

# Beilage „Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei einer Änderung der Verhältnisse – Anwendungsfälle und Rechtsfolgen“

zum Mandanten-Rundschreiben 2/2006

1. Bedeutung der Regelungen zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs
2. Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens
3. Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens
4. Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingehenden Gegenständen
5. Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei sonstigen Leistungen, die nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden
6. Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten
7. Geschäftsveräußerung und andere Formen der Rechtsnachfolge
8. Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs

## 1 Bedeutung der Regelungen zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs

Das Recht auf Vorsteuerabzug aus von anderen Unternehmern bezogenen Leistungen entsteht – unter den sonstigen Voraussetzungen – im Zeitpunkt, in dem die Leistung bezogen wurde oder im Falle der Voraus- oder Anzahlung im Zeitpunkt der Zahlung. In diesem Zeitpunkt muss entschieden werden, ob der Vorsteuerabzug in vollem Umfang oder ggf. nur anteilig oder auch gar nicht gewährt wird. Zu einem Vorsteuerabzug in vollem Umfang kommt es insbesondere dann nicht, wenn die bezogenen Leistungen für Ausgangsumsätze verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ausschließen; so bei Leistungen, die selbst nicht der Besteuerung unterliegen oder aber steuerfrei sind.

Ändern sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Voraussetzungen später, werden also die bezogenen Leistungen z.B. zunächst für steuerfreie und dann später aber für steuerpflichtige Umsätze verwendet, so ist zu prüfen, ob eine Vorsteuerberichtigung durchgeführt werden kann oder muss. Dies ist nur in bestimmten, gesetzlich geregelten Fällen möglich.

In der Praxis hat die Vorsteuerberichtigung große Bedeutung. Es kann zu materiell **bedeutsamen Korrekturen des Vorsteuerabzugs sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Unternehmers** kommen. Betroffen sind vor allem – aber nicht nur – Gebäude, die zunächst mit Option für die Umsatzsteuer vermietet werden und später aber eine Option nicht mehr möglich ist, weil beispielsweise nun an eine Privatperson vermietet wird. In diesem Fall kann es zu erheblichen Nachforderungen aus erstatteten Vorsteuerbeträgen, die z.B. aus dem Erwerb oder der Errichtung des Gebäudes oder dessen Erhaltung resultieren, kommen.

Zu diesem Themenkomplex und den insbesondere in der jüngeren Vergangenheit erfolgten **gesetzlichen Änderungen**, die zu einer **deutlichen Ausweitung des Anwendungsbereichs** geführt haben, nimmt die **Finanzverwaltung** mit Schreiben vom 6.12.2005 (Aktenzeichen IV A 5 – S 7316 – 25/05) ausführlich Stellung. Die wichtigsten Korrekturfälle und die daraus resultierenden steuerlichen Änderungen stellen wir im Folgenden dar.

## 2 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs kommt nur bei den im Gesetz genannten Berichtigungsobjekten in Frage. Hierunter fallen zunächst insbesondere **Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens**, aber auch immaterielle Vermögensgegenstände, wie Software oder Patente, ein erworbener Firmenwert oder auch Mietereinbauten. Es handelt sich also um Wirtschaftsgüter, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden.

### a) Änderung der Verhältnisse

Eine Korrektur der Vorsteuer erfolgt immer nur dann, wenn sich die Verhältnisse hinsichtlich des

Vorsteuerabzugs geändert haben. **Bei dieser Prüfung** sind die aktuellen Verhältnisse mit denen zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu vergleichen. Eine Korrektur erfolgt darüber hinaus nur innerhalb eines bestimmten Berichtigungszeitraumes.

Eine **Änderung der Verhältnisse** liegt insbesondere vor, wenn sich auf Grund der tatsächlichen Verwendung ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerabzug im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug ergibt. Bei dem **wichtigsten Anwendungsfall** einer Vorsteuerberichtigung, nämlich **bebauten und unbebauten Grundstücken**, ist dies z.B. in folgenden Fällen gegeben:

- Übergang von einer durch Option zur Umsatzsteuer steuerpflichtigen Vermietung zu einer steuerfreien Vermietung und umgekehrt (Beispiel: Eine als Wohnung vermietete Einheit wird umgebaut und als Büro vermietet);
- Übergang von der eigengewerblichen Nutzung von Räumen zu einer steuerfreien Vermietung (Beispiel: Ein gewerblich genutzter Teil wird in Wohnungen umgebaut, die vermietet werden, oder in einem Betriebsgebäude wird eine Hausmeisterwohnung eingerichtet);
- Änderung des Vorsteueraufteilungsschlüssels bei Grundstücken, die sowohl an Unternehmer (mit Umsatzsteuer) als auch an Privatpersonen (ohne Umsatzsteuer) vermietet werden;
- steuerfreie Veräußerung eines eigengewerblich genutzten oder eines steuerpflichtig vermieteten Gebäudes;
- steuerpflichtige Veräußerung (durch Option) eines bislang steuerfrei vermieteten Gebäudes.

Bei anderen Wirtschaftsgütern als Grundstücken ist eine Vorsteuerberichtigung insbesondere angezeigt, wenn der Unternehmer das Wirtschaftsgut innerhalb des Unternehmens für Ausgangsumsätze nutzt, die den Vorsteuerabzug anders als ursprünglich geplant ausschließen oder zulassen.

#### **Beispiel 1:**

Sachverhalt: Unternehmer U erwirbt am 1.1.01 eine Maschine für 200.000 € zzgl. 32.000 € Umsatzsteuer. Es ist beabsichtigt, die Maschine zur Hälfte für vorsteuerabzugsberechtigte Leistungen zu nutzen.

Im Jahr 02 wird die Maschine ausschließlich zur Tätigkeit von Umsätzen verwendet, welche den Vorsteuerabzug ausschließen. Ab dem Jahr 03 wird die Maschine dagegen zu 75% zur Erzielung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug zulassen.

Lösung: In 01 können entsprechend der Nutzung 50% der Vorsteuer, also 16.000 €, geltend gemacht werden.

In 02 tritt eine Änderung der Verhältnisse ein. Der Abzugssatz beträgt dann 0%. Zu berichtigen sind 32.000 €: 5 = 6.400 €, da der Berichtigungszeitraum fünf Jahre beträgt und hiervon 50% (Differenz zwischen dem ursprünglichen Abzugssatz und dem in 02 maßgeblichen Abzugssatz). In 02 sind also 3.200 € Vorsteuern zurückzuzahlen.

In den Jahren 03, 04 und 05 ist jeweils folgende Berichtigung vorzunehmen: Zu berichtigen sind 32.000 € : 5 = 6.400 €, da der Berichtigungszeitraum fünf Jahre beträgt und hiervon 25% (Differenz zwischen dem ursprünglichen Abzugssatz und dem in 02 maßgeblichen Abzugssatz). In diesen Jahren sind also jeweils 1.600 € Vorsteuern zu Gunsten des Unternehmers zu korrigieren.

#### **b) Ausschluss einer Berichtigung**

Führt eine Vorsteuerberichtigung zu einem **erstmaligen Vorsteuerabzug**, weil der Vorsteuerabzug im Leistungsbezugszeitpunkt ausgeschlossen war, so können im Zeitpunkt der Berichtigung nur die Vorsteuern geltend gemacht werden, für die die allgemeinen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erfüllt sind. Insbesondere muss also eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegen.

#### **Hinweis:**

Insbesondere bei Gebäuden, die zunächst ohne Umsatzsteuer vermietet werden, innerhalb des Berichtigungszeitraums aber eine Option zur Umsatzsteuer möglich ist, weil z.B. dann an einen Unternehmer vermietet wird, sollte daher dringend darauf geachtet werden, dass ordnungsgemäße Rechnungen über den Erwerb und spätere Aufwendungen, wie z.B. Instandhaltungen, vorliegen und aufbewahrt werden.

Eine **Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist darüber hinaus nur möglich**, soweit die bezogenen Leistungen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dem Unternehmen zugeordnet wurden. Somit scheidet eine Vorsteuerkorrektur in folgenden Fällen aus:

- Ein Nichtunternehmer (Privatperson) bezieht Leistungen und verwendet diese später unternehmerisch.
- Der Unternehmer ordnet eine bezogene Leistung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs seinem privaten Bereich zu und nutzt später die Leistung unternehmerisch. Beispiel: Ein Kfz wird im Privatvermögen angeschafft (kein Vorsteuerabzug), später aber überwiegend betrieblich genutzt.
- Nichtunternehmerisch genutzte Gebäudeteile werden als separater Gegenstand beim Leistungsbezug dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet und später unternehmerisch genutzt – z.B. bei Umwandlung bisheriger Wohnräume in Büroräume.
- Der Unternehmer nutzt einen bezogenen Gegenstand zunächst zu weniger als 10% für sein Unternehmen, und daher kann die Leistung nicht dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet werden; später wird diese Grenze aber überschritten.

### c) Berichtigungszeitraum

Der Zeitraum, für den eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen ist, beträgt **grundsätzlich volle fünf Jahre** ab dem Beginn der erstmaligen tatsächlichen Verwendung. **Bei Grundstücken und Gebäuden** verlängert sich der Berichtigungszeitraum auf **zehn Jahre**. Bei Wirtschaftsgütern mit einer kürzeren Verwendungsdauer (maßgebend ist insoweit die ertragsteuerliche Nutzungsdauer) ist der entsprechend kürzere Berichtigungszeitraum bei einer möglichen Berichtigung des Vorsteuerabzugs zu Grunde zu legen.

#### Hinweis:

Erfolgt eine Änderung der Verhältnisse zu einem späteren Zeitpunkt, so ist eine Berichtigung – weder zu Gunsten noch zu Ungunsten des Unternehmers – nicht vorzunehmen.

## 3 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens

Eine andere Prüfung muss bei **Wirtschaftsgütern, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden**, erfolgen. Dies sind im Wesentlichen Wirtschaftsgüter, die in der Buchhaltung und der Bilanz als Umlaufvermögen eingestuft werden, so Waren oder zur Verarbeitung bestimmte Wirtschaftsgüter und zum alsbaldigen Verkauf bestimmte Grundstücke.

Insoweit gelten zunächst die oben aufgeführten Grundsätze hinsichtlich der Frage, wann eine „Änderung der Verhältnisse“ eingetreten ist und in welchen Fällen die Vorsteuerkorrektur ausgeschlossen ist. Allerdings unterliegt die Vorsteuerberichtigung bei diesen Wirtschaftsgütern **keinem Berichtigungszeitraum**. Vielmehr erfolgt eine Berichtigung im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung, wenn diese von der ursprünglichen Verwendungsabsicht (diese war für die Höhe des Vorsteuerabzugs maßgebend) beim Erwerb des Wirtschaftsgutes abweicht. Wann die spätere Verwendung des Wirtschaftsgutes erfolgt, spielt keine Rolle.

#### Beispiel 2:

Sachverhalt: Unternehmer U erwirbt am 1.7.01 ein Grundstück zum Preis von 2 Mio.€. Der Verkäufer hat im notariell beurkundeten Kaufvertrag auf die Steuerbefreiung verzichtet. U möchte das Grundstück an einen anderen Unternehmer unter Verzicht auf die Steuerbefreiung weiterveräußern, so dass er die von ihm aus dem Kaufpreis geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend macht.

Am 1.7.03 veräußert er das Grundstück entgegen der ursprünglichen Planung an eine hoheitlich tätige juristische Person des öffentlichen Rechts (z.B. Kommune, die in dem Gebäude die Verwaltung des Abwasserbetriebes unterbringt), so dass die Veräußerung des Grundstücks nicht als steuerpflichtig behandelt werden kann.

Lösung: Die tatsächlich steuerfreie Veräußerung schließt den Vorsteuerabzug aus und führt damit zu einer Änderung der Verhältnisse im Vergleich zu den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen. Da das Grundstück nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird, ist der gesamte ursprüngliche Vorsteuerbetrag i.H.v. 320000€ im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks zurückzuzahlen.

#### Beispiel 3:

Sachverhalt: Wie Beispiel 2, jedoch erfolgt die steuerfreie Veräußerung erst 18 Jahre nach dem steuerpflichtigen Erwerb des Grundstücks.

Lösung: Da das Grundstück nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen (späterer Verkauf) verwendet wurde, gilt

insoweit kein Berichtigungszeitraum. Deshalb ist auch in diesem Fall die ursprünglich geltend gemachte Vorsteuer im Zeitpunkt des steuerfreien Verkaufs zurückzuzahlen.

**Hinweis:**

In den meisten Fällen werden diese Wirtschaftsgüter nur kurzfristig im Unternehmensvermögen verbleiben. Ist dies z.B. wegen (entgegen den Planungen) schwerer Verkäuflichkeit (Beispiel3) anders, so ist es auf Grund des großen zeitlichen Abstands zwischen Erwerb und Weiterverkauf des Wirtschaftsgutes oft schwer, eine mögliche Vorsteuerkorrektur zu erkennen. Gerade in diesen Fällen sollte eine solche Beurteilung durch entsprechende Aufzeichnungen erleichtert werden.

#### **4 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingehenden Gegenständen**

##### **a) Bestandteile**

Unter diese Kategorie fallen **Gegenstände, die in einem anderen Wirtschaftsgut aufgehen**, das heißt mit diesem in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. Dies ist beispielsweise gegeben bei einem Austauschmotor oder einer Klimaanlage in einem Kfz oder Einbauküchen, Fenstern, Heizungsanlagen oder einem Aufzug in einem Gebäude.

Für den Bestandteil gilt dabei ein **eigenständiger Berichtigungszeitraum**, dessen Dauer sich danach bestimmt, in welches Wirtschaftsgut der Bestandteil eingeht (Grundstück oder sonstiges Wirtschaftsgut).

**Beispiel 4:**

Sachverhalt: Der Unternehmer U lässt am 1.1.01 für 100000€ zzgl. 16000€ gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ein neues Hallentor in ein Fabrikgebäude einbauen. Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer macht der Unternehmer geltend, da die Nutzung des Gebäudes im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen erfolgt. Der Berichtigungszeitraum des Gebäudes selbst endet am 30.6.02.

Ab Januar 02 verwendet U das Gebäude nur noch im Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

Lösung: Mit der geänderten Verwendung ab Januar 02 haben sich die Verwendungsverhältnisse sowohl für das Hallentor als auch für das Fabrikgebäude geändert. Hinsichtlich beider ist eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Die Vorsteuerberichtigung bezüglich des Hallentors ist unabhängig von der Dauer des Restberichtigungszeitraums des Gebäudes auf einen zehnjährigen Berichtigungszeitraum, der am 1.1.01 beginnt und am 31.12.10 endet, zu verteilen. Unabhängig davon ist für das Fabrikgebäude der Vorsteuerabzug für den am 30.6.02 endenden Berichtigungszeitraum zu berichtigen.

##### **b) Sonstige Leistungen an einem Wirtschaftsgut**

Eine Vorsteuerberichtigung kommt auch dann in Betracht, wenn an einem Wirtschaftsgut eine sonstige Leistung ausgeführt wird. Als Beispiel sind zu nennen der **Fassadenanstrich eines Gebäudes**, die Neulackierung eines Kfz, **Renovierungsarbeiten** oder die **Generalüberholung einer Aufzugs- oder einer Heizungsanlage**.

**Beispiel 5:**

Sachverhalt: Unternehmer U vermietet ein Gebäude ausschließlich mit Umsatzsteuer (an Unternehmer). Am 1.1.01 lässt U die Fassade des Gebäudes streichen. U nimmt den Vorsteuerabzug in vollem Umfang vor. Am 1.1.02 veräußert U das Gebäude steuerfrei an eine Privatperson.

Lösung: Die Veräußerung des Gebäudes stellt in Bezug auf die an dem Gebäude ausgeführte sonstige Leistung eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen dar. Des Weiteren ist der Vorsteuerabzug für die sonstige Leistung für die restlichen neun Jahre des Berichtigungszeitraums zu Lasten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen.

##### **c) Entnahme eines Wirtschaftsgutes aus dem Unternehmen**

Die Entnahme eines Wirtschaftsgutes aus dem Unternehmensvermögen hat dann grds. keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen, wenn die ursprüngliche Anschaffung des Wirtschaftsgutes nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, z.B. weil der Erwerb von einer Privatperson erfolgte. Werden aber nachträgliche Aufwendungen getätigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs zu prüfen.

Im Falle der Einfügung eines anderen Gegenstandes in das Wirtschaftsgut (z.B. Austauschmotor in einen Pkw) unter Geltendmachung von Vorsteuer ist zu differenzieren:

- Hat der eingefügte Gegenstand zu einer Werterhöhung geführt, die im Zeitpunkt der Entnahme noch nicht vollständig verbraucht ist, unterliegt bei einer Entnahme des Wirtschaftsgutes nur dieser Gegenstand der Umsatzbesteuerung. Eine Vorsteuerberichtigung kommt insoweit nicht in Betracht.
- Ist dagegen die durch den eingefügten Gegenstand verursachte Werterhöhung im Zeitpunkt der Entnahme in vollem Umfang verbraucht, so ist die Entnahme insgesamt nicht steuerbar. In diesem Fall liegt allerdings hinsichtlich des eingefügten Gegenstandes eine Änderung der Verhältnisse vor.

#### **Beispiel 6:**

Sachverhalt: Unternehmer U erwirbt in 01 einen Pkw von einer Privatperson für 50000€. Am 1.4.02 lässt er von einer Werkstatt für 2320€ eine Windschutzscheibe einbauen und macht 320€ Vorsteuer geltend. Als er den Pkw am 1.4.02 entnimmt, hat der Wert der Windschutzscheibe den aktuellen Wert des Pkw nicht erhöht.

Lösung: Die Entnahme des Pkw ist nicht steuerbar, da beim Erwerb kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte. Der Umsatzsteuer kann nur die Entnahme der Windschutzscheibe als Bestandteil des Pkw unterliegen. Da im Zeitpunkt der Entnahme jedoch keine Werterhöhung durch die Windschutzscheibe mehr vorhanden ist, ist die Entnahme des Pkw insgesamt nicht steuerbar. Hinsichtlich der Windschutzscheibe ist grundsätzlich eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Diese entfällt aber im vorliegenden Fall, da der hierauf entfallende Vorsteuerbetrag 1000€ nicht überschritten hat (siehe unten, Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs).

### **5 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei sonstigen Leistungen, die nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden**

Eine Vorsteuerberichtigung kommt auch in Betracht, wenn der Unternehmer sonstige Leistungen bezieht, die nicht in ein Wirtschaftsgut eingehen oder an diesem ausgeführt werden und deren Verwendung anders zu beurteilen ist, als dies zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs beabsichtigt war. Betroffen sind z.B. Beratungsleistungen, **Miet- oder Leasingaufwendungen, Anzahlungen für längerfristiges Mietleasing, Lizenzen** oder Werbeleistungen.

Aus **Vereinfachungsgründen** wird es aber von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der Unternehmer die Berichtigung des Vorsteuerabzugs auf solche sonstigen Leistungen beschränkt, für die in der Steuerbilanz ein Aktivposten gebildet werden müsste. Hierdurch wird der Anwendungsbereich deutlich (zu Gunsten des Unternehmers) eingeschränkt. So können z.B. Beratungskosten oder Werbeleistungen regelmäßig nicht zu einer Vorsteuerberichtigung führen.

#### **Beispiel 7:**

Sachverhalt: Unternehmer U ist Chirurg und schließt mit A einen für die Zeit vom 1.1.01 bis 31.12.07 befristeten Leasingvertrag für ein medizinisches Gerät ab. Als Leasingvorauszahlung wird ein Betrag von 100000€ zzgl. 16000€ Umsatzsteuer vereinbart. U beabsichtigt bei Zahlung das Gerät zur Ausführung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen (Schönheitsoperationen) zu verwenden. Aus diesem Grund wird für Januar 01 der Vorsteuerabzug in voller Höhe geltend gemacht. Tatsächlich kommt es ab dem 1.1.03 jedoch nur noch zur Erzielung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Ausgangsumsätze. Bei der Leasingondervorauszahlung handelt es sich um eine Ausgabe, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen als Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren wäre.

Lösung: Umsatzsteuerlich ist davon auszugehen, dass es sich um eine Zahlung für eine sonstige Leistung handelt, die nicht mit der erstmaligen Verwendung verbraucht ist. Der Berichtigungszeitraum beträgt fünf Jahre, beginnt am 1.1.01 und endet am 31.12.05 unabhängig von der Laufzeit des Leasingvertrages. U muss deshalb für die Jahre 03 bis 05 jeweils  $\frac{1}{5}$ , also 3200€ im Rahmen der Berichtigung des Vorsteuerabzugs zurückzahlen.

### **6 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

Für **nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, die an einem Wirtschaftsgut anfallen, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, gilt ein gesonderter Berichtigungszeitraum mit einer Dauer von fünf oder zehn Jahren. Dieser **gesonderte**

**Berichtigungszeitraum** endet allerdings spätestens dann, wenn das Wirtschaftsgut, für das die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen sind, nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird.

**Beispiel 8:**

Sachverhalt: Ein am 1.7.01 erstmalig verwendetes bewegliches Wirtschaftsgut hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von vier Jahren. Am 31.1.03 fallen nachträgliche Herstellungskosten an, durch die aber die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht verlängert wird.

Lösung: Der Berichtigungszeitraum für das Wirtschaftsgut selbst beträgt vier Jahre, endet also am 30.6.05. Für die nachträglichen Herstellungskosten beginnt der Berichtigungszeitraum erst am 1.2.03. Er endet am 31.1.08 und dauert somit unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes fünf Jahre, vorausgesetzt, das Wirtschaftsgut ist dann noch in Verwendung.

## 7 **Geschäftsveräußerung und andere Formen der Rechtsnachfolge**

In folgenden Fällen der Rechtsnachfolge liegt mangels Leistungsaustauschs **keine Änderung der Verhältnisse** vor, die zu einer Vorsteuerberichtigung führen können:

- **Geschäftsveräußerung im Ganzen**, die nicht der Umsatzsteuer unterliegt;
- Gesamtrechtsnachfolge, z.B. bei **Übergang eines Unternehmens im Rahmen der Erbfolge**;
- **Begründung oder Wegfall eines umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisses**.

In diesen Fällen wird der maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen. Vielmehr tritt der Rechtsnachfolger in die Verhältnisse des Rechtsvorgängers ein. Insoweit ist es wichtig, von dem Rechtsvorgänger die notwendigen Informationen und Unterlagen zu erhalten.

## 8 **Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs**

Nach der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung existiert eine Reihe von **Vereinfachungen** bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs entfällt, wenn die **Vorsteuer 1000€ nicht übersteigt**. Hierbei ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf das Berichtigungsobjekt entfallen.

Daneben erfolgt keine Berichtigung bei **Unterschreiten bestimmter Prozent- und Bagatellgrenzen**. Danach entfällt die Berichtigung des Vorsteuerabzugs, wenn sich bei einem Wirtschaftsgut in einem Kalenderjahr die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse um weniger als 10%-Punkte geändert haben. Das gilt aber nicht, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für dieses Kalenderjahr zu berichtigen ist, 1000€ übersteigt.

Beträgt die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Bezugskosten eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens entfallende Vorsteuer nicht mehr als 2500€, so ist die Berichtigung für alle Jahre des Berichtigungszeitraums insgesamt erst bei der Steuerfestsetzung für das letzte Kalenderjahr des maßgeblichen Berichtigungszeitraumes durchzuführen.

Die Vorsteuerberichtigung erfolgt grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum (meist der Kalendermonat), in dem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist. Bleibt der Betrag, um den der Vorsteuerabzug bei einem Berichtigungsobjekt für das Kalenderjahr zu berichtigen ist, jedoch nicht bei unter 6000€, so ist die Berichtigung erst im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Berichtigungsjahr durchzuführen.