiervon sieht die FinVerw. nur dann vor, wenn aufgrund einer fälschlicherweise angenommenen Übertragung der Steuerschuldner-

1 Abschn. 15.2a. Abs. 2 Satz 10 UStAE.

2 Abschn. 15.2a. Abs. 2 Satz 10 UStAE.

3 BMF v. 18.9.2020 – III C 2-S 7286-a/19/10001:001, FMNR44f000020, BStBl. I 2020, 976 Rz. 20.

4 BMF v. 18.9.2020 – III C 2-S 7286-a/19/10001:001, FMNR44f000020, BStBl. I 2020, 976 Rz. 21.

5 BMF v. 18.9.2020 – III C 2-S 7286-a/19/10001:001, FMNR44f000020, BStBl. I 2020, 976 Rz. 23.

schaft (§ 13b Abs. 2 und 5) zunächst keine Umsatzsteuer in der Rechnung ausgewiesen wird. In diesem Fall soll einer später erteilten Korrekturrechnung ausnahmsweise Rückwirkung zukommen.¹

Die FinVerw. hat eine **Nichtbeanstandungsregelung** für die Durchführung von rückwirkenden Rechnungsberichtigungen erlassen. Danach wird es nicht beanstandet, wenn bei bis zum 31.12.2020 übermittelten Rechnungsberichtigungen nach § 31 Abs. 5 UStDV, die nach dem BFH-Urt. v. 20.10.2016 (V R 26/15) Rückwirkung besitzen, der Vorsteuerabzug gleichwohl erst in dem Besteuerungszeitraum geltend gemacht wird, in dem die berichtigte Rechnung ausgestellt wird. Eine Berufung hierauf scheidet aus, wenn der Vorsteuerabzug bereits aus der ursprünglichen Rechnung gewährt wurde.²

Die Anforderungen der **FinVerw.** an eine Berichtigungsfähigkeit von Rechnungen sind **teilweise nicht mit den unionsrechtlichen Vorgaben vereinbar**. Soweit die FinVerw. bei fehlendem Steuerausweis in Fällen der Übertragung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gem. § 13b Abs. 2 und 5 eine rückwirkende Rechnungsberichtigung für möglich erachtet, steht dies in Widerspruch zu den unionsrechtlichen Vorgaben, die der EuGH aufgestellt hat (s. Rz. 140, 569).³ Das Vorliegen einer „geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer“ ist nach Auffassung des EuGH eine materiell-rechtliche Voraussetzungen des Vorsteueranspruchs und erfordert eine tatsächliche Belastung des Leistungsempfängers mit der auf die Eingangsleistung entfallenden Umsatzsteuer (s. Rz. 110 ff.). Um diese Belastungswirkung feststellen zu können, muss sich aus der Rechnung ergeben, dass der Leistungsempfänger eine entspr. Belastung zu tragen hat. Dies ist bei fälschlicherweise angenommener Übertragung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger indes nicht der Fall. Daher liegt nach der EuGH-Rechtsprechung in diesem Fall keine berichtigungsfähige Rechnung vor. Demgegenüber ist die von der FinVerw. im Übrigen angenommene generelle Ablehnung einer Berichtigungsfähigkeit bei Fehlen eines gesonderten Steuerausweises in der Rechnung ebenfalls unionsrechtswidrig: Denn es genügt nach der EuGH-Rechtsprechung, wenn aus der Rechnung die Belastung des Leistungsempfängers mit Umsatzsteuer ersichtlich ist. Daher muss es genügen, wenn in der Rechnung sowohl Entgelt als auch Bruttorechnungsbetrag angegeben sind, da in diesem Fall durch einfache Differenzbildung der Umsatzsteuerbetrag ermittelbar ist.

571

1 BMF v. 18.9.2020 – III C 2-S 7286-a/19/10001:001, FMNR44f000020, BStBl. I 2020, 976 Rz. 23.

2 BMF v. 18.9.2020 – III C 2-S 7286-a/19/10001:001, FMNR44f000020, BStBl. I 2020, 976 Rz. 32.

3 Ebenso: *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rz. 846.

ee) Zeitliche Grenze für eine Rechnungsberichtigung?

- 572 Eine **zeitliche Grenze** für die Rechnungsberichtigung **besteht grds. nicht**.¹ Nach allgemeinen Grundsätzen ist eine Berichtigung daher bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG möglich.² Denn das Gericht entscheidet nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Zu diesem Gesamtergebnis gehören alle rechtserheblichen Umstände tatsächlicher Art, die Gegenstand der mündlichen Verhandlung waren.³
- 573–579 (vorläufig frei)

c) Rückwirkung

aa) Einführung

- 580 Wird zunächst eine Rechnung ausgestellt, die den Anforderungen der §§ 14, 14a nicht entspricht, und wird diese Rechnung später nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt, kann das Recht auf Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aufgrund der berichtigten Rechnung entspr. den unionsrechtlichen Vorgaben (vgl. hierzu Rz. 140 f.) für den Besteuerungszeitraum ausgeübt werden, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde (sog. **Rückwirkung der Rechnungsberichtigung**).⁴ Die **Rückwirkung gilt dabei unabhängig** davon, ob die Berichtigung **zum Vorteil oder Nachteil** des StPfl. wirkt.⁵ Wesentliche Folge der Rückwirkung ist, dass eine **Verzinsung nach § 233a AO zu Lasten des StPfl. nicht möglich** ist.⁶

bb) Verfahrensrechtliche Voraussetzungen

- 581 Die Rückwirkung der Rechnungsberichtigung setzt indes voraus, dass eine Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung noch möglich ist. Denn andernfalls liefe die Berichtigung ins Leere. Eine berichtigte Rechnung kann mithin nur dann im Besteuerungszeitraum der ursprünglichen Rechnung Berücksichtigung finden, wenn die Umsatzsteuerfestsetzung für diesen Besteuerungszeitraum noch verfahrensrechtlich änderbar ist, mithin eine Änderungsvor-

1 BFH v. 20.10.2016 – V R 26/15, BStBl. II 2020, 593 Rz. 23.

2 BFH v. 15.10.2019 – V R 19/18, BStBl. II 2020, 600 Rz. 16; Abschn. 15.2a. Abs. 7 Satz 9 UStAE.

3 BFH v. 12.12.2013 – X R 33/11, BFH/NV 2014, 693 Rz. 26.

4 BFH v. 20.10.2016 – V R 54/14, BFH/NV 2017, 488 Rz. 13; v. 7.7.2022 – V R 33/20, BStBl. II 2022, 821 Rz. 17; Abschn. 15.2a. Abs. 7 Satz 13 UStAE.

5 BFH v. 22.1.2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 Rz. 17.

6 BFH v. 20.10.2016 – V R 26/15, BStBl. II 2020, 593 Rz. 26.

schrift einschlägig ist. Aufgrund der ausdrücklichen Regelung in § 14 Abs. 4 Satz 4 stellt die Rechnungsberichtigung **kein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO** dar. Dies ist mit dem Unionsrecht vereinbar: Da der EuGH die Rechnung richtigerweise als bloß formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ansieht (s. Rz. 122), fehlt es bei einer Rechnungsberichtigung an der für ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO erforderlichen Änderung materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Steuertatbestandes.¹ Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteueranspruch lagen bereits mit der ursprünglichen (berichtigungsfähigen) Rechnung vor. Bei der Rechnungsberichtigung handelt es sich demgegenüber um die bloße Korrektur formeller Anforderungen, die für den Vorsteuerabzug ohnehin unerheblich sind (s. Rz. 120 ff.). Daher bewirkt die Rechnungsberichtigung keine Änderung des materiell-rechtlichen Vorsteueranspruchs. Diese verfahrensrechtliche Einordnung hat insb. Konsequenzen für den Eintritt der Festsetzungsverjährung: Es kommt mangels Vorliegens eines rückwirkenden Ereignisses nicht zu einem Hinausschieben des Beginns der Festsetzungsfrist gem. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO. Bei Eintritt der Festsetzungsverjährung ist daher eine rückwirkende Rechnungsberichtigung nicht mehr möglich. Dem stehen auch die EuGH-Urteile in der Rs. Biosafe² und der Rs. Volkswagen³ nicht entgegen, da es in diesen Entscheidungen um eine vom EuGH für unzulässig erachtete spezifische, im deutschen UStG nicht enthaltene Ausschlussfrist für den Vorsteuerabzug, nicht aber um die allgemeine Festsetzungsfrist ging.⁴

d) Konkurrenz zur Unbeachtlichkeit formeller Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs

Das Verhältnis zwischen rückwirkender Rechnungsberichtigung und der Unbeachtlichkeit formeller Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (s. Rz. 120 ff.) ist bislang nicht abschließend geklärt. Da das Fehlen einzelner Rechnungsangaben für den Vorsteuerabzug ohnehin unerheblich ist, erschließt sich nicht, welchen Sinn und Zweck daneben eine Rechnungsberichtigung haben soll. Denn wenn bereits eine nicht ordnungsgemäße Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt, bedarf es schlechthin keiner Rechnungsberichtigung mehr.⁵

1 Ebenso: Korn in Bunjes, UStG, 22. Aufl. 2023, § 14 Rz. 22; a.A. Heuermann UR 2019, 561 (565 f.).

2 EuGH v. 12.4.2018 – C-8/17 – Biosafe, UR 2018, 399.

3 EuGH v. 21.3.2018 – C-533/16 – Volkswagen, UR 2018, 359.

4 Ebenso: Korn in Bunjes, UStG, 22. Aufl. 2023, § 14 Rz. 23.

5 So auch: Höink/Hudasch BB 2017, 215 (223); Radeisen DB 2017, 212 (214).

6. Prüf- und Ermittlungspflichten des Unternehmers und der FinVerw.

- 583 In tatsächlicher Hinsicht trägt **der Vorsteuerabzugsberechtigte** die Feststellungslast, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind (s. Rz. 61).¹ Der **Leistungsempfänger** muss sich davon **vergewissern**, ob der Rechnungsaussteller überhaupt existiert hat und eine Leistung selbst schuldet. Eine Unternehmerbescheinigung des leistenden Unternehmers kann er lediglich in den gesetzlich vorgesehenen Fällen verlangen. Außerdem muss er die inhaltlichen Angaben der Rechnung – mit Ausnahme der Steuernummer, der USt-IdNr. und der Rechnungsnummer² – **überprüfen**. Als Angaben und Unterlagen, die der Leistungsempfänger für den Nachweis benötigt, kommen in Betracht: Unbedenklichkeitsbescheinigung des FA, Gewerbeanmeldung, Handelsregisterauszug, Firmenunterlagen, Referenzen, Bankauskünfte etc. Der Leistungsempfänger muss aber **keinen echten Negativbeweis** dahingehend erbringen, dass er keine Anhaltspunkte für etwaige Ungereimtheiten in Bezug auf den Leistenden oder die Leistung hatte.³
- 584 Im Fall einer **fehlerhaften oder unvollständigen Rechnung** vertritt die **FinVerw.** die Auffassung, dass **keine Pflicht der FinBeh.** bestehe, fehlende Informationen **von Amts wegen zu ermitteln**.⁴ Das ist jedenfalls in dieser Allgemeinheit **unzutreffend**: Die gesetzliche Amtsermittlungspflicht der FinBeh. gem. § 88 AO kann zwar bei Mitwirkungspflichtverletzungen des StPfl. vermindert sein. Wenn für die FinBeh. aber Fehler oder Unvollständigkeiten in einer Rechnung offen ersichtlich sind, hat sie weitere Ermittlungen beim StPfl. (z.B. Aufforderung zur Ergänzung bzw. Berichtigung der Rechnung) vorzunehmen, bevor sie den Vorsteuerabzug endgültig versagt.

585–599 (vorläufig frei)

1 Vgl. BFH v. 26.8.2004 – V B 243/03, UR 2005, 217; v. 3.8.2007 – V B 73/07, BFH/NV 2007, 2368; v. 27.8.2009 – XI B 124/08, BFH/NV 2009, 2010 Rz. 9; v. 13.12.2018 – V R 65/16, BFH/NV 2019, 303 Rz. 26; FG Münster v. 5.5.2022 – 5 K 1579/19 U, MwStR 2023, 100 Rz. 73; allgemein zur Prüfungspflicht durch den Leistungsempfänger Neeser UVR 2008, 285.

2 BFH v. 2.9.2010 – V R 55/09, BStBl. II 2011, 235.

3 FG Münster v. 12.12.2013 – 5 V 1934/13 U, EFG 2014, 395.

4 BMF v. 18.9.2020 – III C 2-S 7286-a/19/10001:001, FMNR44f000020, BStBl. I 2020, 976 Rz. 13.