

4 a. Umsatzsteuerrechtlicher Vorsteuerabzug

§ 9b

idF des EStG v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209)

(1) Der Vorsteuerbetrag nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes gehört, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts, auf dessen Anschaffung oder Herstellung er entfällt.

(2) Wird der Vorsteuerabzug nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes berichtigt, so sind die Mehrbeträge als Betriebseinnahmen oder Einnahmen, die Minderbeträge als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu behandeln; die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bleiben unberührt.

Autor: Dr. Jürgen **Eschenbach**, Richter am FG, Hannover
 Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**,
 Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 9b

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|---|------|
| A. Überblick zu § 9b | 1 | D. Geltungsbereich des § 9b | |
| B. Rechtsentwicklung des § 9b | 2 | I. Allgemeines | 10 |
| C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 9b | | II. Analoge Anwendung des § 9b auf die Bereiche der Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastung | 11 |
| I. Rechts- und steuersystematische Bedeutung | | III. Besonderheiten bei der Anwendung auf Kleinunternehmer iSd. § 19 UStG | 12 |
| 1. Historischer Regelungshintergrund | 3 | IV. Besonderheiten bei der Anwendung auf Durchschnittsversteuerter | 13 |
| 2. Regelungszweck und systematische Stellung des § 9b | 4 | V. Besonderheiten bei Option nach § 9 UStG | 14 |
| 3. Überblick über die Regelungsanordnungen des § 9b | 5 | E. Verhältnis zu anderen Vorschriften | |
| 4. Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen im Rahmen des § 9b | 6 | I. Verhältnis zu §§ 4 Abs. 4, 8 Abs. 1, 9 Abs. 1 Satz 1 und 12 Nr. 3 | 17 |
| II. Verfassungsmäßigkeit des § 9b und gemeinschaftsrechtliche Vorgaben | 7 | II. Verhältnis zu §§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 9 Abs. 5 | 18 |
| | | III. Verhältnis zu §§ 6, 7 | 19 |

| | | | |
|--|------|--|----|
| | Anm. | Anm. | |
| IV. Verhältnis zum Umsatzsteuerrecht | 20 | V. Verhältnis zum InvZulG und zu anderen Fördergesetzen .. | 21 |

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Auf die Anschaffung oder Herstellung entfallende Vorsteuerbeträge**

| | | | |
|--|-----------|--|-----------|
| | Anm. | | Anm. |
| A. Überblick: Behandlung abziehbarer und nicht-abziehbarer Vorsteuerbeträge | 24 | | |
| B. Vorsteuerbetrag nach § 15 UStG, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann | | | |
| I. Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG | 27 | | |
| II. Abziehbarkeit bei der Umsatzsteuer | | | |
| 1. Allgemeines | 28 | | |
| 2. Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG | 29 | | |
| 3. Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG | 30 | | |
| 4. Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG | 31 | | |
| 5. Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG | 32 | | |
| | | 6. Vorsteuerausschlußtatbestände | |
| | | a) § 15 Abs. 1 a UStG .. | 33 |
| | | b) § 15 Abs. 1 b UStG .. | 34 |
| | | c) § 15 Abs. 2, 3 UStG .. | 35 |
| | | III. Teilweise Abziehbarkeit bei der Umsatzsteuer gem. § 15 Abs. 4 UStG | 36 |
| | | C. Auf die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer | 39 |
| | | D. Rechtsfolge: Nichtzugehörigkeit zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten | |
| | | I. Allgemeines | 42 |
| | | II. Behandlung der Vorsteuer bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich | 43 |
| | | III. Behandlung der Vorsteuer bei Einnahme-Überschußrechnung | 44 |

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Berichtigung des Vorsteuerabzugs**

| | | | |
|--|-----------|---|------|
| | Anm. | | Anm. |
| A. Regelungsanordnungen und Rechtscharakter | 47 | | |
| B. Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15 a UStG .. | 49 | | |
| | | C. Behandlung der Mehr- und Minderbeträge | |
| | | I. Einordnung der Mehr- und Minderbeträge als Erwerbsbezüge bzw. -aufwendungen .. | 51 |
| | | II. Unberührtbleiben der Anschaffungs-/Herstellungskosten | 54 |

| | |
|---|--|
| <p>Abzugsberechtigung und Abzugsverbote bei der Vorsteuer Anwendung bei Sonderausgaben/außergewöhnlichen Belastungen Anzahlungen Aufteilung der Vorsteuer Ausländische Vorsteuer Bagatellregelung für Vorsteuerkorrekturen Bagatellregelung für aufzuteilende Vorsteuerbeträge Berichtigung der Vorsteuer Deklaratorische Bedeutung des § 9b Abs. 1 Fahrzeuglieferung Gebäude und Gebäudeteile Geringwertige Wirtschaftsgüter Geschenkaufwendungen Investitionszulage Kleinunternehmer Konstitutive Bedeutung des § 9b Abs. 2</p> | <p>Option nach § 9 UStG Organschaft Private Veräußerungsgeschäfte Rechtsmißbrauch beim Vorsteuerabzug Rechtswidrig gewährter Vorsteuerabzug Rücklage für Ersatzbeschaffung Selbstverbrauchsteuer Teilwert Überschubrechnung Vertriebskosten Vorsteuerpauschalierung Werbungskosten-Pauschbetrag bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Zuordnung der Vorsteuerberichtigungsbeiträge zu den Einkünften Zuordnung der Vorsteuer zu einem Wirtschaftsgut Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen</p> |
|---|--|

Allgemeine Erläuterungen zu § 9b

Schrifttum bis 1979: DÖLLERER, StB 1967, 193; KORMANN, BB 1967, 1386; NISSEN, DStR 1967, 687; RAU, DB 1967, 1517 und 1741; GASSNER, DB 1967, 1647; STEINFELD, Inf. 1967, 440; LÄNGSFELD, DB 1968, 2186; NISSEN, DStZ 1968, 19; POHLMANN, Stbg 1968, 48; RAU, 1968, 26; STEINFELD, Inf. 1968, 25; THIEL, DB 1968, 586; TITZE, DB 1968, 581; UELNER, BB 1968, 26; MITTELBACH, UR 1968, 193; FELLA, StWa 1969, 166; KORMANN/HENSSLER, BB 1969, 574; PLATE, DStR 1970, 108; FLEISCHMANN, DB 1974, 1977

Schrifttum 1980–1993: FLEISCHMANN, Zur Vorsteuer-Erstattung beim Bauherrenmodell, BB 1980, 199; HÜTZ, Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit Ein- und Umbauten in gemieteten Räumen, StBp. 1980, 230; MERKERT, Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen – Quelle von Ergebnisverzerrungen, DB 1980, 24; STUHRMANN, Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung an das Finanzamt zurückgezahlter Vorsteuerbeträge wegen Wegfalls von Vermietungsumsätzen, FR 1984, 171; KURTH, Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung an das Finanzamt zurückgezahlter Vorsteuerbeträge, FR 1984, 362; B. MEYER, Zur Behandlung umsatzsteuerlicher Vorgänge im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter besonderer Berücksichtigung des § 9b Abs. 2 EStG, DStZ 1985, 195; PRINZ, Einkommensteuerliche Behandlung der Umsatzsteuer bei den Einkünften aus VuV, StuSt. 1987, 143; SCHÜPPEN, Werbungskostenabzug gem. § 9b Abs. 2 EStG bei den Einkünften aus VuV infolge einer Vorsteuerberichtigung, DStR 1991, 833; FREY, Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG im Bereich der Einkommensteuer, DStR 1993, 502; STUHRMANN, Zweifelfragen des Werbungskostenabzugs bei den Einkünften aus VuV, StbJb. 1992/93, 217; PRINZ, Irrungen und Wirkungen um § 9b Abs. 2 EStG, FR 1993, 713.

Schrifttum seit 1994: ROBISCH, Ertragsteuerliche Folgen aus der umsatzsteuerlichen Teilbarkeit genutzter einheitlicher Gegenstände, UR 1996, 412; VÖLKELE, Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG bei rechtsfehlerhafter Beurteilung der Vermietungsumsätze für das Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung, UR 1997, 419; DZIADOWSKI, Gleichbe-

handlung von Fehlinvestitionen und Fehleinkäufen im Hinblick auf den umsatzsteuerlichen Vorsteuerabzug, DStR 1998, 1001; LANGE, Vorsteuerabzug von Gemeinschaften und Gesellschaften, UR 1999, 17; HORN, Vorsteuerabzug bei Ehegattengemeinschaft – nur ein Ehegatte ist Unternehmer, UR 1999, 270; RONDORF, Einschränkungen des Vorsteuerabzugs durch das StEntlG 1999 ff., DStR 1999, 576; WIDMANN, Auswirkungen des Verbots nationaler Vorsteuerbeschränkungen durch den EuGH auf das deutsche Umsatzsteuerrecht, DStR 2000, 1989; NIESKENS, Vorsteuerabzug bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, UStB 2000, 308; v. STREIT, Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs, UR 2001, 12; WAGNER, Aktuelles aus dem Umsatzsteuerrecht, Stbg. 2001, 56; REISS, Rechtsprechung des EuGH zur Umsatzsteuer im Jahr 2000, RIW 2001, 258; SALZMANN, Der Vorsteuerabzug für Bauleistungen als Vorbezüge. Zugleich eine Anmerkung zu den EuGH-Urteilen vom 8. 6. 2000 in den Rechtssachen Breitsohl und Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße, DStR 2001, 287; WIDMANN, Die umsatzlose Fehlmaßnahme, UStB 2001, 302; BOETTGER, Vorsteuerabzug des „umsatzlosen Unternehmers“, UStB 2002, 20; NIESKENS, Die Änderungen in der Umsatzsteuer zum 1. 1. 2002, UStB 2002, 46; DERS., Steueränderungsgesetz 2001 und Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, UR 2002, 53; FORSTER, Umsatzsteuerliche Behandlung anfänglicher und zwischenzeitlicher Leerstände von Gewerbeimmobilien auf Grund neuerster Rechtsprechung, DStR 2002, 71; BARTSCH, Änderungen des Umsatzsteuergesetzes ab 1. 1. 2002, BuW 2002, 365; BIRKENFELD, Umsatzsteuer 2002, UR 2002, 153; HEIDNER, Aufteilung von Vorsteuern nach § 15 Abs. 4 UStG, UR 2002, 193.

Verwaltungsanordnungen: R 86 EStR; H 86 EStH; BMF v. 13. 4. 1972, DB 1972, 801 betr. Anwendung bei Land- und Forstwirten, die ihre Umsätze nach Durchschnittssätzen versteuern; BMF v. 1. 12. 1992 und v. 23. 8. 1992, BStBl. I 1993, 10 und 698 betr. nach § 15a UStG zurückgezahlte Vorsteuerbeträge; Bay FinMin. v. 11. 4. 1975, FR 1975, 272 betr. Anwendung bei Land- und Forstwirten, die ihre Umsätze nach Durchschnittssätzen versteuern; OFD Köln v. 22. 10. 1992, FR 1993, 66 und OFD Düss. v. 22. 9. 1993, DB 1993, 2058 betr. jeweils Behandlung der USt. bei den Einkünften aus VuV bei nicht wirksamer UStOption; OFD Frankfurt v. 22. 3. 2000, FR 2000, 636 betr. Anwendung bei Land- und Forstwirten, die ihre Umsätze nach Durchschnittssätzen versteuern.

Kommentare zum UStG: ZEUNER/CISSÉE/HEIDNER/VON WALLIS, BUNJES/GEIST Umsatzsteuergesetz, 6. Aufl., München 2000 (zit. BEARBEITER in B/G); OFFERHAUS/SÖHN/LANGE (Hrsg.), Umsatzsteuer, Heidelberg (Loseblatt Stand Februar 2002; zit. BEARBEITER in O/S/L); BIRKENFELD (Hrsg.), HARTMANN/METZENMACHER Umsatzsteuergesetz, 7. Aufl., Bielefeld 1991 (Loseblatt Stand August 2001; zit. BEARBEITER in H/M); MÖSSLANG (Hrsg.), SÖLCH/RINGLEB Umsatzsteuergesetz, München (Loseblatt Stand August 2001; zit. BEARBEITER in S/R); RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl., Köln (Loseblatt Stand Dezember 2001; zit. BEARBEITER in R/D/F/G); WIDMANN (Hrsg.), PLÜCKEBAUM/MALITZKY, Umsatzsteuergesetz, 10. Aufl. Köln ua (Loseblatt Stand November 2001; zit. BEARBEITER in P/M); BIRKENFELD, Das große Umsatzsteuerhandbuch, 3. Aufl., Köln (Loseblatt Stand Dezember 2001; zit. BIRKENFELD, UStHdb.).

1

A. Überblick zu § 9b

§ 9b enthält eine für sämtliche Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 geltende Ausnahmenvorschrift zur estl. Behandlung abziehbarer Vorst. iSd. § 15 UStG, einschl. der Folgen ihrer Berichtigung nach § 15a UStG. Die Vorschrift ist im Grenzbereich zwischen ESt. und USt. angesiedelt.

Abs. 1 bestimmt, daß die als Vorst. vom Leistungsempfänger nach § 16 Abs. 2 UStG verrechenbare USt. nicht zu den AHK eines WG gehört, auch wenn die zugrunde liegenden uStpfl. Umsätze unmittelbar seiner Anschaffung oder Herstellung dienen. Nach hM (s. aber Anm. 5) soll der Norm darüber hinaus im Umkehrschluß die Rechtsfolge zu entnehmen sein, daß ein nichtabziehbarer VorstBetrag den AHK des zugehörigen WG zuzurechnen ist.

BFH v. 29. 6. 1982 VIII R 6/79, BStBl. II, 755 (756); v. 27. 9. 1990 IX B 268/89, BFH/NV 1991, 297 (298) FG Berlin v. 9. 11. 1988, EFG 1989, 267, rkr.; Nds. FG v.

22. 10. 1992, EFG 1993, 388 (389), rkr.; GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 3; Schmidt/WEBER-GRELLET XXII. § 9b Rn. 2; KÜPPERS, krit. EStK 86/1; HEIDNER in L/B/P, § 9b Rn. 13.

Abs. 2 regelt die Behandlung von Mehr- oder Minderbeträgen bei einer Berichtigung des VorstAbzugs nach § 15a UStG. Der Rechtscharakter der Vorschrift ist str. (zu Einzelheiten s. Anm. 4).

B. Rechtsentwicklung des § 9b

2

3. StÄndG 1967 v. 22. 12. 1967 (BGBl. I, 1334; BStBl. I, 488): Einfügung des § 9b in das EStG zur Bewältigung der Umstellung des UStSystems von einer Allphasen-Brutto-USt. zu einer Netto-Allphasen-USt. mit VorstAbzug ab 1. 1. 1968 mit dem UStG 1967 (BGBl. I, 545; BStBl. I, 224). Zu Einzelheiten s. Anm. 3.

StÄndG 1973 v. 26. 6. 1973 (BGBl. I, 676; BStBl. I, 545): Redaktionelle Anpassungen des Abs. 2 an Änderungen des UStG ohne materielle Auswirkungen.

Ges. zur Neufassung des UStG und zur Änderung anderer Ges. v. 26. 11. 1979 (BGBl. I, 1953; BStBl. I, 654): Redaktionelle Änderung wegen der Umgestaltung des UStG:

- Abs. 2 betr. die Rechtsverweise zur Berichtigung des VorstAbzugs,
- Abs. 3 betr. die Zugehörigkeit der USt. auf den Selbstverbrauch nach § 30 UStG 1967/1973 (Investitionssteuer mit Kostencharakter) zu den AHK des betreffenden WG. Grund: Das UStG 1980 enthielt keine Besteuerung des Selbstverbrauchs mehr, der Übergangscharakter der Vorschrift wurde mit dem Hinweis auf die bisherige ustl. Rechtslage deutlich gemacht.

StBereinG 1986 v. 19. 12. 1985 (BGBl. I, 2436; BStBl. I 1986, 735): Streichung des Abs. 3 wegen des Wegfalls der USt. auf den Selbstverbrauch seit dem UStG 1980.

Hinweis auf nicht umgesetzte Gesetzesänderung: Als Reaktion auf die Rspr. des BFH zur Berücksichtigung von VorstBerichtigungen nach § 15a Abs. 4 UStG als WK bei Einkünften aus VuV (BFH v. 17. 3. 1992 IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17; v. 8. 12. 1992 IX R 105/89, BStBl. II 1993, 656) enthielt der RegE (BTDrucks. 12/5764, 17f.) zum StMBG v. 21. 12. 1993 (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50) eine novellierte Fassung des Abs. 2, mit der die bisherige gegenteilige Auffassung der FinVerw. zu der Frage gesetzlich abgesichert worden wäre (zur Kritik an diesem „Nichtanwendungsgesetz“ vgl. PRINZ, FR 1993, 713). In diesem Punkt wurde das Gesetzesvorhaben aber nicht realisiert. Zu diesem Problem s. auch Anm. 4.

StEuglG v. 19. 12. 2000 (BGBl. I, 1790; BStBl. I 2001, 3): Umstellung der Bagatellgrenze in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 von 500 DM auf 260 € mit Wirkung zum VZ 2001.

StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3794; BStBl. I 2002, 4): Streichung des Vereinfachungswahlrechts in Abs. 1 Satz 2 für anteilige nichtabziehbare Vorst. nach § 15 Abs. 4 UStG mit Wirkung zum VZ 2001 wegen nur geringer praktischer Bedeutung der Norm und einem (angeblichen) Wertungswiderspruch zwischen Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und § 15 Abs. 1b UStG (RegE, BTDrucks. 14/6877, 25).

C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 9b

3

I. Rechts- und steuersystematische Bedeutung

1. Historischer Regelungshintergrund

§ 9b mit seiner in Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Grundaussage über die Nichteinbeziehung der abziehbaren Vorst. in die AHK eines WG ist nur im Kontext der historischen Entwicklung des UStRechts 1968 verständlich.

Altes System der Brutto-Allphasen-Umsatzsteuer bis 1967: Bis zum 31. 12. 1967 wurde die USt. nach dem vom leistenden Unternehmer vereinnahmten *Bruttoentgelt* bemessen. Eine Erstattungsmöglichkeit für den Abnehmer hinsichtlich der auf ihn wirtschaftlich überwälzten USt. für empfangene Leistungen im unternehmerischen Bereich sah die damalige Rechtslage nicht vor; deshalb wurde sie im ausgestellten Rechnungsbeleg auch nicht offen ausgewiesen. Für den Empfänger bildete die verdeckt im Gesamtbetrag enthaltene Steuer neben dem Nettopreis nur einen zusätzlichen Kostenfaktor, der bei einer Weiterveräußerung der erhaltenen Leistung im Rahmen einer Leistungskette in die Kalkulation des Endpreises auf der nächsten Stufe einfließen mußte. Damit wurde im Ergebnis auf bereits erhobene USt. erneut Steuer erhoben (Kumulationswirkung). Estl. gehörte die zwangsläufig vom Empfänger gegenüber dem Leistenden mitbezahlte Steuer wegen ihres Aufwendungscharakters unzweifelhaft zu den AHK des zugehörigen WG.

Umsatzsteuerliche Systemumstellung ab 1968: Mit der Systemumstellung auf eine Netto-Allphasen-USt. mit VorstAbzug im unternehmerischen Bereich ergab sich die estl. Zweifelsfrage, ob die nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG aF nun nicht mehr in die Bemessungsgrundlage einzubeziehende Steuer weiterhin bei den AHK zu berücksichtigen sei. Einerseits gehöre sie zivilrechtlich zur vertraglich vereinbarten Gegenleistung, die der Empfänger gegenüber dem Unternehmer erbringen müsse, um die entsprechende Leistung zu erhalten. Andererseits entstehe gegenüber dem FA als einem Dritten in Höhe der entstandenen USt. ein Anspruch auf Berücksichtigung als abziehbare Vorst., der dazu führe, daß dieser Betrag zwar nicht rechtlich, aber doch wirtschaftlich als durchlaufender Posten beim Leistungsempfänger zu bewerten sei.

Vgl. zur damaligen Diskussion im Vorfeld des § 9b UELNER, BB 1967, 1038 (1039); RAU, DB 1967, 1517; GASSNER, DB 1967, 1647; HECKMANN, DB 1967, 1465; BRUNNER, DB 1968, 49; SCHMIDT, DB 1968, 50; ZIGANKE, DB 1968, 51.

Nach dem Willen des historischen Gesetzgebers sollte mit der Einfügung des § 9b in erster Linie diese Zweifelsfrage eindeutig entschieden werden (RegE, BTDrucks. V/2185, 4, [6 f.]; ferner UELNER, BB 1967, 1038; NISSEN, DStZ 1968, 18 [19]; RAU, DB 1967, 1741; o. V., DB 1967, 1741).

4 2. Regelungszweck und systematische Stellung des § 9b

Die Bedeutung und Problematik des § 9b liegt in der Frage, ob die Norm als Rechtsfolgenverweisung eine eigenständige Abgrenzung und Definition der AHK einerseits sowie der Erwerbsaufwendungen (BA und WK) andererseits für VorstBeträge enthält. Dabei ist zwischen den Regelungszwecken von Abs. 1 und Abs. 2 zu unterscheiden:

Keine eigenständigen Abgrenzungskriterien bei Abs. 1: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 „gehören“ ustl. abziehbare Vorst. nicht zu den AHK des zugehörigen WG. Diese Wortwahl läßt den Schluß zu, daß mit der Bestimmung die

rechtliche Qualität der VorstBeträge keinesfalls geändert werden soll, sondern sie – abweichend von den allgemeinen Kriterien – nur einem anderen Aufwendungsbereich zugeordnet werden. Entsprechend dem Willen des historischen Gesetzgebers greift Abs. 1 nach hM als bloße Rechtsgrundverweisung die verwendeten Tatbestandsmerkmale ohne inhaltliche Änderung nur auf (BFH v. 17. 12. 1974 VIII R 66/71, BStBl. II 1975, 365; GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 7; BLÜMICH/ERHARD, § 9b Rn. 16). Die Vorst. verliert durch die abw. Zuordnung ihren ursprünglichen Charakter als Aufwendungen, die zur Erzielung von Einkünften erbracht werden, aber nicht (BFH v. 29. 6. 1982 VIII R 6/79, BStBl. II, 755 [757]; v. 13. 11. 1986 IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374 [375]; HEIDNER in L/B/P, § 9b Rn. 15). Sein Zweck ist danach, den wirtschaftlichen Charakter der abziehbaren Vorst. als durchlaufender Posten estl. umzusetzen (BFH v. 17. 3. 1992 IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17 [18]; Nds. FG v. 22. 10. 1992, EFG 1993, 388 [389], rkr.; GÄNGER aaO Rn. 2; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 9b Rn. 1) und gleichzeitig zu verhindern, daß diese Beträge sich ggf. über eine AfA des WG erfolgsmindernd auswirken, obwohl sie später vom FA mit der Verrechnung nach § 16 Abs. 2 UStG erstattet werden (so SCHMIDT/WEBER-GRELLET aaO; GÄNGER aaO; HEIDNER aaO Rn. 3). Ein eigenständiger materieller Gehalt käme Abs. 1 somit nur dann zu, wenn die abziehbare Vorst. ohne diese Bestimmung einen Teil der AHK des entsprechenden WG bilden würde.

So denn auch zB BFH v. 29. 6. 1982 aaO; v. 13. 11. 1986 aaO; v. 4. 6. 1991 IX R 12/89, BStBl. II, 759; v. 13. 7. 1992 aaO; SCHMIDT/WEBER-GRELLET aaO Rn. 2; GÄNGER aaO Rn. 7; HEIDNER aaO Rn. 15.

► *Stellungnahme:* UE hat die Vorschrift dagegen nur deklaratorischen Charakter, die angeordnete Rechtsfolge ergibt sich bereits unter Anwendung der allgemeinen Regeln zur Bestimmung der AHK. In der handelsrechtlichen Literatur besteht heute Einigkeit darüber, daß die mit der Anschaffung wirtschaftlich verbundene abziehbare Vorst. nicht zu den AK des zugehörigen Vermögensgegenstands nach § 255 Abs. 1 HGB gehört. Der Anspruch des Erwerbers auf Verrechnung mit seiner an das FA abzuführenden USt. bilde einen selbständigen Vermögenswert; in dieser Höhe deshalb auch keine vermögensmindernden Aufwendungen für den konkreten Erwerbsvorgang vor, die als Anschaffungsaufwand für den Gegenstand aktiviert werden könnten.

Die Notwendigkeit einer Minderung der getätigten Aufwendungen um diejenigen, die zur wirtschaftlichen Entstehung des eigenständigen Verrechnungsanspruchs gegenüber dem FA führen, ergibt sich ebenfalls bei der Bestimmung der HK nach § 255 Abs. 2, 3 HGB (vgl. dazu ELLROTT/SCHMIDT-WENDT aaO, § 255 Rn. 355; KNOP/KÜTING aaO, § 255 Rn. 131).

Dieser Gedankengang ist ohne weiteres auf den strechtlichen Bereich übertragbar, da der stl. Begriff der AK dem in § 255 Abs. 1 HGB definierten entspricht und auch die stl. HK entsprechend § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB Aufwendungen voraussetzen, die zielgerichtet für die Herstellung des zugehörigen WG entstanden sind (BFH v. 19. 7. 1995 I R 56/94, BStBl. II, 28 [31]; v. 24. 8. 1995 IV R 27/94, BStBl. II, 895). Abs. 1 stellt diese Rechtsfolge daher nur deklaratorisch nochmals klar (so bereits UELNER, BB 1967, 1038 [1039]).

Hinweis: Dieser Deutung kann auch nicht die insofern mißverständliche Formulierung in § 6 Abs. 2 Satz 1 entgegen gehalten werden, wonach „die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1)“ bei gWG 410 € nicht übersteigen dürfen. Vor der Streichung des Abs. 1 Satz 2, der eine Vereinfachungsregelung für anteilige nicht abziehbare Vorst. enthielt, durch das StÄndG 2001 bestand Einigkeit, daß mit dem Verweis auf § 9b Abs. 1 (Sätze 1 und 2) allgemein auf die VorstBeträge iSd. § 15 UStG Bezug genommen wor-

den sei, ob sie nun im Einzelfall ustl. verrechnungsfähig seien oder nicht (vgl. BFH v. 1. 12. 1970 VI R 47/70, BStBl. II 1971, 318; v. 17. 12. 1974 VIII R 66/71, BStBl. II 1975, 365; R 86 Abs. 4 Satz 1 f. EStR; R 44 Satz 1 LStR). Nur eine derartige Auslegung werde dem Willen des historischen Gesetzgebers, eine auch in der Anwendung möglichst unkomplizierte Vereinfachung für gWG zu schaffen, gerecht (BFH v. 17. 12. 1974 aaO unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien; vgl. ferner NISSEN, DStZ 1968, 19 [23]; UELNER, BB 1968, 26 [28]). Eine inhaltliche Änderung des § 6 Abs. 2 Satz 1 mittelbar über die Streichung des Abs. 1 Satz 2 in dem Sinne, daß nunmehr auch dort nur noch die abziehbare Vorst. mindernd zu berücksichtigen sei, war sicherlich nicht beabsichtigt, so daß auch weiterhin davon auszugehen ist, daß diesem Halbsatz in § 6 Abs. 2 Satz 1 nur insofern materielle Bedeutung zukommt, als die nicht abziehbare Vorst. bei der Anwendung der Wertgrenze außer Betracht bleibt.

Konstitutive Sonderregelung des Abs. 2: Mit Abs. 2 hat der Gesetzgeber eine Vereinfachungsregelung zur Bewältigung der estl. Folgen einer Berichtigung der Vorst. nach § 15 a UStG geschaffen, als sich ohne die Vorschrift derartige nachträglichen Verschiebungen zwischen abzehbaren und nichtabziehbaren StBeträgen rückwirkend auf die Höhe der AHK des zugehörigen WG auswirken müßten.

RegE, BTDrucks. V/2185, 7; BFH v. 17. 3. 1992 IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17; v. 26. 3. 1992 IV R 121/90, BStBl. II, 1038; Nds. FG v. 17. 7. 1985, BB 1986, 1139, rkr.; Hess. FG v. 20. 10. 1989, EFG 1990, 168, rkr.; v. 6. 11. 1997, EFG 1998, 587, rkr.; FG Köln v. 23. 2. 2000, EFG 2000, 547, Rev. Az. BFH IX R 32/00; GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 50; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 9b Rn. 16; HEIDNER in L/B/P, § 9b Rn. 42; SCHÜPPEN, DStR 1991, 833 (834); FREY, DStR 1993, 502 (504); MEYER, DStZ 1985, 195 (203).

Diese nach den allgemeinen Regeln zwingende Rechtsfolge wird durch Abs. 2 Halbs. 2 ausdrücklich ausgeschlossen; aus dem Charakter als Ausnahmevorschrift folgt gleichzeitig, daß deren Anwendungsbereich auf wirtschaftlich gesehen ähnliche Sachverhalte – wie zB die Aufdeckung einer mißbräuchlich oder in betrügerischer Absicht erklärten UStOption nach § 9 UStG, die Korrektur einer von Anfang an fehlerhaften ustl. Aufteilung der Vorst. nach § 15 Abs. 4 UStG oder eine Berichtigung der Vorst. nach § 17 UStG – im Wege einer Gesetzesanalogie nicht erstreckt werden kann.

BLÜMICH/ERHARD, § 9b Rn. 81; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 9b Rn. 17; GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 54f.; HEIDNER in L/B/P, § 9b Rn. 42, 44; KÜPPERS, krit, EStK 86/9 f. Vgl. zur Konstellation einer objektiv fehlgeschlagenen UStOption grds. auch BFH v. 4. 6. 1991 IX R 12/89, BStBl. II, 759 und OFD Düss. v. 22. 9. 1993, DB 1993, 2058, wobei diese Ansicht in ihrer Pauschalität mittlerweile überholt ist (s. Anm. 15).

Darüber hinaus ordnet Abs. 2 Halbs. 1 die Behandlung der Mehrbeträge als BE oder Einnahmen, der Minderbeträge als BA oder WK an. Bei der Auslegung dieses Passus ist str., ob die Norm als Rechtsgrundverweisung die in ihrer Rechtsfolge aufgeführten estrechtlichen Begriffe nur inhaltlich mit der Folge übernimmt, daß die in §§ 4 Abs. 4 (Umkehrschluß), 8 Abs. 1 bzw. §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 Satz 1 f. festgeschriebenen weiteren Voraussetzungen zusätzlich zu beachten sind.

Nds. FG v. 17. 7. 1985, BB 1986, 1139, rkr.; Hess. FG v. 20. 10. 1989, EFG 1990, 168, rkr.; STUHRMANN, FR 1984, 171; DERS., StbJb. 1992/93, 217; MEYER, DStZ 1985, 195; BMF v. 1. 12. 1992, BStBl. I 1993, 10

oder aber als Rechtsfolgenverweisung ihr Vorliegen ohne Rücksicht auf die allgemeinen tatbestandlichen Voraussetzungen selbst statuiert.

BFH v. 17. 3. 1992 IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17; v. 8. 12. 1992 IX R 105/89, BStBl. II 1993, 652; noch unentschieden dagegen v. 26. 3. 1992 IV R 121/90, BStBl. II, 1038; FG Köln v. 23. 2. 2000, EFG 2000, 547, nrkr.; SCHÜPPEN, DStR 1991, 833 (836); KURTH, FR 1984, 362; PRINZ, StuSt. 1987, 143 (145); DERS., FR 1993, 399; DERS., FR

1993, 713; § 9 Anm. 26; GRÖGLER, DB 1993, 1849; FREY, DStR 1993, 502 (505); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 9b Rn. 16.

Relevanz erlangt dieser Streit weniger bei den Gewinneinkünften iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1, da dort auch die Veräußerung von BV estl. erfaßt wird und deshalb sich dann nur die Frage stellt, ob die Berichtigungsbeträge immer den laufenden Gewinn oder aber ggf. einen Veräußerungsgewinn beeinflussen. Bei den Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 dagegen stellt die Veräußerung des zur Einkunftserzielung genutzten PV regelmäßig nur eine estl. unbeachtliche Vermögensveränderung dar, so daß VorstBerichtigungen ohne konstitutive Wirkung des Abs. 2 Halbs. 1 in diesem Bereich folgenlos blieben (vgl. nur BFH v. 17. 3. 1992 aaO). Die Entscheidung über den Rechtscharakter der Norm kann nur einheitlich getroffen werden; nicht zulässig ist es, im Wege einer „gespaltenen Deutung“ die für den Stpfl. günstige Gewährung von WK zu ermöglichen, ihm aber gleichzeitig eine Belastung im Fall eines VorstMehrtrags zu ersparen (so aber GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 92).

► *Stellungnahme:* Der Wortlaut des Abs. 2 Halbs. 1, wonach die Berichtigungsbeträge als BE, Einnahmen, BA bzw. WK zu behandeln sind, spricht zunächst wegen der gewählten Formulierung als uneingeschränkter Gesetzesbefehl eher für eine Rechtsfolgenverweisung.

BFH v. 8. 12. 1992 aaO; SCHÜPPEN aaO, 834; KURTH aaO, 363; GRÖGLER aaO, 1849; aber auch FG München v. 22. 1. 1991 aaO; FG Bremen v. 4. 5. 1992 aaO, 148; aA aber STUHRMANN, FR 1984, 171; Hess. FG v. 20. 10. 1989 aaO, 169 mit dem Hinweis, eindeutig seien nur Formulierungen wie „als WK abzugsfähig sind“ oder „WK sind“.

Aus der Systematik innerhalb des Abs. 2 läßt sich ein weiterer Hinweis für die Richtigkeit des grammatischen Auslegungsergebnisses entnehmen, denn der Halbs. 1 wäre bei einer Deutung als Rechtsgrundverweisung neben dem Halbs. 2 inhaltsleer; bezeichnenderweise fehlt eine vergleichbare Regelung denn auch in Abs. 1 (vgl. dazu auch FG Bremen v. 4. 5. 1992 aaO; SCHÜPPEN aaO, 834f.). Die vorrangige Stellung der Norm als *lex specialis* gegenüber den allgemeinen Bestimmungen zur Einkunftsermittlung verdeutlicht auch der Umstand, daß § 9b innerhalb des EStG mit einer neuen Abschnittsüberschrift von ihnen abgegrenzt ist (FREY aaO, 505; aber auch STUHRMANN aaO) und zudem in § 2 Abs. 2 Nr. 1 und 2 nicht gleichrangig neben ihnen erwähnt wird.

Die von der Gegenauffassung befürwortete Deutung als Rechtsgrundverweisung wird im wesentlichen auf eine teleologische Reduktion des angeblich zu weit geratenen Anwendungsbereichs gestützt. Die estl. Einbeziehung von Vorst-Berichtigungsbeträgen anläßlich einer Veräußerung des dem PV zuzuordnenden Gegenstands bei den Überschusseinkünften führe zu Verzerrungen der ansonsten im stl. Gesamtergebnis neutral zu behandelnden USt. und damit letztlich zu einer willkürlichen Ungleichbehandlung im Vergleich zu den Gewinneinkünften (MEYER aaO, 201, 202; FG München v. 22. 1. 1991 aaO). Auch nach der Intention des historischen Gesetzgebers sollte nur eine stl. Vereinfachungsregel geschaffen werden, als die Berichtigungsbeträge sofort erfolgswirksam anzusetzen seien, anstatt sie auf die AHK anzurechnen; keinesfalls aber habe er zusätzlich fingierte Einnahmen bzw. WK bei den Überschusseinkünften kreieren wollen (STUHRMANN aaO; Nds. FG v. 17. 7. 1985 aaO; Hess. FG v. 20. 10. 1989 aaO, 169). Die kritisierten Auswirkungen halten sich aber insofern in Grenzen, als im Gegenzug nach Abs. 2 Halbs. 2 auch die ursprünglichen AHK nicht nachträglich angepaßt werden dürfen (BFH v. 17. 3. 1992 aaO, 18; v. 8. 12. 1992 aaO, 657; PRINZ, FR 1993, 713 f.; SCHÜPPEN aaO, 835; FREY aaO, 504), der verbleibende Unterschied im Vergleich zu den Gewinneinkünften resultiert nur aus dem

Dualismus der Einkunftsarten und ihren systembedingten Unterschieden. Eine teleologische Reduktion des Abs. 2 Halbs. 1 würde somit der im Normtext verankerten Intention des Gesetzes, eine allgemeine und umfassende Vereinfachungsregel für alle Einkünfte vorzusehen, widersprechen (vgl. zur sog. Andeutungstheorie als Grenze teleologischer Auslegung KRUSE/DRÜEN, in TIPKE/KRUSE, AO § 4 Tz. 235 ff.). Schließlich ist noch anzumerken, daß das Gesetzesvorhaben zur Novellierung des § 9b Abs. 2 im Rahmen des StMBG 1993 mit dem Ziel, dort eine Rechtsgrundverweisung zu verankern, während der Beratungen fallen gelassen wurde (s. Anm. 2). Abs. 2 Halbs. 1 ist damit als Rechtsfolgenverweisung zu interpretieren.

Zur Abgrenzung des § 9b Abs. 2 im Verhältnis zu § 23 s. aber Anm. 51.

5 3. Überblick über die Regelungsanordnungen des § 9b

Als Vorsteuer verrechenbare Umsatzsteuer (dh. Beträge, die der Stpfl. nach § 16 Abs. 2 UStG mit der für eigene erbrachte Leistungen zu entrichtenden USt. verrechnen kann) gehören nach ausdrücklicher, aber deklaratorischer (s. Anm. 4) gesetzlicher Anordnung in Abs. 1 nicht zu den AHK eines WG.

Nicht als Vorsteuer verrechenbare Umsatzsteuer soll nach hM im Umkehrschluß aus Abs. 1 zu den AHK eines WG gehören (s. Anm. 1). Rechtsmethodisch ist dieses Vorgehen allerdings verfehlt. Die Zuordnung der nicht abziehbar Vorst. zu den AHK ergibt sich wegen ihres Aufwandscharakters vielmehr bereits aus den ungeschriebenen Voraussetzungen dieser estl. Begriffe.

Rechtsfolge der Zuordnung: Entgegen einiger mißverständlicher Äußerungen des BFH (v. 29. 6. 1982 VIII R 6/79, BStBl. II, 755 [757]; v. 13. 11. 1986 IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374 [375]; v. 4. 6. 1991 IX R 12/89, BStBl. II, 759 [760]; v. 25. 1. 1994 IX R 97, 98/90, BStBl. II, 738 [739]) regelt § 9b Abs. 1 nicht die Frage, was mit jenen VorstBeträgen zu geschehen hat, die nicht in die AHK eingehen. Zwar verfolgte der Gesetzgeber mit der Vorschrift die Intention, die abziehbar Vorst. wirtschaftlich als durchlaufende Posten estl. erfolgsneutral auszugestalten (s. Anm. 3); auch ist dem BFH in der Einschätzung zu folgen, daß die Bestimmung eine prinzipielle Einordnung der Beträge als BA bzw. WK gedanklich voraussetze. Diese Erwägungen haben aber keinen Eingang in den Normtext gefunden; vielmehr ergibt sich das weitere Schicksal der abziehbar Vorst. ohne weiteres unter Beachtung der allgemeinen Regeln über die Einkunftsart entsprechend § 2 Abs. 2 (vgl. dazu auch § 9 Anm. 26, 750 „Umsatzsteuer“; PRINZ, StuSt. 1987, 143 [144]; § 4 Anm. 516, 570 „Umsatzsteuer“, 577).

Wird der VorstAbzug nachträglich gem. § 15a UStG berichtigt, so bleiben einerseits die vorher festgelegten AHK unberührt, andererseits jedoch sind die Mehrbeträge entweder den Erwerbsbezügen oder den Erwerbsaufwendungen in der betreffenden Einkunftsart zuzurechnen, die Mehrbeträge aus der Berichtigung des VorstAbzugs wirken somit – kraft Gesetzesbefehls und damit zwingend – erfolgswirksam (§ 9b Abs. 2).

6 4. Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen im Rahmen des § 9b

Optionen hinsichtlich des VorstAbzugs sieht § 9b – nach Wegfall der Vereinfachungsregelung für im Rahmen einer Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG angefallene nicht abziehbar Bagatellbeträge in Abs. 1 Satz 2 aF – selbst nicht mehr vor. Trotzdem kann der Stpfl. im Anwendungsbereich der Norm in zweierlei Hinsicht rechtlich Einfluß nehmen:

Wahlrecht bei geringfügigen Vorsteuerkorrekturen: R 86 Abs. 3 Satz 3 EStR räumt ihm aus Vereinfachungsgründen ein Wahlrecht für den Fall ein, daß die nach § 15 Abs. 4 UStG erfolgte Aufteilung zwischen abziehbarer und nicht-abziehbarer Vorst. nach der zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs bestehenden Verwendungsabsicht für das zugehörige WG sich später als rechtlich unzutreffend herausstellt und nunmehr mit Wirkung für die Vergangenheit *geändert* werden muß. Die Änderung der Aufteilung der VorstBeträge darf allerdings nur zu einer Erhöhung oder Verminderung der nichtabziehbaren Vorst. um nicht mehr als 25 vH und 260 € führen. Anstatt nach den Vorgaben des Abs. 1 die AHK und spiegelbildlich die damaligen Erwerbsaufwendungen hinsichtlich der abziehbaren Vorst. rückwirkend anzupassen (vgl. auch R 86 Abs. 3 Satz 2 EStR), kann er bei geringer estl. Bedeutung auf die Änderung der Altjahre verzichten und muß nur den sich ergebenden Mehr- oder Minderbetrag an abziehbarer Steuer sofort als Ertrag bzw. Aufwand verrechnen (zu den Einzelheiten s. Anm. 80). Die rechtliche Zulässigkeit dieser Vereinfachungsanweisung ist allerdings uE nicht zweifelsfrei (glA BLÜMICH/ERHARD, § 9b Rn. 93 unter Hinweis auf § 9b Anm. 47 [Voraufl.]; keine Bedenken dagegen bei SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXI. § 9b Rn. 17; GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 49; KÜPPERS, krit. EStK 86/9), weil sie sich nicht auf die typischen Bereiche einer Norminterpretation, der Vorgabe von Ermessensmaßstäben oder Anleitungen zur Sachverhaltsermittlung oder -würdigung beschränkt (vgl. dazu Einf. ESt. Anm. 608; KRUSE/DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO § 4 Tz. 84 ff.; BIRK in HHSp., § 4 AO Rn. 89 ff.), sondern mit der Schaffung einer eigenständigen Bagatellvorschrift gesetzsergänzende Wirkung hat. Durch die Verwaltungsvorschrift wird die in Abs. 2 für den Fall einer Vorst*Berichtigung* zwingend angeordnete Rechtsfolge mit einem der Regelung in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 aF angenäherten Tatbestand verbunden, obwohl Abs. 2 als *lex specialis* von seinem sachlichen Anwendungsbereich her analogiefeindlich ist und Abs. 1 Satz 2 inzwischen gestrichen wurde. R 86 Abs. 3 Satz 3 EStR als untergesetzliche Norm steht damit in Widerspruch zu Wortlaut, Systematik und Zweck des § 9b Abs. 1 und 2.

Option zur Umsatzsteuerpflicht: Durch eine Option nach § 9 UStG – ggf. verbunden mit einer weiteren Option im Kleinunternehmerbereich nach § 19 Abs. 2 UStG oder bei durchschnittsbesteuerten Land- und Forstwirten nach § 24 Abs. 4 UStG – kann die rechtliche Eigenschaft der VorstBeträge durch den Stpfl. geändert werden. Diese Veränderung tritt zunächst nur im Bereich des UStRechts ein; dort wird durch die gestaltende Erklärung bewirkt, daß die ursprünglich stfreien Umsätze stpfl. werden und gleichzeitig der Abzug der mit ihnen zusammenhängenden Vorst. nicht mehr nach § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen ist (vgl. HEIDNER in B/G, UStG, § 9 Rn. 23; PFLÜGER in H/M, UStG § 9 Rn. 61 f.; WESTENBERGER in O/S/L, UStG § 9 Rn. 4 f.). Die Vorst. ist folglich mit Eintritt aller Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG abziehbar. Diese Modifikation im UStRecht schlägt wegen der tatbestandlichen Verweisung auf den Begriff der abziehbaren Vorst. in § 9b Abs. 1 auch auf den ErtragStBereich durch: Mit der ustl. Option scheiden die ursprünglich nicht abziehbaren VorstBeträge – ggf. rückwirkend – entsprechend der geänderten Behandlung nach § 15 UStG aus den AHK aus und erhalten die rechtliche Qualität als sofort abziehbare Erwerbsaufwendungen. Die estrechtliche Folge beruht nicht auf einer gesetzlichen Fiktion in Abs. 1, sondern stellt wegen der engen tatbestandlichen Verknüpfung mit § 15 UStG auch hier eine Veränderung der rechtlichen Eigenschaften der VorstBeträge dar.

Vgl. dazu BFH v. 29. 6. 1982 VIII R 6/79, BStBl. II, 755 (756); v. 13. 11. 1986 IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374 (375); v. 4. 6. 1991 IX R 12/89, BStBl. II, 759 (760); v. 30. 8. 1995 X B 74/95, BFH/NV 1996, 41; GÄNGER aaO Rn. 35.

Zum Problem einer fehlgeschlagenen Option s. Anm. 14.

7

II. Verfassungsmäßigkeit des § 9b und gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

Verfassungsmäßigkeit: Verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Regelung in Abs. 1 bestehen angesichts seines deklaratorischen Regelungsgehalts nicht. Auch der vereinzelt gegen die Vereinfachungsvorschrift in Abs. 2 erhobene Einwand eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 GG ist unbegründet (s. Anm. 4).

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben: Die Vereinbarkeit der mit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 410; BStBl. I, 204) in § 15 UStG eingefügten Abs. 1 Satz 2, Abs. 1a und Abs. 1b, die einschneidende Beschränkungen des Rechts zum VorstAbzug mit Wirkung zum 1. 4. 1999 vorsehen, mit den Vorgaben der 6. USt.-EGRichtlinie v. 17. 5. 1977 (77/388/EWG; ABl. EG 1977 Nr. L 145, 1; zuletzt geändert durch die Richtlinie 2001/4/EG v. 13. 1. 2001, ABl. EG 2001 Nr. L 22, 17) ist allerdings höchst zweifelhaft (Einzelheiten s. Anm. 29, 33, 34). Auch die Konformität des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG iVm. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 3 UStG mit dem EU-Recht wird in der Literatur bestritten (s. Anm. 32). Da § 9b als Rechtsgrundverweisung auf diese Norm Bezug nimmt, schlagen diese Zweifel auch bei seiner Anwendung mittelbar durch.

8–9 Einstweilen frei.

10

D. Geltungsbereich des § 9b

I. Allgemeines

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift findet auf unbeschränkt Stpfl. (§ 1 Abs. 1 und 2), als unbeschränkt stpfl. zu behandelnde Stpfl. (§ 1 Abs. 3) und beschränkt Stpfl. (§ 1 Abs. 4) Anwendung. Durch die Verweisung auf § 15 UStG wird der Personenkreis allerdings indirekt insofern eingeschränkt, als der VorstAbzug nur Unternehmern iSd. UStRechts (§§ 15 Abs. 1 Satz 1, 2 Abs. 1 UStG), nicht aber dem ustl. Privatmann zusteht, den die volle StBelastung nach dem System der MwSt. wirtschaftlich treffen soll. Von dieser Regel macht § 2a Satz 1 UStG aber bei innergemeinschaftlichen Lieferungen neuer Fahrzeuge (§ 1b Abs. 2, 3 UStG) eine Ausnahme; in dieser Sonderkonstellation sind auch Nichtunternehmer, wenn auch nach § 15 Abs. 4a UStG beschränkt zum VorstAbzug berechtigt (vgl. Abschn. 191 Abs. 1 Satz 1 UStR). Für die Berechtigung zum VorstAbzug ist die Ansässigkeit des Unternehmers im Ausland grds. unbeachtlich (Abschn. 191 Abs. 2 Satz 1 UStR; vgl. zur Gegenseitigkeitsklausel des § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG für Unternehmer, die nicht im Gebiet eines EU-Mitgliedstaates ansässig sind, auch Abschn. 241 Abs. 4 UStR).

Geltung für alle Einkunftsarten: Aus der Rechtsfolge in Abs. 2 und der systematischen Stellung der Vorschrift im Gesetz ergibt sich, daß § 9b für sämtliche Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1) ungeachtet ihrer Ermittlungsart gilt. Im Bereich des BV (Gewinneinkunftsarten) beeinflussen die abziehbaren VorstBeträge weder

die AHK der WG des Anlage- noch des Umlaufvermögens (vgl. R 86 Abs. 1 Satz 2 EStR); dies gilt auch für die Bemessung der auf die Herstellung entfallenden Gemeinkosten (vgl. R 86 Abs. 1 Satz 3 EStR). Im Bereich des PV (Überschußeinkunftsarten) sind sie ebenfalls nicht in die AHK jedes WG einzubeziehen, das zur Erzielung der Einkünfte eingesetzt wird, und erhöhen damit dessen AFA-Bemessungsgrundlage bzw. den bei der Ermittlung eines privaten Veräußerungsgewinns iSd. § 23 gegenzurechnenden Betrag nicht (vgl. zu letzterem BMF v. 5. 10. 2000, BStBl. I, 1383 Tz. 28 nur unter Hinweis auf § 255 HGB). Für nicht abziehbare Vorst. gelten diese Ausführungen nach den allgemeinen Vorschriften über die Bemessung der AHK „spiegelbildlich“.

Maßgebender Zeitpunkt: § 9b regelt einerseits die estl. Behandlung der Vorst-Beträge bei Beginn der UStPflicht des Leistungsempfängers (vgl. dazu Abschn. 19 Abs. 1–6, 191 Abs. 1 Satz 2 UStR) und im Verlauf des gesamten Zeitraums, in dem seine UStPflicht besteht (vgl. dazu Abschn. 19 Abs. 7, 191 Abs. 1 Satz 2 UStR). In dem Moment, in dem die tatbestandlichen Voraussetzungen für einen StAbzug nach § 15 UStG insgesamt vorliegen, ist auch nach Abs. 1 estrechtlich über die Zuordnung dieser Beträge nicht zu den AHK des zugehörigen WG *dem Grunde nach* entschieden.

Vgl. BFH v. 29. 6. 1982 VIII R 6/79, BStBl. II, 755 (757); v. 13. 11. 1986 IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374 (375); v. 4. 6. 1991 IX R 12/89, BStBl. II, 759 (760); v. 17. 3. 1992 IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17; v. 25. 1. 1994 IX R 97, 98/90, BStBl. II, 738 (739); v. 30. 8. 1995 IX B 74/95, BFH/NV 1996, 41.

Davon strikt zu trennen ist die auf dieser Entscheidung aufbauende Frage, *wann* die abzichbare Vorst. in die Einkunftsermittlung einfließt. Da Abs. 1 keine positive Bestimmung über die estrechtliche Qualität dieser Beträge als BA/WK enthält (s. Anm. 5), erfolgt ihre zeitliche Berücksichtigung den allgemeinen Regeln über die jeweilige Einkunftsermittlungsart, also insbes. bei einer Einnahme-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 Satz 1 und bei den Überschüßeinkünften iSd § 2 Abs. 2 Nr. 2 unter Berücksichtigung des Zu-/Abflußprinzips des § 11 (so im Erg. auch BFH v. 29. 6. 1982 aaO, 757 f.; v. 30. 8. 1995 aaO; Nds. FG v. 22. 10. 1992, EFG 1993, 388 [389], rkr.; H 86 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStH). Auch bei VorstBerichtigungen nach § 15a UStG ist bei Anwendung des Abs. 2 entsprechend zu differenzieren.

Vgl. BFH v. 26. 3. 1992 IV R 121/90, BStBl. II, 1038 (1039); v. 17. 3. 1992 IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17 (18); v. 8. 12. 1992 IX R 105/89, BStBl. II 1993, 656 (657); FG Köln v. 23. 2. 2000, EFG 2000, 547 (548), Rev. Az. BFH IX R 32/00.

Änderungen der Verwendung außerhalb des in § 15a Abs. 1 UStG vorgegebenen Zeitraums bleiben ustl. und wegen der Verweisung in Abs. 2 auch estl. hinsichtlich des VorstAbzugs unbeachtlich (BLÜMICH/ERHARD, § 9b Rn. 84; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 9b Rn. 16).

Wirksamkeit des Umsatzsteuerrechts als Voraussetzung: Die Anwendung des § 9b hängt in vollem Umfang vom Wirksamwerden der Vorschriften des UStG ab. Die einem VorstAbzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 UStG zugrunde liegenden Vorgänge – also die Lieferung oder sonstige Leistung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftlich Erwerb – müssen ustpfl. sein (EuGH v. 19. 9. 2000 Rs. C-454/98, UR 2000, 470; BFH v. 2. 4. 1998 V R 34/97, BStBl. II, 695; Abschn. 192 Abs. 6 Satz 1 UStR). Ferner sind zB in Rechnung gestellte Beträge gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG dann nicht abziehbar, wenn die Leistung von einem Nicht- oder einem Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG erbracht wurde.

Gleiches gilt für eine in der Rechnung irrtümlich zu hoch ausgewiesene Steuer hinsichtlich der Differenz, die der leistende Unternehmer eben nicht an das FA für die erbrachte Leistung, sondern gem. § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG abzuführen hat (EuGH v. 13. 12. 1989 Rs. C-342/87, UR 1991, 83; BFH v. 2. 4. 1998 aaO; v. 10. 5. 1999 V B 1/99, BFH/NV 1999, 1526; Abschn. 192 Abs. 6 UStR; OFD Nürnberg v. 20. 1. 2000, UR 2000, 259). In diesen Fällen schlägt die urechtmäßige Rechtsfolge ohne weiteres auf die Anwendbarkeit des § 9b durch, er ist insoweit tatbestandlich nicht einschlägig. Auch wenn die VorstBerechtigung des Leistungsempfängers von der objektiv belegbaren, zum Zeitpunkt des Leistungserhalts bestehenden gutgläubigen Absicht abhängt, später eine Option nach § 9 UStG wirksam auszuüben, erlangt § 9b dann zu keinem Zeitpunkt Geltung, wenn die Option – wie sich zumeist erst nachträglich herausstellen wird – entweder von vornherein rechtlich gar nicht möglich war oder aber rechtsmißbräuchlich bzw. in betrügerischer Absicht hätte abgegeben werden sollen. Die Rückzahlung der seinerzeit vom FA zu Unrecht erstatteten Beträge führt wegen der Unanwendbarkeit des § 9b Abs. 2 beispielsweise nicht zu WK bei den Einkünften aus VuV, vielmehr müssen dann die AHK rückwirkend erhöht und die Einnahmen im KJ, der ursprünglichen VorstErstattung gemindert werden.

Vgl. dazu allerdings noch unter Anwendung der alten ustl. Rspr., wonach jede fehlgeschlagene UStOption nach § 9 UStG einem VorstAbzug nach § 15 Abs. 1 UStG entgegenstehe, BFH v. 13. 11. 1986 IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374; v. 4. 6. 1991 IX R 12/89, BStBl. II, 759; v. 27. 9. 1990 IX B 268/89, BFH/NV 1991, 297; v. 5. 10. 1990 IX B 294/89, BFH/NV 1991, 301; FG Ba.-Württ. v. 4. 9. 1991, EFG 1992, 125, rkr.; OFD Köln v. 22. 10. 1992, FR 1993, 66.

11

II. Analoge Anwendung des § 9b auf die Bereiche der Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastung

Obwohl die Verteilung eines Wertverlusts bei abnutzbaren Gegenständen über AfA in § 10 ausdrücklich nicht vorgesehen ist, hat der BFH unter analoger Anwendung der §§ 7, 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, 7 eine derartige Beschränkung zumindest beim Abzug von Aufwendungen für entsprechende Arbeitsmittel nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 angenommen (vgl. BFH v. 7. 5. 1993 VI R 113/92, BStBl. II, 676; § 10 Anm. 303). Im Bereich der agB nach § 33 Abs. 1 wird in der Literatur vereinzelt ebenfalls mit guten Gründen in Abgrenzung zur sog. Gegenwertlehre der hM (BFH v. 9. 8. 2001 III R 6/01, BStBl. II 2002, 240 [243 f.], stRspr.; krit. § 33 Anm. 40) eine Verteilung größerer Aufwendungen für abnutzbare Güter über ihre ND entsprechend § 7 erwogen (KANZLER, FR 1993, 691 [696]; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 33 Rn. 10). Auch läßt die Rspr. zB in Einzelfällen den Abzug der tatsächlichen Aufwendungen für die Benutzung eines Pkw durch einen außergewöhnlich gehbehinderten Stpfl. als agB zu, zu denen auch die AfA gehört (BFH v. 13. 12. 2001 III R 40/99, BStBl. II 2002, 224 [226 f.]).

Das Problem der Einbeziehung der VorstBeträge in die danach maßgeblichen AHK stellt sich in diesem Bereich immer dann, wenn ein ustl. Unternehmer bei einer Verwendung eines einheitlichen Gegenstands von mindestens 10 vH (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) diesen vollständig seinem Unternehmen zuordnet (vgl. Abschn. 192 Abs. 18 Nr. 2 Satz 3, Nr. 2c Satz 1 UStR), die Vorst. für ihn damit nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG auch voll abziehbar ist und die unternehmensfremde Nutzung (estrechtlich im Rahmen der SA/agB) im Gegenzug als fiktive sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG erfaßt wird; gleichzeitig aber das WG estrechtlich dem PV zugeordnet ist. Für die zu verteilenden anteiligen

Aufwendungen im Rahmen der §§ 10, 33 bleibt die abziehbare Vorst. außer Betracht, wobei sich diese Rechtsfolge bereits durch die analoge Anwendung des § 7 und dem dort verwendeten Tatbestandsmerkmal der AHK ergibt. Die konstitutive Sondervorschrift des § 9b Abs. 2, die nach ihrer Rechtsfolge ausschließlich für den Bereich der Einkunftsermittlung konzipiert ist, dürfte uE wegen ihres Ausnahmecharakters nicht im Wege einer Gesetzesanalogie auf den Bereich der SA/agB übertragbar sein.

III. Besonderheiten bei der Anwendung auf Kleinunternehmer iSd. § 19 UStG

12

Die Kleinunternehmer sind mit dem UStG 1980 in das System der MwSt. einbezogen worden. Zur Vereinfachung der Besteuerung wird bei ihnen jedoch gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG keine USt. für erbrachte Leistungen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erhoben, es sei denn, der Kleinunternehmer nimmt sein Optionsrecht nach § 19 Abs. 2 UStG wahr und erklärt, daß er auf die UStFreiheit verzichtet (vgl. zu Form und zeitlichen Voraussetzungen Abschn. 247 UStR). Die USt. für die Einfuhr von Gegenständen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG), für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen (§§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 1a, 1b UStG) und die Steuer, die im Rahmen der sog. Beförderungseinzelbesteuerung nach § 16 Abs. 5 erhoben, vom Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 UStG oder vom letzten Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft (§ 25b Abs. 2 UStG) geschuldet wird, muß er hingegen in jedem Fall abführen. Die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge unterfällt der Vereinfachungsregelung in § 19 Abs. 1 UStG ebenfalls nicht (§ 19 Abs. 4 Satz 1 UStG).

Nichterhebung der Umsatzsteuer von Kleinunternehmern (§ 19 Abs. 1 UStG): Keine USt. wird von Unternehmern iSd. § 2 Abs. 1 UStG für erbrachte Lieferungen (Ausnahme: innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge), sonstige Leistungen und nach § 3 Abs. 1b, Abs. 9a UStG gleichgestellte fiktive Leistungen erhoben,

- die im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) oder in den Zollfreigebieten iSv. § 1 Abs. 3 UStG ansässig sind, dh. dort entweder ihren Wohnsitz, Sitz, Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung haben (vgl. § 13b Abs. 4 Satz 1 UStG; FG Köln v. 26. 10. 2001, UStB 2002, 111, Rev. Az. BFH V R 97/01),
- deren Gesamtumsatz an ausgeführten stbaren Umsätzen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) abzüglich der in § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 2 UStG aufgeführten stfreien Umsätze und der Lieferungen/fiktiven Lieferungen von WG des AV (§ 19 Abs. 1 Satz 2 UStG; vgl. dazu Abschn. 246 Abs. 6 UStR), zuzüglich der entfallenden USt. im vorangegangenen Kj. 16620 € nicht überstiegen hat und
- deren nach den gleichen Grundsätzen zu ermittelnder Bruttoumsatz für das laufende Kj. nach einer von ihnen darzulegenden Prognose nach den Verhältnissen zu Beginn dieses Jahres (vgl. dazu Abschn. 246 Abs. 3 UStR) voraussichtlich 50000 € nicht übersteigen wird.

Hinweis: Für angefangene Kj. ist der Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 Satz 3, 4 UStG auf einen Jahresumsatz hochzurechnen; wird die unternehmerische Tätigkeit neu aufgenommen, darf der prognostizierte Bruttoumsatz die Grenze von 16620 € nicht übersteigen (vgl. Abschn. 246 Abs. 4 Satz 2, 3 UStR).

Kleinunternehmer sind weder berechtigt noch verpflichtet, die USt. in ihren Rechnungen entsprechend § 14 Abs. 1 UStG offen auszuweisen (§ 19 Abs. 1

Satz 4 UStG); bei ihnen wird grds. keine USt. erhoben, im Gegenzug ist ihnen der VorstAbzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 UStG bis auf die in § 19 Abs. 4 Satz 2 UStG enthaltene Ausnahme ebenfalls verwehrt.

► *Bedeutung für § 9b:* Bei der Beurteilung der estl. Folgen aus dieser Regelung für Kleinunternehmer sind folgende Konstellationen zu unterscheiden:

- ▷ *Lieferung neuer Fahrzeuge:* Liefert der Kleinunternehmer ein neues Fahrzeug (§ 1b Abs. 2, 3 UStG) und wird dieses zum Zwecke der Lieferung vom Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) in einen anderen EU-Mitgliedstaat (§ 1 Abs. 2a Satz 1 UStG) befördert oder versendet, so ist dieser Umsatz für ihn ustbar und ustpfl., da bei ihm eine StBefreiung nach §§ 4 Nr. 1b, 6a UStG von vornherein ausscheidet (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). Die entstehende USt. muß er abführen (§ 19 Abs. 4 Satz 1 UStG). Gem. § 19 Abs. 4 Satz 2 UStG iVm. §§ 15 Abs. 1, Abs. 4a UStG kann er allerdings die USt., die ihm entweder von seinem Lieferanten für das Fahrzeug gesondert in Rechnung gestellt wurde, die bei seinem innergemeinschaftlichen Erwerb für ihn gem. §§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 1a oder 1b UStG angefallen ist oder die er für dessen Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet (§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG) ins Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG entrichten mußte, als Vorst. abziehen, wobei sich aus § 15 Abs. 4a UStG zusätzliche Restriktionen hinsichtlich ihrer Höhe und des Zeitpunkts ihrer Abziehbarkeit ergeben. Nach § 15 Abs. 4a Nr. 3 UStG kann er den VorstAbzug erst im Moment seiner innergemeinschaftlichen Lieferung des neuen Fahrzeugs geltend machen, zu diesem Zeitpunkt scheiden die dann abziehbaren Beträge estl. gem. § 9b Abs. 1 rückwirkend aus den AHK des WG aus (vgl. dazu für den Fall einer Option nach § 9 UStG BFH v. 30. 8. 1995 IX B 74/95, BFH/NV 1996, 41).
- ▷ *Übrige Vorgänge:* Werden dem Kleinunternehmer im übrigen von anderen Unternehmern für Lieferungen oder sonstige Leistungen VorstBeträge in Rechnung gestellt oder schuldet er bei Erwerbsvorgängen selbst die USt., so wirken sich diese Beträge mangels VorstAbzugsberechtigung nicht im Rahmen des § 9b Abs. 1 aus.

Kleinunternehmer, die auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG verzichten (Option): Mit Beginn des Kj., für das der Kleinunternehmer seine Erklärung nach § 19 Abs. 2 UStG abgegeben hat, unterliegt er der Regelbesteuerung (vgl. Abschn. 247 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 UStR), sofern nicht statt dessen eine Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG zu erfolgen hat. Zum VorstAbzug nach § 15 Abs. 1 UStG ist er dann bei allen Leistungen bzw. Einfuhren berechtigt, die nach Wirksamkeit der Optionserklärung ausgeführt werden (vgl. BFH v. 17. 9. 1981 V R 76/75, BStBl. II 1982, 198; Abschn. 191 Abs. 5, 6 UStR).

► *Bedeutung für § 9b:* Die nach Wirksamkeit der Option beim nunmehr Regelsteuerer anfallende ustl. abziehbare Vorst. gehört estl. gem. § 9b Abs. 1 nicht zu den AHK des zugehörigen WG.

Wechsel der Besteuerungsform von Kleinunternehmerschaft zur Regelbesteuerung oder umgekehrt entweder durch Über-/Unterschreitung der Grenzen des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG oder in Folge einer Option stellt als solche keine Veränderung der maßgeblichen Verhältnisse iSd. § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG dar, so daß insofern ustrechtlich keine VorstBerichtigung in Betracht kommt (BMF v. 12. 7. 1976, BStBl. I, 392 Tz. 25; v. 11. 2. 1981, BStBl. I, 69 [II. 3]).

Anders ist die ustrechtliche Beurteilung aber dann, wenn mit dem Wechsel der Besteuerungsform gleichzeitig eine Veränderung der ustl. Verwendung des WG im Vergleich zur Verwendungsabsicht zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs zB

auf Grund einer Option nach § 9 UStG oder ihres Wegfalls einhergeht; derartige Veränderungen führen zu VorstBerichtigungen nach § 15a UStG (BFH v. 11. 11. 1993 XI R 51/90, BStBl. II 1994, 582 [584]).

► *Bedeutung für § 9b*: Die VorstBerichtigungen nach § 15a UStG sind estl. im Rahmen des § 9b Abs. 2 zu berücksichtigen.

IV. Besonderheiten bei der Anwendung auf Durchschnittsversteuerer

13

Bei Durchschnittsversteuerern weicht die tatsächlich entrichtete Vorst. von der pauschaliert geltend gemachten Vorst. ab; fraglich ist die Bedeutung für § 9b.

Berechnung der abziehbaren Vorsteuer nach Durchschnittssätzen: Gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 UStG iVm. § 69 Abs. 1 UStDV können Unternehmer der in der Anlage zu den §§ 69 und 70 UStDV aufgeführten Berufssparten die abziehbare Vorst. iSd. § 15 UStG ohne individuellen Nachweis nach einem festgelegten Vomhundertsatz bestimmen, der an ihre ausgeführten Umsätze (§ 69 Abs. 2 UStDV) anknüpft. Zu weiteren Einzelheiten s. CISSÉE in B/G, UStG, § 23 Rn. 7, 9. Eine ähnliche Regelung für die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG genannten Stpfl. enthält § 23a UStG. Nach § 24 Abs. 1 UStG unterfallen land- und forstwirtschaftliche Betriebe demgegenüber einer Durchschnittsbesteuerung in dem Sinne, als die von ihnen erbrachten Leistungen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG mit einem niedrigeren StSatz belastet und gleichzeitig die ihnen individuell zustehenden abziehbaren Vorst. prozentual auf 5 bzw. 9 vH der Bemessungsgrundlage dieser pauschal besteuerten Umsätze festgesetzt werden (§ 24 Abs. 1 Satz 3, 4 UStG). Zu weiteren Einzelheiten s. CISSÉE in B/G, UStG, § 24 Rn. 17, 21 f.

► *Leistungen des Land- und Forstwirts*: Führt ein Land- und Forstwirt gegenüber einem Dritten eine Leistung nach § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG aus, kann er diesem in der Rechnung nur die tatsächlich entstandene USt. (§ 14 Abs. 1 Nr. 6 UStG) verbunden mit dem anzuwendenden Durchschnittssatz (§ 24 Abs. 1 Satz 5 UStG) offen ausweisen. Der Leistungsempfänger kann daher nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nur die Durchschnittssteuer als abziehbare Vorst. geltend machen (vgl. CISSÉE in B/G, UStG, § 15 Rn. 36; DERS. aaO § 24 Rn. 16). Nur der rechtlich abziehbare Betrag gehört bei ihm nach § 9b Abs. 1 nicht zu den AHK des zugehörigen WG (HEIDNER in L/B/P, § 9b Rn. 35).

► *Behandlung der USt. für empfangene Leistungen*: Str. ist dagegen, ob bei einem Stpfl., der seine Vorst. nach Durchschnittssätzen gem. §§ 23, 23a, 24 UStG ermittelt, gleichwohl estl. die ihm in Rechnung gestellte Vorst. nach den allgemeinen Regeln des § 15 UStG zu bestimmen ist und dann nach § 9b Abs. 1 in voller Höhe nicht zu den AHK des betreffenden WG gehört. Die hM nimmt dies an, weil die genannten Regelungen sein Recht auf VorstAbzug nicht einschränkten, sondern nur eine erleichterte Berechnung des Gesamt-VorstBetrags ermöglichen. In Folge der Abweichung zwischen pauschalierter und entrichteter Vorst. entsteht eine Ergebniserhöhung oder -verminderung.

HEIDNER in L/B/P, § 9b Rn. 36; GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 19; BLÜMICH/ERHARD, § 9b Rn. 49; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 9b Rn. 9; für den Bereich des § 24 UStG auch BMWF v. 13. 4. 1972, DB 1972, 801; Bay. FinMin. v. 11. 4. 1975, FR 1975, 272.

Der BFH hat im Urt. v. 24. 6. 1999 IV R 46/97 (BStBl. II, 561 [563]) in einem obiter dictum unter Berufung auf GRUNDSCHOK (UR 1971, 261) für die Konstellation des § 24 UStG zu Recht erhebliche Zweifel angemeldet. § 9b Abs. 1 erlaubt schon von seinem Wortlaut nur den VorstBetrag nach § 15 UStG, „soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann.“ Mit der Deutung der §§ 23,

23a UStG als bloße Vereinfachungsregelungen wird verkannt, daß auch dort – wie zB in § 15 Abs. 2 UStG – der weitere VorstAbzug ausdrücklich „ausgeschlossen“ wird (§ 70 Abs. 1 Satz 2 UStDV, § 23a Abs. 1 Satz 2 UStG). Eine Beschränkung des § 9b Abs. 1 nur auf die Ausschlußatbestände des § 15 UStG ist aber nicht ersichtlich. Nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG soll dagegen ein weiterer VorstAbzug lediglich „entfallen“. Die FinVerw. hält trotz dieser Bedenken an ihrer bisherigen Auffassung fest (OFD Frankfurt v. 22. 3. 2000, FR 2000, 636).

Wechsel von einer Durchschnitts- zur Regelbesteuerung oder umgekehrt:

► *Wechsel von der Durchschnittsberechnung der Vorst. nach §§ 23, 23a UStG zur Regelbesteuerung oder umgekehrt* stellt für sich allein nach allgemeiner Meinung keine Veränderung der Verhältnisse iSd. § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG dar und führt somit auch nicht zu VorstBerichtigungen (vgl. Cissé in B/G, UStG, § 15a Rn. 12 mwN.).

Auch für § 9b Abs. 2 ist dieser Vorgang damit ohne Bedeutung.

► *Übergang von einer Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG zur Regelbesteuerung oder umgekehrt* soll dagegen nach wohl überwiegender Meinung eine VorstBerichtigung hinsichtlich der WG auslösen, deren Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG noch nicht abgelaufen ist (vgl. BMF v. 12. 7. 1976, BStBl. I, 392 Tz. 24; v. 29. 12. 1995, BStBl. I, 831 Abschn. [3]).

Estlich führen diese VorstBerichtigungen gem. § 9b Abs. 2 zu BE bzw. BA.

V. Besonderheiten bei Option nach § 9 UStG

Umsatzsteuerliches Optionsrecht: Gem. § 9 Abs. 1 UStG kann ein Unternehmer bestimmte, an sich ustfreie Umsätze als stpfl. behandeln, wenn er diese Leistungen an andere Unternehmer für deren Unternehmen ausführt. Für einzelne StBefreiungen ergeben sich dabei aus § 9 Abs. 2, 3 UStG zusätzliche Restriktionen. Zur den grds. Auswirkungen einer Option s. Anm. 6.

Folgen für den Vorsteuerabzug: Im Hinblick auf die stRspr. des EuGH zum Entstehenszeitpunkt der VorstAbzugsberechtigung nach Art. 17 Abs. 1, 2 der 6. USt-EGRichtl. (77/388/EWG).

EuGH v. 29. 2. 1996 Rs. C-110/94, BStBl. II, 655; v. 15. 1. 1998 Rs. C-37/95, UR 1998, 149; v. 21. 3. 2000 Rs. C-110/98 bis C-147/98, UR 2000, 208; v. 8. 6. 2000 Rs. C-400/98, UR 2000, 330 mit Anm. WIDMANN, UR 2000, 335; v. 8. 6. 2000 Rs. C-396/98, UR 2000, 336

hat der BFH seine bisherige Auffassung, wonach eine erstmalige vorstunschädliche tatsächliche Verwendung der erworbenen Leistung notwendige materielle Voraussetzung des § 15 UStG sei unter Anwendung einer richtlinienkonformen Auslegung dahingehend geändert, daß nunmehr über die Berechtigung zum VorstAbzug dem Grunde und dem Umfang nach endgültig bereits im Moment des Leistungsbezugs zu entscheiden sei.

BFH v. 22. 2. 2001 V R 77/96, UR 2001, 260 (262); v. 8. 3. 2001 V R 24/98, UR 2001, 214 (215); v. 17. 5. 2001 V R 38/00, UR 2001, 550; zweifelnd bereits BFH v. 5. 5. 1999 V B 31/99, BFH/NV 1999, 1524; v. 12. 10. 1999 V B 17/99, BFH/NV 2000, 487.

Hängt der VorstAbzug von der Ausübung des Optionsrechts nach § 9 UStG ab, so genügt es daher, wenn der Stpfl. im Moment des Leistungsbezugs objektiv nachprüfbar und im guten Glauben erklärt, daß er von diesem Gebrauch machen wird. Zum Nachweis einer solchen Absicht s. BOETTGER, UStB 2002, 20 (21); NIESKENS, UR 2002, 53 (67).

► *Bedeutung für § 9b:* Wegen der tatbestandlichen Anknüpfung scheiden die abzugsfähigen Vorst. gem. § 9b Abs. 1 schon dann aus den AHK des zugehörigen WG aus, wenn – entsprechend der neuen Rspr. des BFH – eine hinreichend nachweisbare Absicht einer späteren Option bei Leistungsbezug vorliegt. Schlägt die damalige Optionsabsicht fehl, so sind die AHK nicht in jedem Fall rückwirkend zu erhöhen, sondern nur dann, wenn die entsprechende Absicht oder ihr Nachweis für den VorstAbzug nach § 15 UStG nicht ausreichen. Wird hingegen in Folge eines anderweitigen objektiven Fehlschlags die Vorst. nach § 15a UStG nur berichtigt, sind hierfür die estl. Konsequenzen ausschließlich § 9b Abs. 2 zu entnehmen.

Einstweilen frei.

15–16

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

17

I. Verhältnis zu §§ 4 Abs. 4, 8 Abs. 1, 9 Abs. 1 Satz 1 und 12 Nr. 3

Verhältnis zu §§ 4 Abs. 4, 8 Abs. 1, 9 Abs. 1 Satz 1: Nach hM ordnet § 9b Abs. 1 ausdrücklich an, daß die bei der Anschaffung/Herstellung eines WG anfallenden abzugsfähigen Vst. nicht den AHK zuzuordnen ist, sondern folgerichtig BA bzw. WK sind (s. Anm. 5). UE hat die Norm als klarstellende, aber dennoch nur deklaratorische Zuordnungsvorschrift (s. Anm. 4) auch keinen Einfluß auf die Bestimmungen über die Berücksichtigung von Aufwendungen als BA bzw. WK in § 4 Abs. 4 und § 9.

§ 9b Abs. 2 Halbs. 1 stellt dagegen nach umstrittener Auffassung eine konstitutive Sonderregelung zu den vorstehenden Normen dar, als er im Wege einer Rechtsfolgenverweisung die Behandlung der bei einer VorstBerichtigung nach § 15a UStG anfallenden Mehr-/Minderbeträge als BE, Einnahme bzw. BA oder WK anordnet (zum Streitstand über den Rechtscharakter der Vorschrift s. Anm. 4).

Verhältnis zu § 12 Nr. 3: Nach § 12 Nr. 3 darf die USt. für Umsätze, die Entnahmen sind (§ 3 Abs. 1b u. 9a UStG), nicht stmindernd berücksichtigt werden. Eine Überschneidung mit § 9b, der die Behandlung der bei einer Anschaffung/Herstellung anfallenden Vorst. regelt, ist somit nicht denkbar, da Entnahmen als stbare Vorgänge zur Entstehung von USt. führen.

II. Verhältnis zu §§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 9 Abs. 5

18

Für die Bemessung der Freigrenze für Geschenke von 40 € gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 (ggf. iVm. § 9 Abs. 5) sind deren AHK maßgebend, zu denen die abzugsfähige Vorst. nicht gehört (§ 9b Abs. 1). Die nicht abzugsfähige Vorst. ist dagegen einzurechnen (allgM, vgl. R 21 Abs. 3 Satz 1, R 86 Abs. 4 Satz 3 EStR). Sofern der Schenker kein Unternehmer iSd. §§ 2 Abs. 1, 2a UStG und daher schon aus diesem Grund gem. § 15 Abs. 1 UStG nicht zum VorstAbzug berechtigt ist, bereitet die Anwendung der Freigrenze keine Probleme: entscheidend sind dann die Brutto-AHK.

Sofern der Schenker als Unternehmer aber grds. vorstabszugsberechtigt ist, ergibt sich eine Konfliktlage mit § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG (zu Details s. Anm. 33). Nach dieser Vorschrift sind die VorstBeträge, die auf die Aufwendungen iSd. § 4

Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 entfallen, nicht abziehbar. Diese ustl. Rechtsfolge tritt in Widerspruch zur estl. Regelung in §§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 9b Abs. 1, wonach die nicht abziehbare Vorst. bereits im Vorfeld für die Bemessung der AHK zur Klärung der Frage heranzuziehen ist, ob nicht zu berücksichtigende Aufwendungen überhaupt vorliegen. Die FinVerw. löst diesen gesetzlichen Zirkel in der Form auf, daß § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG – anders als die Ausschlußtatbestände in §§ 15 Abs. 2, 4 UStG – sowohl ustl. als auch estl. bei der Berechnung der AHK zur Prüfung der Freigrenze unberücksichtigt bleibt.

Vgl. zur ustl. Prüfung BMF v. 5. 11. 1999 Abschn. 1.2 Abs. 1 Satz 2, BStBl. I, 964; OFD Münster v. 3. 12. 1999, DB 1999, 2608; glA WIDMANN in P/M, UStG, § 15 Rn. 279/4; WAGNER in S/R, UStG, § 15 Rn. 478; CISSÉE in B/G, UStG, § 15 Rn. 59; BIRKENFELD, UStHdb. § 181 Rn. 449; zur estl. Prüfung R 21 Abs. 3 Satz 1, 86 Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2 EStR; H 86 „Freigrenze für Geschenke“ EStH; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 262; zweifelnd dagegen angesichts des § 9b Abs. 1 SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 4 Rn. 532.

Die nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG nicht abziehbare Vorst. teilt nicht das estl. Schicksal der Aufwendungen für das Geschenk als nicht zu berücksichtigende BA, sondern unterfällt dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 (vgl. auch R 86 Abs. 5 Satz 1 EStR).

Wird die Freigrenze des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 erst im Laufe des VZ durch die Hingabe eines weiteren Geschenks überschritten, so ist ustl. bei einem Unternehmer die bereits abgezogene Vorst. nach § 17 Abs. 2 Nr. 5, Abs. 1 Satz 3 UStG zu ändern (BMF v. 5. 11. 1999 aaO Abschn. 1.2 Bsp.; STADIE in R/D/F/G, UStG, § 17 Rn. 186; BIRKENFELD, UStHdb. § 208 Rn. 91). Diese Vorschrift ist ebenfalls einschlägig, wenn der Unternehmer beim Erwerb des gelieferten Gegenstands eine anderweitige Verwendung beabsichtigte, daher die Vorst. gem. § 15 Abs. 1 UStG abgezogen und nunmehr die Sache als Geschenk vorstschädlich verwendet (BMF v. 5. 11. 1999 aaO Abschn. 1.2 Abs. 2; STADIE aaO Rn. 184; ZEUNER in B/G, UStG, § 17 Rn. 27; aA BIRKENFELD aaO Rn. 92: § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG). Estrechtlich unterfallen die Vorständerungsbeträge § 12 Nr. 3, § 9b wird in diesen Fällen nicht berührt.

III. Verhältnis zu §§ 6, 7

Verhältnis zum Begriff der Anschaffungs-/Herstellungskosten: § 9b Abs. 1 definiert die Begriffe der AHK eines WG nicht neu, er stellt sie für die in Folge einer Anschaffung bzw. Herstellung anfallenden, nach § 15 UStG abziehbaren Vorst. lediglich klar. Sofern der Bestimmung eine konstitutive Bedeutung in dem Sinne beigelegt wird, als ohne sie auch die abziehbare Vorst. in die AHK einzubeziehen sei (so die hM, Nachw. s. Anm. 4), ist demgegenüber festzustellen, daß sich die in Abs. 1 angeordnete Restriktion bereits aus der allgemeinen Definition der an § 255 HGB angelehnten strechtlichen Termini ergibt (s. Anm. 4). Weitere Regelungen, zB wie und wann sich eine nicht abziehbare Vorst. auf die Ermittlung der AHK des zugehörigen WG auswirkt, enthält Abs. 1 nicht (s. Anm. 5, 10). Auch § 9b Abs. 2 Halbs. 2 knüpft im Wege einer Rechtsgrundverweisung an den Begriff der ursprünglichen AHK an und hat nur insofern konstitutiven Charakter, als die bei einer VorstBerichtigung entstehenden Mehr-/Minderbeträge sich nach seiner Rechtsfolge nicht auf sie auswirken dürfen (s. Anm. 4). Weitere Folgerungen für das Schicksal dieser Beträge – insbes. zum Zeitpunkt ihrer estl. Auswirkungen – können Abs. 2 nicht entnommen werden (s. Anm. 10).

Hinweis: R 33 Abs. 5 Satz 3 EStR, wonach die USt. zu den Vertriebskosten gehört, die die HK des WG nicht berühren (ebenso BMF v. 14. 11. 2001, BStBl. I, 864, Tz. 5), steht trotz seiner auf den ersten Blick mißverständlichen Formulierung nicht in Widerspruch zu § 9b Abs. 1. Er bezieht sich entsprechend § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB nur auf die Steuer, die durch die nach der Fertigstellung des WG (vgl. § 9a EStDV) erfolgende Leistung des herstellenden Unternehmers an den Abnehmer entsteht. Die VerwVorschrift unterscheidet somit exakt zwischen der USt., die der Hersteller des WG für seine Auslieferung an einen Dritten nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG schuldet, und den Beträgen, die er grds. als Vorst. berücksichtigen kann (vgl. auch H 33 „Vorsteuerbeträge“ EStH; BMF v. 14. 11. 2001 aaO Tz. 1).

Verhältnis zum Begriff des Teilwerts: Obwohl § 9b nur die Bemessung der AHK eines WG hinsichtlich der abziehbaren Vorst. bzw. bei nachträglichen Berichtigungen iSd. § 15a UStG regelt, hat er mittelbar auch Einfluß auf die Bestimmung des Teilwerts nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3.

► *Vermutung für die Übereinstimmung mit den AHK:* Die Vermutung, daß der Teilwert eines WG sich mit seinen AHK – ggf. abzüglich AfA – deckt (s. § 6 Rn. 594), soll nach hM auch hinsichtlich des in ihnen enthaltenen VorstBetrags gelten (so allgemein GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 8; BLÜMICH/ERHARD, § 9b Rn. 17; MEINCKE in L/B/P, § 6 Rn. 190) und zwar selbst dann, wenn die AHK in Folge der Aktivierung der nicht abziehbaren Vorst. über den Wiederbeschaffungskosten des WG liegen. Begründet wird dies mit der Erwägung, daß ein Erwerber des Betriebs bezüglich der Abziehbarkeit der Vorst. in der gleichen urechtlichen Lage wie der Stpfl. wäre und somit estrechtlich diese im gleichen Umfang aktivieren müsse (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 9b Rn. 18; BLÜMICH/ERHARD, § 9b Rn. 17; § 6 Rn. 1192b, Rn. 1500 „Umsatzsteuer“; NISSEN, DStZ 1968, 18 [19]; RAU, BP 1968, 25 [26]). Dieser Ansicht kann jedoch vor dem Hintergrund der durch das StMBG mit Wirkung vom 1. 1. 1994 eingefügten §§ 1 Abs. 1a, 15a Abs. 6a UStG nicht uneingeschränkt zugestimmt werden.

Nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG stellt eine Geschäftsveräußerung im ganzen keinen ustbaren Vorgang dar, der Veräußerer ist isoliert wegen dieses Vorgangs auch nicht zu einer VorstBerichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG berechtigt (vgl. CRESSÉ in B/G, UStG, § 15a Rn. 16). Im Gegenzug erwächst dem Erwerber kein Anspruch auf VorstAbzug, er tritt vielmehr als Einzelrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Veräußerers ein (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG), ist also an dessen ausgeübte Optionen (zB nach § 9 UStG) gebunden und unterliegt gem. § 15a Abs. 6a Satz 1 UStG einer fortgesetzten Berichtigungspflicht nach § 15a UStG (vgl. ZEUNER in B/G, UStG, § 1 Rn. 134). Eine VorstBerichtigung durch den Erwerber im Moment des Übergangs kommt damit zB dann in Betracht, wenn die mit dem WG durch den Veräußerer getätigten Umsätze wegen seiner persönlichen Umstände – wie seine Blindheit (§ 4 Nr. 19a UStG) oder seine amtliche Anerkennung als Verband der freien Wohlfahrtspflege (§ 4 Nr. 18 UStG) – stbefeit sind, der VorstAbzug deshalb bei ihm nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen war, und der Erwerber diese persönlichen Merkmale nicht aufweist.

Auch bei der Bemessung des Teilwerts nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 geht das Gesetz von einer zu unterstellenden Veräußerung des gesamten Betriebs aus, wobei die Person des „gedachten Erwerbers“ objektiviert werden muß und deshalb persönliche Umstände des Stpfl., die keinen Bezug zum Betrieb aufweisen, außer Betracht zu bleiben haben (vgl. BFH v. 17. 1. 1978 VIII R 31/75, BStBl. II, 335 (337); H 35a „Teilwertbegriff“ EStH; § 6 Rn. 582).

Fußt die UStBefreiung des Stpfl. somit auf seinen persönlichen Eigenheiten, die keinen Niederschlag in den objektiven Verhältnissen des Betriebs gefunden ha-

ben, und ist der VorstAbzug deshalb für ihn nach § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen, könnte ein gedachter objektiver Erwerber die Wiederbeschaffungskosten durch eine VorstBerichtigung nach § 15 a Abs. 1, 15 a Abs. 6 a UStG im Moment der ersten Verwendung um die enthaltene Vorst. reduzieren. In diesen Fällen entspricht der Teilwert daher den (Netto)-Wiederbeschaffungskosten.

► *Teilwertabschreibung nach VorstBerichtigung:* Unstr. wird der Teilwert dagegen berührt, wenn die nicht abziehbare bei den AHK aktivierte Vorst. nachträglich in Folge einer VorstBerichtigung abziehbar wird, die AHK aber nach § 9b Abs. 2 Halbs. 2 unberührt bleiben. Ein objektivierter Erwerber würde in einem solchen Fall dem Stpfl. die noch aktivierte Vorst. nicht im Rahmen des Gesamtkaufpreises vergüten, weil er sie selbst bei einer Wiederbeschaffung des WG unter Annahme der Fortführung des Betriebs in der jetzigen Form als abziehbar behandeln könnte und sie deshalb bei ihm nicht in die AHK einfließen würden. Da § 9b Abs. 2 Halbs. 2 die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung nicht berührt, ist eine solche unter Berücksichtigung ihrer sonstigen Voraussetzungen um die nunmehr abziehbare Vorst. grds. zulässig (GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 53; BLÜMICH/ERHARD, § 9b Rn. 88; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 9b Rn. 18; NISSEN, DStZ 1968, 18 [23]).

Verhältnis zum Begriff des geringwertigen Wirtschaftsguts: Die Wertgrenze für sofort absetzbare gWG nach § 6 Abs. 2 Satz 1 (ggf. iVm. § 9 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2) in Höhe von 410 € bemißt sich nach allgM (Nachw. s. Anm. 5) immer auf der Grundlage der Netto-AHK, also unter Ausklammerung auch der nicht abziehbaren Vorst. Der vom Gesetzgeber beabsichtigte Charakter einer Vereinfachungsregel ist trotz des mittlerweile mißverständlichen Verweises auf § 9b Abs. 1 unverändert geblieben (s. Anm. 5), mit dem Klammerzusatz wird nur auf das dortige Tatbestandsmerkmal „Vorsteuerbetrag nach § 15 UStG“, nicht aber auf den nachfolgenden Relativsatz Bezug genommen. Im Bereich der §§ 6 Abs. 2, 9 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 wird durch § 9b Abs. 1 deklaratorisch festgestellt, daß die abziehbare Vorst. nicht das rechtliche Schicksal der AHK teilt, sondern entsprechend der allgemeinen Bestimmungen als BA bzw. WK zu berücksichtigen ist, während die nichtabziehbare Vorst. als Teil der AHK des gWG sofort abgeschrieben wird.

§ 9b Abs. 2 ist dagegen neben den Vorschriften zu den gWG uneingeschränkt anwendbar. VorstBerichtigungen führen zu sofort zu berücksichtigenden BE/Einnahmen bzw. BA/WK, die Sofortabschreibung der ursprünglichen AHK bleibt unberührt.

Das UStRecht verhält sich zu § 9b wie die Grundlagenbestimmung zur Folgeentscheidung. Dies bedeutet, daß § 9b die nach dem UStRecht getroffenen Begriffsbestimmungen und Entscheidungen als gegebene Daten voraussetzt und daran lediglich die estrechtlichen Folgen knüpft.

So werden die in § 9b gebrauchten Begriffe „Vorsteuer“ und „Berichtigung nach § 15 a UStG“ ausschließlich nach UStRecht bestimmt und abgegrenzt. Desgleichen bestimmt sich nach UStRecht, welche VorstBeträge abziehbar sind, welche nicht und ob eine Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen ist. Insofern sind seine Systematik und sein Entscheidungsinhalt für § 9b bindend.

Die Zuordnung der VorstBeträge zu den AHK erfolgt dagegen nach estl. Grundsätzen. Insbes. bei gemischt genutzten WG kann es dabei zu Abweichun-

gen kommen, weil der Aufteilungsschlüssel nach § 15 Abs. 4 UStG nicht in jedem Fall dem estrechtlichen entspricht (Einzelheiten s. Anm. 39).

V. Verhältnis zum InvZuLG und zu anderen Fördergesetzen

21

InvZuLG: Bei der Auslegung der Begriffe AHK im InvZuLG sind grds. die estl. Definitionen maßgebend, sofern und soweit sich aus dem Zweck und der Entstehungsgeschichte dieses Gesetzes nichts Gegenteiliges ergibt (zur stRspr. vgl. BFH v. 29. 7. 1966 IV R 151/66, BStBl. III 1967, 62).

Aus dieser Rspr. leitet die FinVerw. den Schluß ab, daß bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage nicht nur die ohnehin deklaratorische Vorschrift des § 9b Abs. 1, sondern auch dessen Abs. 2 anzuwenden sei. Danach soll eine VorstBerichtigung nach § 15a UStG keinen Einfluß auf die Höhe der Investitionszulage haben (BMF v. 28. 8. 1991, BStBl. I, 768, Tz. 67; v. 28. 6. 2001, BStBl. I, 379, Tz. 143; OFD Frankfurt v. 31. 3. 1999, FR 1999, 718). Auch die Ausübung des Wahlrechts nach R 86 Abs. 3 Satz 3 EStR (s. Anm. 6) müßte nach dieser Auffassung bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage für die Zulage durchschlagen (so für das Wahlrecht nach § 9b Abs. 1 Satz 2 aF BLÜMICH/ERHARD, § 9b Rn. 26).

► *Stellungnahme:* Mit dem Hess. FG v. 6. 11. 1997 (EFG 1998, 587, rkr.; ferner WENZEL in R/D/F/G, UStG, § 15a Rn. 145) ist dieser Ansicht jedoch zu widersprechen. Eine Gewährung der Zulage, die als Anreiz für den Investor dessen getragene AHK mindern soll, muß sich an dessen Aufwendungen für das WG orientieren. Es wäre daher mit dem Sinn des InvZuLG nicht vereinbar, wenn diese objektiven Kosten mit der Anwendung des § 9b Abs. 2 als estrechtliche Vereinfachungsvorschrift „umetikettiert“ werden könnten. Im übrigen besteht die ausgemachte Regelungslücke auch nicht: da die estl. Sondervorschrift des § 9b Abs. 2 schon wegen der Unanwendbarkeit des Halbs. 1 nicht einschlägig ist, lebt die allgemeine Bestimmung über die AHK aus der entsprechenden Anwendung des § 255 HGB (vgl. dazu auch BMF v. 28. 6. 2001 aaO Tz. 147, 150) wieder auf (s. auch Anm. 4; zu den Folgen einer VorstÄnderung vgl. FG Berlin v. 9. 11. 1988, EFG 1989, 267, rkr.: § 174 AO). Wegen des ausdrücklichen Verweises auf § 6 Abs. 2 in §§ 2 Satz 1 Nr. 4 InvZuLG 1996, 2 Satz 2 InvZuLG 1999 bestimmt sich dagegen die Grenze für die nicht förderungswürdigen gWG unter Einschluß der gesamten Vorst. (BFH v. 9. 8. 2001 III R 43/98, BStBl. II 2002, 100 [105]; v. 17. 10. 2001 III R 29/99, BStBl. II 2002, 109; näheres zu § 6 Abs. 2 s. Anm. 18). Diese Ausführungen gelten entsprechend für das FördergebietsG.

EigZuLG: Grds. spielt § 9b bei der Festlegung der Bemessungsgrundlage nach den AHK gem. § 8 EigZuLG keine Rolle, da die anfallende Vorst. für einen Privatmann nach § 15 Abs. 1 UStG nicht abziehbar ist oder aber bei einem Unternehmer dessen selbst genutzten Einfamilienhaus nicht zum Unternehmen zugeordnet werden kann. Bei gemischt genutzten Gebäuden kann es aber zu Überschneidungen kommen, wenn der Unternehmer den Gegenstand seinem Unternehmen zu 100 vH zuordnet (vgl. auch Anm. 29). Zwar ist die Privatnutzung der eigenen Wohnung als fiktive sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG) gem. § 4 Nr. 12a UStG stbefreit (vgl. Abschn. 24c Abs. 7 Satz 1 UStR; allerdings mittlerweile sehr umstr., vgl. BFH v. 13. 9. 1999 V B 60/99, BFH/NV 2000, 246; v. 25. 2. 2000 V R 39/99, UR 2000, 325), so daß die darauf entfallende Vorst. nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht abziehbar ist. Der in diesen Fällen nach § 15 Abs. 4 UStG anzuwendende Aufteilungsschlüssel

stimmt nicht zwangsläufig mit dem Zuordnungsschlüssel nach der Nutzfläche überein (Einzelheiten s. Anm. 36, 39). Die Sondervorschrift des § 9b Abs. 2 für VorstBerichtigungen ist auch bei dieser Zulage unanwendbar.

22–23 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Auf die Anschaffung oder Herstellung entfallende Vorsteuerbeträge

24

A. Überblick: Behandlung abziehbarer und nichtabziehbarer Vorsteuerbeträge

Abziehbare Vorsteuerbeträge gehören gem. § 9b Abs. 1 nicht zu den AHK der WG, auf deren Anschaffung oder Herstellung sie entfallen. Ihr weiteres estl. Schicksal läßt sich aus der Vorschrift aber nicht ableiten, sondern ergibt sich unter Anwendung der allgemeinen Regeln über die Einkunftsermittlung (s. Anm. 5). Im Rahmen des § 9b Abs. 1 sind sie unter Berücksichtigung der Voraussetzungen der §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 Satz 1 als BA bzw. WK zu qualifizieren.

BFH v. 19. 2. 1975 I R 154/73, BStBl. II, 441; v. 29. 6. 1982 VIII R 6/79, BStBl. II 1983, 755; v. 13. 11. 1986 IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374; v. 4. 6. 1991 IX R 12/89, BStBl. II, 759; v. 17. 3. 1992 IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17; v. 25. 1. 1994 IX R 97, 98/90, BStBl. II, 738; krit. zur Herleitung dieser Rechtsfolge aus § 9b Abs. 1 Anm. 5.

Da die ustl. Zuordnungsentscheidung zum Unternehmen für einen erhaltenen Liefergegenstand nach § 15 Abs. 1 UStG nicht nach den gleichen Grundsätzen wie die estl. Bewertung eines WG als BV oder PV erfolgt, ist es im übrigen auch denkbar, daß die abziehbare Vorst. zB bei teilweiser Nutzung der einheitlichen Sache für die Berufsausbildung insofern als SA (§ 10 Abs. 1 Nr. 7) abziehbar ist.

Vgl. zur Aufteilung von Aufwendungen, die teilweise BA/WK, teilweise SA sind, BFH v. 10. 6. 1986 IX R 11/86, BStBl. II, 894; v. 22. 6. 1990 VI R 2/87, BStBl. II, 901; v. 18. 4. 1996 VI R 54/95, BFH/NV 1996, 740; H 103 „Abzugsverbot“ EStH; H 117 „Aufteilungs- und Abzugsverbot“ EStH.

Die abziehbare Vorst. kann ferner bei einer sonstigen privaten Mitbenutzung von nicht nur untergeordneter Bedeutung – wie die AHK – auch ganz (so der Grundsatz: BFH v. 19. 10. 1970 GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; v. 19. 10. 1970 GrS 3/70, BStBl. II 1971, 21; v. 27. 11. 1978 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213; ferner § 12 Anm. 63 ff.) oder zumindest teilweise (vgl. zu einem gemischt genutzten Computer Nds. FinMin. v. 9. 10. 2000, DB 2000, 2348; FinMin. NRW v. 8. 12. 2000, DB 2001, 231; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 9 Rn. 175 „Computer“) dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG unterfallen.

Ob die VorstBeträge bei einer Anerkennung als BA/WK sofort abgezogen werden dürfen oder eigenständig aktiviert werden müssen, richtet sich nach der Art der Einkunftsermittlung (Einzelheiten s. Anm. 43 f.).

Nichtabziehbare Vorsteuerbeträge gehören zu den AHK der WG, auf deren Anschaffung oder Herstellung sie entfallen. Diese Rechtsfolge ergibt sich nicht im Wege eines Umkehrschlusses aus § 9b Abs. 1, sondern bereits aus den allgemeinen Bestimmungen zu diesen Begriffen (s. Anm. 5).

Berechtigung zum Vorsteuerabzug ergibt sich ausschließlich auf Grund der ustl. Bestimmungen, die § 9b Abs. 1 im Wege einer Rechtsgrundverweisung in-

haltlich aufnimmt (s. Anm. 20), also insbes. aus §§ 15, 15a UStG, aber auch §§ 25 Abs. 4, 25b Abs. 5 UStG, 59 ff. UStDV sind im Einzelfall zu beachten. Zu den Einzelheiten s. Anm. 29 ff.

Ausländische Vorsteuer ist nicht im Rahmen des deutschen UStG abziehbar (vgl. Abschn. 192 Abs. 1 Satz 1 f. UStR) und unterfällt somit nicht § 9b. Soweit sie nach dem Recht der EU-Mitgliedstaaten entsprechend den Maßgaben der 8. USt.-EGRichtl. v. 6. 12. 1979 (79/1072/EWG; ABl. EG 1979 Nr. L 331, 11) dem Stpfl. vergütet wird, ist sie mangels Kostencharakters für das angeschaffte bzw. hergestellte WG nicht in dessen AHK einzubeziehen.

Einstweilen frei.

25–26

B. Vorsteuerbetrag nach § 15 UStG, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann

I. Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG

27

Die Anwendung des § 9b Abs. 1 setzt das Vorhandensein von VorstBeträgen nach § 15 Abs. 1 UStG (ggf. iVm. § 15 Abs. 4a UStG oder § 25 Abs. 5 UStG) voraus. Dies sind

- die einem Unternehmer von einem anderen Unternehmer gesondert in Rechnung gestellte USt. für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind; zum Unternehmerbegriff s. § 2 UStG;
- die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet (§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG) in das Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) eingeführt worden sind oder die er für die in § 1 Abs. 3 aufgeführten Umsätze (in Freihäfen und Zollfreigebieten) verwendet;
- die USt. für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen (§§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 1a, 1b UStG) für sein Unternehmen;
- die USt. für Leistungen iSd. § 13b Abs. 1 UStG, die der Unternehmer als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 UStG schuldet, sofern die Leistungen für dessen Unternehmen ausgeführt worden sind (zum zeitlichen Anwendungsbereich s. § 27 Abs. 4 UStG).

Die im UStG getroffene Definition des Begriffs „Vorsteuer“ ist im Bereich des § 9b Abs. 1 bindend (s. Anm. 20).

II. Abziehbarkeit bei der Umsatzsteuer

28

1. Allgemeines

Ob Vorst. gem. § 9b Abs. 1 bei der USt. abgezogen werden können, richtet sich ausschließlich nach den Vorschriften des UStG, dessen Systematik also als Vorfrage der estl. Regelung zugrunde gelegt werden muß. § 9b Abs. 1 nimmt dabei Bezug auf sämtliche Arten des VorstAbzugs gem. § 15 UStG.

Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs: Nach § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG sind die nach § 15 UStG abziehbaren Vorst. von der vom Unternehmer nach § 16 Abs. 1 UStG zu ermittelnden eigenen USt. abzusetzen. Der Anspruch auf VorstAbzug entsteht nach wohl noch hM erst in dem Moment, in dem die Anspruchsvoraus-

setzungen des § 15 Abs. 1 UStG insgesamt – also im Fall des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG auch der Erhalt einer ordnungsgemäßen Rechnung – vorliegen.

BFH v. 20. 10. 1994 V R 84/92, BStBl. II 1995, 233; v. 5. 5. 1999 V R 31/99, BFH/NV 1999, 1524; v. 12. 10. 1999 V B 17/99, BFH/NV 2000, 487; Nds. FG v. 8. 2. 2001, UR 2001, 217, Rev. Az. BFH V R 33/01; FG Köln v. 25. 4. 2001, EFG 2001, 1082, Rev. Az. BFH V R 59/01; FG Münster v. 17. 1. 2002, EFG 2002, 593 rkr., Abschn. 192 Abs. 2 Satz 4 UStR; HEIDNER in L/B/P, § 9b Rn. 28; wohl auch EuGH v. 8. 11. 2001 Rs. C-338/98, UR 2001, 544 (550).

Hinweis: Eine im Vordringen befindliche Auffassung differenziert dagegen unter Berücksichtigung der Vorgaben in Art. 17 Abs. 1, Art. 18 der 6. USt-EGRichtlinie zwischen dem Entstehungszeitpunkt und dem Moment der Ausübung des Abzugsrechts und geht davon aus, daß der Anspruch auf VorstAbzug bei späterer Rechnungserteilung ausgeübt auf den Augenblick des Leistungsbezugs zurückwirkt (LEONARD, UR 2001, 219; DERS., UR 2001, 469; KLENK, UR 2000, 75; v. STREIT, UR 2001, 12; HUNDT-ESSWEIN, UStB 2001, 147; WEIMANN, UStB 2001, 253; WAGNER in S/R, UStG, § 15 Rn. 68f.).

Abziehbarkeit der Vorsteuer: § 9b Abs. 1 setzt nach seinem Wortlaut nur voraus, daß dem Stpfl. die Berechtigung zum VorstAbzug nach den Vorschriften des UStG zusteht, nicht aber, daß er von dieser Berechtigung auch tatsächlich Gebrauch macht. Soweit er somit im Einzelfall aus welchen Gründen auch immer abziehbare Vorst. nicht im Rahmen seiner USt-Erklärungen geltend macht und diese damit endgültig wirtschaftlich trägt, gehört dieser StBetrag trotzdem nicht zu den AHK des zugehörigen WG.

BFH v. 25. 1. 1994 IX R 97, 98/90, BStBl. II, 738; FG Ba.-Württ. v. 25. 3. 1998, EFG 1998, 1052, rkr.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 9b Rn. 3; BLÜMICH/ERHARD, § 9b Rn. 47; GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 39; HEIDNER in L/B/P, § 9b Rn. 16.

Macht der Stpfl. umgekehrt zu Unrecht nichtabziehbare Vorst. geltend und wird diese vom FA erstattet, ist § 9b Abs. 1 wegen der fehlenden VorstAbzugsberechtigung nicht einschlägig: die Beträge sind (ggf. rückwirkend) bei den AHK zu berücksichtigen (s. Anm. 12). Treten die Voraussetzungen zum VorstAbzug nach § 15 UStG erst nach dem Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung des WG ein – zB durch die nachträgliche Korrektur einer zunächst nicht ordnungsgemäßen Rechnung nach § 14 UStG – ist § 9b Abs. 1 rückwirkend zu beachten (BFH v. 30. 8. 1995 IX B 74/95, BFH/NV 1996, 41).

29 2. Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG

Abzugsberechtigt nach § 15 Abs. 1 UStG sind grds. nur Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG. Vgl. zu den Beschränkungen bei Kleinunternehmern gem. § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG Anm. 12; zur Berechtigung von Fahrzeuglieferern iSd. § 2a UStG § 15 Abs. 4a Nr. 1 UStG. Ustrechtsfähig sind alle natürlichen und juristischen Personen, teilrechtsfähige Personenvereinigungen und auch nichtrechtsfähige Vereinigungen (zB die Bruchteilsgemeinschaft nach § 741 BGB). Voraussetzung ist nur, daß ein wirtschaftlich selbständiges Gebilde nach außen mit der Erbringung entgeltlicher Leistungen nachhaltig mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig wird (vgl. BFH v. 29. 4. 1993 V R 38/89, BStBl. II, 734). Dabei genügt es, wenn eine durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht vorliegt, in dieser Weise zukünftig tätig zu werden (vgl. BFH v. 8. 3. 2001 VR 24/98, UR 2001, 214 [215]).

Dies gilt auch dann, wenn ein erfolgloser Unternehmer später keine wirtschaftlichen Leistungen an Dritte erbringt (EuGH v. 8. 6. 2000 Rs. C-400/98 aaO).

Für den Unternehmer müssen die Leistungen ausgeführt werden. Die Person des Leistungsempfängers bestimmt sich grds. nach dem zivilrechtlichen Ver-

pflichtungsgeschäft, zu dessen Erfüllung der leistende Unternehmer tätig wird (BFH v. 13. 9. 1984 V B 10/84, BStBl. II 1985, 21).

Sofern die Leistung von einer nicht als Unternehmer tätigen Gemeinschaft (zB eine Bauherren- oder aber auch eine Bürogemeinschaft) bestellt und abgerechnet wird, können auch deren unternehmerisch tätige Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen sein (BFH v. 1. 10. 1998 V R 31/98, UR 1999, 36; aA OFD Berlin v. 17. 4. 2000, UR 2001, 129).

Leistender muß ebenfalls ein Unternehmer iSv. § 2 Abs. 1 UStG sein. Seine Identität bestimmt sich grds. auch nach den schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen. Nach Auffassung des BFH (v. 1. 6. 1989 V R 72/84, BStBl. II, 677 [679] kann allerdings auch derjenige „unabhängig von zivilrechtlichen Vereinbarungen“ als Leistender angesehen werden, der den Umsatz für den Empfänger im eigenen Namen ausführt (sog. weisungsunabhängiger Strohmann).

Für das Unternehmen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG) des Leistungsempfängers muß die Leistung ausgeführt werden. Die Zuordnung der empfangenen Leistung zum unternehmerischen Bereich setzt voraus, daß diese mit seiner gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG in einem objektiven und erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang steht (vgl. BFH v. 11. 11. 1993 V R 52/91, BStBl. II 1994, 335).

Wird eine einheitliche Sache als Liefergegenstand tatsächlich oder beabsichtigt sowohl im unternehmerischen als auch im nichtunternehmerischen Bereich verwendet, hat der Stpfl. für seine Zuordnung für das Unternehmen ein Wahlrecht (EuGH v. 4. 10. 1995 Rs. C-291/92, BStBl. II 1996, 392; BFH v. 31. 1. 2002 V R 61/96, UR 2002, 211): Er kann den Gegenstand vollständig seinem Unternehmen zurechnen, muß dann allerdings für die nichtunternehmerische Nutzung eine fiktive sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG ansetzen (Abschn. 192 Abs. 18 Nr. 2a Satz 2, Nr. 2c Satz 4 UStR). Bei einer lediglich anteiligen Zuordnung entfällt der Ansatz der fiktiven Leistung ebenso wie bei einer vollständigen Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich (zu letzterem s. EuGH v. 8. 3. 2001 Rs. C-415/98, UR 2001, 149). Ein Abzug der bei der Lieferung entstanden USt. als Vorst. ist dann aber auch nur anteilig bzw. gar nicht möglich (Abschn. 192 Abs. 18 Nr. 2c Satz 6, 7, Nr. 2a Satz 8 UStR).

Entstanden sein muß die Umsatzsteuer für die bezogene Lieferung oder sonstige Leistung; StBeträge, die der Leistende nach §§ 14 Abs. 2 oder 3, 13a Abs. 1 Nr. 1, Nr. 4 UStG schuldet, sind für den Empfänger nicht als Vorst. abziehbar (s. Anm. 10).

In einer Rechnung iSd. § 14 gesondert ausgewiesen muß die USt. sein. Der Begriff der Rechnung ist in § 14 Abs. 4 UStG legal definiert; unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG sind auch vom Leistungsempfänger gefertigte Gutschriften anzuerkennen.

3. Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG

30

Abzugsberechtigt für die entrichtete EinfuhrUSt. sind nur Unternehmer iSd. § 2 Abs. 1 UStG, nicht aber Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG, s. aber auch Anm. 12) oder Privatpersonen, die im Rahmen von sog. Privateinfuhren ebenfalls als Schuldner der EinfuhrUSt. nach §§ 13a Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG iVm. der Verordnung (EWG) 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften v. 12. 10. 1992 (ABl. EG Nr. L 302/1992, 1) in Betracht kommen.

Einfuhr von Gegenständen: Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ist die Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet (§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG) in das Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) oder die österreichischen Gebiete Jungholz und Mittel-

berg ustbar. Taugliche Gegenstände sind bewegliche Sachen iSv. § 90 BGB und nicht körperliche Gegenstände, die im Geschäftsverkehr wie Sachen umgesetzt werden, wie zB Strom, Wärme oder Kälte (BIRKENFELD aaO § 90 Rn. 1925; KLENK in S/R, UStG, § 1 Rn. 464). Erforderlich ist ihr tatsächliches Verbringen vom Drittlandsgebiet in die in § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG bezeichneten Gebiete (Abschn. 199 Abs. 2 UStR).

Entrichtete Einfuhrumsatzsteuer: Im Unterschied zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist der VorstAbzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG von der Zahlung der EinfuhrUSt. abhängig. Vgl. in diesem Zusammenhang aber auch die Sonderregelung in § 16 Abs. 2 Satz 4 UStG, die in den Fällen eines nach den Vorschriften des Zollkodex gewährten Zahlungsaufschubs von Bedeutung ist (dazu Abschn. 220 Abs. 2 UStR und FG Berlin v. 20. 3. 1984, EFG 1984, 582, rkr.). Unschädlich ist es dagegen, wenn der Unternehmer nicht selbst, sondern sein beauftragter Frachtführer, Spediteur oder Handelsvertreter als StSchuldner die EinfuhrUSt. entrichten (Abschn. 199 Abs. 7 UStR).

Für das Unternehmen des Stpfl. muß die Einfuhr erfolgt sein. Dieses Merkmal setzt zunächst voraus, daß der Unternehmer im Moment der Einfuhr die Verfügungsmacht über den Gegenstand innehat (BFH v. 24. 4. 1980 V R 52/73, BStBl. II, 615). Die Befugnis, rechtlich und wirtschaftlich wie ein Eigentümer mit einem Gegenstand verfahren zu können, und damit auch das Recht zum Abzug der EinfuhrUSt. steht somit weder einem Beauftragten (Spediteur, Frachtführer usw.), noch einem Mieter oder sonstigen Nutzungsberechtigten zu (Abschn. 199 Abs. 5 Satz 3, Abs. 9 UStR). Wird der Gegenstand zum Zwecke der Ausführung einer Lieferung ins Inland verbracht, so ist regelmäßig der leistende Unternehmer und nicht etwa der Abnehmer, der noch nicht Eigentümer geworden ist, abzugsberechtigt (Abschn. 199 Abs. 5 Satz 1, Abs. 10 Satz 4, Abs. 11 UStR; zu den Vereinfachungsregelungen in §§ 41 ff. UStDV s. Abschn. 201 UStR). Hinsichtlich der Zuordnung des eingeführten Gegenstands zur unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Sphäre gelten die Ausführungen zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG entsprechend (Abschn. 199 Abs. 13 UStR; s. dazu Anm. 29).

Aufzeichnungen und Nachweis: Die Berechtigung des Unternehmers zum Abzug der EinfuhrUSt. als Vorst. hängt schließlich vom formalen Nachweis der entrichteten oder in den Fällen des § 16 Abs. 2 Satz 4 UStG zu entrichtenden Steuer ab. Unter den Voraussetzungen des Abschn. 202 Abs. 5 ff. UStR kann der VorstAbzug bei Fehlen der Unterlagen im Billigkeitsweg anerkannt werden.

31 4. Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG

Abzugsberechtigt für die USt. auf den innergemeinschaftlichen Erwerb sind nur Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG, grds. nicht dagegen Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG, s. aber auch Anm. 12.

Steuertatbestand des Erwerbs: Die Erwerbsbesteuerung erfordert nach § 1 a Abs. 1 Nr. 1 UStG, daß ein tauglicher Liefergegenstand (§§ 3 Abs. 1, Abs. 4, Abs. 5 UStG) zum Zwecke der Ausführung der Lieferung an den Abnehmer durch diesen oder den Lieferer befördert oder versendet (vgl. § 3 Abs. 6 UStG) wird und bei dieser Bewegung von einem EU-Mitgliedstaat ins Inland (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG iVm. § 3 d Satz 1 UStG) oder vom übrigen Gemeinschaftsgebiet (§ 1 Abs. 2 a Satz 1 UStG) in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete gelangt. Ist der Liefergegenstand ein neues Fahrzeug iSv. § 1 b Abs. 2, 3 UStG, ist der Erwerb auch dann stbar, wenn der Lieferer entweder Kleinunternehmer

oder gar kein Unternehmer ist oder den Umsatz nicht im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist stpfl., sofern nicht die StBefreiungstatbestände in § 4b UStG eingreifen.

Für das Unternehmen muß der Gegenstand erworben worden sein. Ist der Stpfl. Unternehmer iSd. § 2 Abs. 1 UStG, gelten für die von ihm zu treffende Entscheidung über die Zuordnung zur unternehmerischen Sphäre die Ausführungen zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG entsprechend (s. Anm. 29).

Nachweispflicht: Das Gesetz verlangt – abweichend von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG – kein Abrechnungspapier des Lieferers zur Dokumentation des innergemeinschaftlichen Erwerbs. Nach allgemeiner Meinung muß der Stpfl. sich auch keinen Eigenbeleg über den Vorgang ausstellen, um die Vorst. abziehen zu können (WAGNER in S/R, UStG, § 15 Rn. 411). Die vom Lieferer entsprechend § 14a Abs. 1, Abs. 2 UStG zu erstellende Rechnung mit Hinweis auf die StFreiheit seiner Lieferung muß daher nicht vorliegen.

Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft: Erfolgt der innergemeinschaftliche Erwerb innerhalb eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts nach § 25b Abs. 1 UStG (vgl. dazu Abschn. 276b Abs. 2–5 UStR), so schuldet der letzte Abnehmer die USt. für die an ihn erbrachte Lieferung und kann diese als Vorst. gem. § 25b Abs. 5 UStG abziehen (vgl. Abschn. 192a Abs. 6 UStR). Da der Übergang der StSchuld auf ihn eine Rechnung des ersten Lieferers ohne gesonderten Steuerausweis nach § 14a Abs. 1a, Abs. 2 UStG voraussetzt (§ 25b Abs. 2 Nr. 3 UStG), muß das Dokument auch für den Abzug dieses Betrags als Vorst. vorliegen. Beim mittleren Abnehmer entsteht wegen seines Erwerbsvorgangs keine Steuern nach § 25b Abs. 3 UStG; eine VorstAbzugsberechtigung kann für ihn folglich auch nicht bestehen.

5. Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG

32

Abzugsberechtigt sind Unternehmer iSd. § 2 Abs. 1 UStG, nicht aber Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG (s. aber auch Anm. 12). Vgl. zur Unternehmereigenschaft Anm. 29. StSchuldner können demgegenüber gem. § 13b Abs. 2 UStG auch Unternehmer, Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 Satz 3 UStG) und juristische Personen des öffentlichen Rechts sein, selbst wenn die erhaltenen Leistungen nicht für ihr Unternehmen ausgeführt werden. Auch Durchschnittsbesteuerer nach § 24 UStG (s. Anm. 13) schulden die entstandene USt. voll (vgl. BMF v. 5. 12. 2001, BStBl. I, 1013, Tz. 1).

Steuertatbestand: § 13b Abs. 2 UStG bewirkt den Übergang der StSchuld vom leistenden Unternehmer zum Leistungsempfänger, wenn

- eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG) oder eine sonstige Leistung durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer (§ 13b Abs. 4 UStG) bewirkt wird,
- Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens ausgeführt werden (vgl. zu diesen Abschn. 2 Abs. 1 UStR) oder
- wenn Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher erfolgen (vgl. dazu BFH v. 19. 12. 1985 V R 139/76, BStBl. II 1986, 500), wobei diese Umsätze zumeist nach § 4 Nr. 9a UStG iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 3c GrEStG stbefreit sein werden. Vgl. zur Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 3 UStG BMF v. 5. 12. 2001 aaO Tz. 2.

Für das Unternehmen muß die Leistung ausgeführt worden sein. Vgl. hierzu die entsprechenden Ausführungen in Anm. 29.

Nachweispflicht: § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG verlangt für den VorstAbzug keine Rechnung des leistenden Unternehmers, so daß das Fehlen eines ordnungsgemäßen Belegs nach § 14a Abs. 4 UStG keinen Einfluß auf die Berechtigung des Leistungsempfängers hat (NIESKENS, UR 2002, 53 [61, 64]; WINTER, UR 2001, 325 [327]; BARTSCH, BuW 2002, 365 [367]).

6. Vorsteuerausflußtatbestände

33 a) § 15 Abs. 1 a UStG

Mit dem StEntG 1999/2000/2002 v. 4. 3. 1999 (BGBl. I, 410; BStBl. I, 204) ist § 15 Abs. 1 UStG um einen Abs. 1 a erweitert worden, der mit Wirkung zum 1. 4. 1999 einen VorstAusschluß für solche Aufwendungen festschreibt, bei denen sich unternehmerische/betriebliche und private Interessen überschneiden.

§ 15 Abs. 1 a Nr. 1 UStG knüpft im Wege einer Rechtsgrundverweisung an das estrechtliche Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 7, Abs. 7 und des § 12 Nr. 1 an und schließt den Abzug der auf diese Aufwendungen entfallenden VorstBeträge aus. Maßgebend für den VorstAusschluß ist damit die objektive estl. Bewertung dieser Kosten, eine rechtsirrigte Anerkennung in einem ESt-Bescheid hat keine Bindungswirkung (BMF v. 9. 11. 1999, BStBl. I, 964, Tz. 1.1. Abs. 2). Sofern § 4 Abs. 5 schon deshalb nicht einschlägig ist, weil die Stpfl. entweder ihre Einkünfte als Überschuß der Einnahmen über die WK gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 ermitteln oder aber ihre Betätigung ertragstl. als Liebhaberei einzuordnen ist, soll zum Zwecke der Vorst. darauf abzustellen sein, ob die Aufwendungen *ibrer Art nach* unter das in Bezug genommene estl. Abzugsverbot fallen (BMF v. 5. 11. 1999 aaO Tz. 1.1. Abs. 3).

Ist ein Abzug bei den BA ertragstl. nur zum Teil verwehrt, greift das Abzugsverbot des § 15 Abs. 1 a Nr. 1 UStG hinsichtlich der darauf entfallenden Vorst. auch nur insofern ein (RegE BTDrucks. 14/269, 199; BMF v. 9. 11. 1999 aaO Tz. 1.3. Abs. 1). Bei der Übertragung des estl. Abzugsverbots der Aufwendungen für Gästehäuser, Segeljachten etc. in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3, 4, 7 auf die Ebene des § 15 Abs. 1 a Nr. 1 UStG ist im Wege einer teleologischen Auslegung zu beachten, daß bei einer Anschaffung bzw. Herstellung derartiger WG nicht etwa nur der VorstAbzug ausgeschlossen ist, der auf den gem. § 7 abzuschreibenden Anteil der AHK entfällt. Ustl. sind vielmehr die gesamten beim Erwerb anfallenden Vorsteuern nicht abziehbar (BIRKENFELD aaO Rn. 104; wohl auch BMF v. 14. 7. 2000 aaO Abschn. 2b Abs. 3; str. aA zB NIESKENS in R/D/F/G, UStG, § 15 Rn. A 24 ff.). Zur Behandlung von Geschenken s. Anm. 19.

§ 15 Abs. 1 a Nr. 2 UStG sieht einen VorstAusschluß für bestimmte Reisekosten des Unternehmers und seines Personals vor. Zu den Tatbestandsmerkmalen der Geschäftsreise eines Unternehmers, der Dienstreise seines Personals sowie zu den dabei relevanten Kostenarten des Verpflegungsaufwands, der Übernachtungskosten und der Fahrtkosten für Fahrzeuge des Personals s. BMF v. 5. 11. 1999, BStBl. I, 964, Tz. 2; v. 12. 7. 2000, DStR 2000, 1264.

Wegen Unvereinbarkeit mit EU-Recht hat der BFH (v. 23. 11. 2000 V R 49/00, BStBl. II 2001, 266; v. 23. 11. 2000 V R 49/00, BFH/NV 2001, 404; ferner bereits FG Hamb. v. 19. 7. 2000, EFG 2000, 1150, Rev. Az. BFH V R 49/00) die Vorschrift, soweit sie sich auf Übernachtungskosten erstreckt, für unanwendbar erklärt, weil sie gegenüber der alten Rechtslage eine Verschärfung bewirke und nicht durch eine Ermächtigung des Rates der EU abgedeckt sei. Die FinVerw. wendet diese Rspr. auch für den VorstAus-

schluß bei den Verpflegungskosten des Unternehmers für sich und sein Personal an (BMF v. 28. 3. 2001, BStBl. I, 251); teilweise plädiert die Literatur dagegen für eine gänzliche Unanwendbarkeit der Vorschrift (vgl. Cissé in B/G, UStG, § 15 Rn. 59).

§ 15 Abs. 1 a Nr. 3 UStG schließt den VorstAbzug bei Umzugskosten für einen Wohnungswechsel aus. Zu den Tatbestandsmerkmalen Wohnungswechsel und Umzugskosten s. BMF v. 5. 11. 1999, BStBl. I, 964, Tz. 3.

b) § 15 Abs. 1 b UStG

34

Die Vorschrift wurde wie § 15 Abs. 1 a UStG mit Wirkung vom 1. 4. 1999 durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingefügt. Sie sieht für Fahrzeuge iSd. § 1 b Abs. 2 UStG (vgl. dazu Abschn. 15 c Sätze 2–5 UStR) eine Kürzung der abziehbaren Vorst. um 50 vH auf alle Aufwendungen vor, die bei ihrer Anschaffung, Herstellung und ihrem laufenden Betrieb entstehen. Die Norm ist gem. § 27 Abs. 5 UStG bei allen Fahrzeugen anzuwenden, die nach dem 31. 3. 1999 angeschafft, hergestellt, eingeführt oder erstmals gemietet worden sind (vgl. zu dem maßgeblichen Moment auch BMF v. 29. 5. 2000, BStBl. I, 819, Tz. 1). Tatbestandliche Voraussetzung für die Kürzung ist eine Nutzung des Fahrzeugs auch für unternehmensfremde Zwecke, wobei ein derartiger Nutzungsanteil von bis zu 5 vH aus Vereinfachungsgründen außer Betracht bleibt (BMF v. 29. 5. 2000 aaO Tz. 5, 6; OFD München v. 7. 8. 2000, UR 2001, 181).

Zu den Einzelheiten über Grenzen und Möglichkeiten des Wahlrechts bei der Zuordnung von Gegenständen s. Anm. 29; zu den Abgrenzungsproblemen der Norm im Verhältnis zur Aufteilungsvorschrift des § 15 Abs. 4 UStG s. Anm. 36.

Wegen Unvereinbarkeit mit EU-Recht hat das Nds. FG (v. 10. 2. 2000, EFG 2000, 458, Rev. Az. BFH V R 29/00; v. 10. 2. 2000, UR 2000, 160, Rev. Az. BFH V R 30/00) § 15 Abs. 1 b UStG in Übereinstimmung mit der fast einhellig in der Literatur geäußerten Kritik (vgl. nur BIRKENFELD, UStHdb. § 182 Rn. 493.12; DERS. in H/M, UStG, § 15 Abs. 1 b Rn. 46) für unanwendbar erklärt. Mit Entscheidung des Rates der EU v. 28. 2. 2000 (2000/186/EG, ABl. EG Nr. L 59/2000, 12) wurde eine Ermächtigung gem. Art. 27 der 6. USt-EG-Richtl. rückwirkend zum 1. 4. 1999 erteilt. Die FinVerw. sieht damit die möglicherweise bestehenden rechtlichen Bedenken an der Norm als ausgeräumt an (BMF v. 29. 5. 2000, BStBl. I, 819, Tz. 1). Demgegenüber teilt der BFH die in der Literatur geäußerten Zweifel an der Wirksamkeit dieser Ermächtigung und hat sie dem EuGH in einem Vorabentscheidungsersuchen zur Prüfung vorgelegt (BFH v. 30. 11. 2000 V R 30/00, UR 2001, 70).

c) § 15 Abs. 2, 3 UStG

35

Vom VorstAbzug ausgeschlossen ist die nach § 15 Abs. 1, 1 a, 1 b UStG grds. abziehbare Vorst., die der Unternehmer zur Ausführung folgender Umsätze verwendet:

- stfreie Umsätze (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG mit Rückausnahme in § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG);
- Umsätze, die allein deshalb nicht ustbar sind, weil sie im Ausland ausgeführt werden, und die – wenn man den Ort der Leistung fiktiv ins Inland verlagert – ustfrei wären (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG mit Rückausnahme in § 15 Abs. 3 Nr. 2 UStG);
- Umsätze, die ausschließlich mangels Entgelts nicht ustbar sind und die bei einem unterstellten Entgelt ustfrei wären (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UStG mit Rückausnahme in § 15 Abs. 3 Nr. 2 UStG).

Als Umsätze iSd. § 15 Abs. 2 Satz 1 UStG sind zunächst die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aufgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen zu qualifizie-

ren, zu denen auch die in § 3 Abs. 1 b, Abs. 9 a UStG aufgeführten unentgeltlichen Wertabgaben gehören (Abschn. 203 Abs. 1 Satz 2, 5 UStR). Werden mit den vorstberechtigenden Aufwendungen dagegen eine Einfuhr oder ein innergemeinschaftlicher Erwerb bewirkt, so ist nach § 15 Abs. 2 Satz 2 UStG auf die hinter diesen Vorgängen stehenden Umsätze nach Satz 1 UStG abzustellen.

Zur Ausführung derartiger Umsätze müssen die mit nach § 15 Abs. 1, 1 a, 1 b UStG abziehbaren Vorst. verbundenen Aufwendungen verwendet werden. Der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz setzt grds. einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen beiden voraus (EuGH v. 6. 4. 1995 Rs. C-4/94, UR 1996, 427). Ein solcher ist zu bejahen, wenn der empfangene Vorbezug sich in einem Umsatz als Kostenelement niederschlägt (BFH v. 10. 4. 1997 V R 26/96, BStBl. II, 552), sei es, daß er einen Herstellungsbestandteil einer konkreten Ausgangsleistung bildet, sei es, daß er als Bestandteil der Gemeinkosten des Unternehmens mehreren Umsätzen anteilig zugerechnet werden kann (vgl. LANGE in H/M, UStG, § 15 Abs. 2 und 3 Rn. 177 f., 180 ff.). Diese Beziehung setzt im Regelfall voraus, daß der Empfang der Eingangsleistung durch den Unternehmer zeitlich vor oder gleichzeitig mit der Ausführung seines Ausgangsumsatzes erfolgt (BFH v. 10. 4. 1997 aaO).

Verwendet werden müssen die empfangenen Eingangsleistungen zur Ausführung der Umsätze in § 15 Abs. 2 Satz 1 UStG. Zu Details der aktuellen Rechtslage s. FinAussch. BTDrucks. 14/7241, 51; NIESKENS, UStB 2002, 46; DERS., UR 2002, 53.

36 III. Teilweise Abziehbarkeit bei der Umsatzsteuer gem. § 15 Abs. 4 UStG

Denkbar ist, daß ein stpfl. Unternehmer zugleich sowohl Umsätze ausführt, die zum VorstAbzug berechtigen, als auch solche Umsätze, bei denen der VorstAbzug nach § 15 Abs. 2, 3 UStG ausgeschlossen ist. In diesem Fall ist für die Beurteilung jeder einzelnen empfangenen Leistung gesondert zu ermitteln, für welchen konkreten Ausgangsumsatz sie entweder direkt und unmittelbar verwendet wird oder verwendet werden soll bzw. ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit mehreren Umsätzen zu bejahen ist. Stellt sich im letzteren Fall sowohl eine vorstunschädliche als auch eine vorstschädliche Mischverwendung heraus, muß der Gesamtbetrag an Vorst. entsprechend § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil durch den Unternehmer aufgeteilt werden. Der hierbei anzuwendende Aufteilungsschlüssel ist in § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG („sachgerechte Schätzung“) definiert, der durch die europarechtlichen Vorgaben in Art. 17 Abs. 5, Art. 19 der 6. USt-EG-Richtl. konkretisiert wird. Die estl. Behandlung gem. § 9b folgt der ustl. Aufteilung.

Notwendigkeit zur vorsteuerlichen Aufteilung besteht nur, wenn ein und dieselbe bezogene Leistung zur Ausführung sowohl ustpfl. Umsätze mit VorstAbzug als auch stfreier und ihnen gleichgestellter Umsätze verwendet wird (sog. gemischte Verwendung), so zB wenn ein erworbenes Grundstück sowohl für gewerbliche als auch zu Wohnzwecken vermietet wird bzw. vermietet werden soll (vgl. BFH v. 5. 2. 1998 V R 101/96, BStBl. II, 492).

Gemischte Verwendung nach § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG soll nach bislang hM nicht nur dann vorliegen, wenn der bezogene Gegenstand unmittelbar im Anschluß an den Leistungsbezug für die unterschiedlichen Umsätze verwendet wird, vielmehr sollen auch nachträgliche Verwendungen im Besteuerungszeit-

raum des Leistungsbezugs mit einbezogen werden (BFH v. 22. 2. 2001 aaO unter Hinweis auf EuGH v. 8. 6. 2000 Rs. C-396/98, UR 2000, 336).

Aufteilungsmaßstab: Nach § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG hat der Unternehmer eine Schätzungsmethode auszuwählen, mit der die wirtschaftliche Zuordnung des Anteils der bezogenen Leistung, der auf die vorstschädlichen Umsätze entfällt, sachgerecht erfolgen kann. Dabei sind uU verschiedene Aufteilungsmöglichkeiten sachgerecht, solange nur gewährleistet ist, daß nur der StBetrag abgezogen werden kann, der die verschiedenen Kostenelemente eines besteuerten Umsatzes unmittelbar belastet hat (EuGH v. 6. 4. 1995 Rs. C-4/94, IStR 1995, 232).

Anerkannte Maßstäbe sind zB:

- *Bei gemischt genutzten Grundstücken (und anderen Gegenständen)* können die Entgelte der beabsichtigten oder unmittelbar bei Leistungsbezug erfolgten erstmaligen Verwendungen im Wege eines „Ertragswertverfahrens“ herangezogen werden. Dies gilt sowohl bei angeschafften als auch bei selbst hergestellten Gegenständen (BFH v. 17. 8. 2001 V R 1/01, BFH/NV 2001, 1685).
- *Bei gemischt genutzten Fahrzeugen* kann die Aufteilung nach der beabsichtigten km-Leistung erfolgen (BFH v. 25. 3. 1988 V R 101/83, BStBl. II, 649).
- Die Vorst. aus Eingangsumsätzen des Veräußerers im Zusammenhang mit einer nicht ustbaren *Geschäftsveräußerung im Ganzen* (§ 1 Abs. 1a UStG – zB Notar- und Maklerkosten) gehört grds. zu den allgemeinen Kosten der unternehmerischen Tätigkeit, die entsprechend dem Verhältnis der vor der Übertragung ausgeführten vorstunschädlichen/-schädlichen Umsätzen zum anteiligen VorstAbzug berechtigen (EuGH v. 22. 2. 2001 Rs. C-408/98, UR 2001, 164).

Einstweilen frei.

37–38

C. Auf die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer

39

Mit den Tatbestandsmerkmalen „Wirtschaftsgut“, „Anschaffung“ und „Herstellung“ knüpft § 9b Abs. 1 an ertragrechtliche Begrifflichkeiten an, für deren Auslegung somit das UStRecht nicht maßgeblich sein kann (Hess. FG v. 29. 4. 1982, EFG 1983, 121, rkr.; Anm. 4). Die nach der Vorschrift erforderliche Zurechnung der Vorst. zu den Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb eines konkreten WG kann daher von der ustl. Zuordnung der empfangenen Leistungen zum Unternehmen nach § 15 Abs. 1 UStG abweichen (s. auch Anm. 20, 29). Eine nach § 15 Abs. 4 UStG erforderliche Aufteilung der Vorst. wegen einer beabsichtigten gemischten Verwendung ist zwar hinsichtlich der aus ihr resultierenden abziehbaren bzw. nichtabziehbaren VorstBeträge für § 9b Abs. 1 bindend (vgl. auch R 86 Abs. 3 Satz 1 EStR), jedoch erstreckt sich diese Bindung nicht auf den gewählten Aufteilungsmaßstab (s. dazu Anm. 36).

Wirtschaftsgut: Der BFH faßt den estrechtlichen Begriff des WG, der im Ges. nicht definiert ist, unter Berücksichtigung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise in stRspr. weit und versteht hierunter Sachen, Rechte, aber auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten und Vorteile, sofern der Stpfl. für ihre Erlangung Aufwendungen erbracht hat, sie ihm idR einen Nutzen für mehrere Jahre erbringen und nach der Verkehrsanschauung als abgrenzbare Einheit einer selbständigen Bewertung zugänglich sind. In der Literatur ist diese Definition umstr., nach allgM kommt jedoch dem Merkmal der selbständigen Bewert-

barkeit eine überragende Bedeutung zu. Zu den Einzelheiten der Diskussion s. Vor §§ 4–7 Anm. 116 f.; § 5 Anm. 350–355; § 7 Anm. 106; § 9 Anm. 6 a.

Anschaffung oder Herstellung: Das WG muß für die Anwendung des § 9b Abs. 1 angeschafft oder hergestellt werden. Unter Berücksichtigung der Vorgaben in § 255 Abs. 1 HGB ist unter einer Anschaffung der Handlungsprozeß des Stpfl. zu verstehen, der zum Erwerb eines bereits vorhandenen WG und zu dessen Betriebsbereitschaft führt, wobei es auch genügt, wenn bei einem erst noch entstehenden WG der Veräußerer im Verhältnis zum Erwerber das wirtschaftliche Risiko trägt und deshalb als Hersteller anzusehen ist (BFH v. 14. 11. 1989 IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299). Eine Herstellung setzt demgegenüber entsprechend § 255 Abs. 2 HGB entweder die Neuschaffung eines bislang noch nicht existierenden WG oder die wesentliche Verbesserung, Erweiterung oder Umschaffung eines bestehenden WG voraus; s. im einzelnen § 6 Anm. 275. Bei der Prüfung der Vereinfachungsregelung in R 157 Abs. 3 Satz 2 EStR zur Einordnung von Modernisierungskosten bei Gebäuden als nachträglicher Herstellungs- oder sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand ist die Grenze von 2100 € ohne USt. zu berücksichtigen. Die Rechtsfigur des anschaffungsnahen Herstellungsaufwands, wonach innerhalb von drei Jahren nach Erwerb eines Gebäudes getätigte Instandsetzungsarbeiten mit einem Kostenvolumen von mehr als 15 vH automatisch zu nachträglichen HK führen sollen (vgl. R 157 Abs. 4 EStR) ist von der Rspr. aufgegeben worden (BFH v. 12. 9. 2001 IX R 39/97, BFH/NV 2002, 968). Zu Tendenzen, die alte Rspr. per Gesetz wieder einzuführen s. SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 110.

Auf dessen Anschaffung oder Herstellung entfällt der VorstBetrag, der bei Vorgängen nach § 15 Abs. 1 UStG entstanden ist, die bei der Bemessung der AHK des zugehörigen WG zu berücksichtigen sind. Die nach § 9b Abs. 1 geforderte individuelle Zurechnung zum jeweiligen WG nach dem Verursachungsprinzip führt im Regelfall dazu, daß die Vorst. das Schicksal der mit ihr verbundenen Nettoaufwendungen teilt (GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 38; BLÜMICH/ERHARD, § 9b Rn. 57; HEIDNER in L/B/P, § 9b Rn. 15). Sofern der ustl. Liefergegenstand nicht mit dem WG übereinstimmt – also insbes. bei Grundstücken, die estl. ggf. entsprechend ihrer unterschiedlichen Funktionen in einzelne Gebäudeteile, Betriebsvorrichtungen, Ladeneinbauten usw. (vgl. R 13 Abs. 3, 4 EStR; H 13 Abs. 3 „Zur Abgrenzung“ EStH) und die dazugehörigen Grund- und Bodenteile (vgl. R 13 Abs. 7 EStR; H 13 Abs. 7 „Anteilige Zugehörigkeit“ EStH) aufgespalten werden müssen – ergibt sich danach die prozentuale Zuordnung der entstandenen Vorst. nach dem Schlüssel, der für die Aufteilung der Nettokosten anzuwenden ist (BLÜMICH/ERHARD aaO). Für die Splittung der Gesamtanschaffungskosten eines bebauten Grundstücks auf Grund und Boden, Gebäude und sonstigen Anlagen ist das Verhältnis der Teilwerte/Verkehrswerte der einzelnen WG entscheidend (§ 6 Anm. 313; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 349 ff.; MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 74, 159; WERNDL in K/S/M, § 6 Rn. B 114 f., § 7 Rn. B 20 f.), für die Zuordnung auf einzelne Gebäudeteile im Regelfall das Verhältnis ihrer Nutzflächen zueinander (BFH v. 10. 4. 1987 VI R 94/86, BStBl. II, 500; v. 5. 9. 1990 X R 3/89, BStBl. II 1991, 389; v. 23. 8. 1999 GrS 5/97, BStBl. II, 774 [776]; v. 15. 2. 2001 III R 20/99, DStR 2001, 782 [784]; R 13 Abs. 6 EStR). Ist der VorstBetrag nicht einheitlich abziehbar bzw. nichtabziehbar, muß er entsprechend dem Ergebnis des ausgeübten Wahlrechts bei unternehmerischer/nichtunternehmerischer Nutzung (s. Anm. 29) bzw. dem gewählten Aufteilungsschlüssel nach § 15 Abs. 4 UStG (s. Anm. 36) den betreffenden WG entsprechend ihrer geplanten ustl. Verwendung direkt zuge-

rechnet werden (Hess. FG v. 29. 4. 1982, EFG 1983, 121, rkr.; undeutlich dagegen GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 44). Dies gilt uE auch dann, wenn der ustl. Aufteilungsmaßstab dem estl. nicht entspricht, so daß in derartigen Fällen die prozentuale Gewichtung des Gesamt-Vorst Betrags von der der Netto-AHK abweicht, also zB dann, wenn der Unternehmer für die Splittung nach § 15 Abs. 4 UStG das Ertragswertverfahren wählt, estl. die Gesamt Netto-AK für die einzelnen Gebäudeteile aber nach dem Verhältnis der Nutzflächen ermittelt werden.

Bei Miteigentümern nach Bruchteilen, von denen der eine vorst abzugsberechtigter Unternehmer, der andere jedoch Nichtunternehmer ist, braucht die Vorst. dann nicht auf die Miteigentümer aufgeteilt zu werden, wenn lediglich einer der Miteigentümer Umbauten, Ausbauten oder sonstige Veränderungen am WG vornimmt, dies auf eigene Rechnung tut und somit als alleiniger Leistungsempfänger anzusehen ist und der andere Miteigentümer sich damit einverstanden erklärt (GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 41).

Einstweilen frei.

40–41

D. Rechtsfolge: Nichtzugehörigkeit zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten

I. Allgemeines

42

Abziehbare Vorsteuerbeträge gehören nach der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung des Abs. 1 nicht zu den AHK des zugehörigen WG. Mit dieser Rechtsfolge wird aber keine neue Definition der Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ getroffen (vgl. Anm. 4), sondern lediglich in einem Zwischenschritt deren ertragstl. Weiterbehandlung bestimmt (s. Anm. 5). Die Regelung trägt dem Grundsatz Rechnung, daß die USt. auf empfangene Leistungen beim Unternehmer wirtschaftlich, nicht rechtlich lediglich als durchlaufender Posten behandelt und letztlich über auszuführende Umsätze an den Endverbraucher weitergegeben werden soll (s. Anm. 3, 10). Dabei werden allerdings auch die Unternehmer als ustl. Endverbraucher behandelt, die und soweit sie erworbene Gegenstände nicht ihrem unternehmerischen Bereich zuordnen (s. Anm. 29) oder Umsätze ausführen, die gem. § 15 Abs. 1 a, 1 b, 2, 3 UStG zum Ausschluß des Vorst Abzugs führen (s. dazu Anm. 33–35). Soweit Vorst. nach § 15 Abs. 4 UStG in abziehbare und nichtabziehbare Beträge aufgeteilt werden (s. Anm. 36), sind nur die abziehbaren Teile nicht zu den AHK zu rechnen. Dies betrifft den Umfang dieser abziehbaren Vorst Beträge und deren Zuordnung zur Anschaffung/Herstellung eines bestimmten WG (s. Anm. 39).

Vorsteuerpauschalierung: Werden nach UStRecht Vorst Beträge pauschaliert (§ 24 UStG) oder nach Durchschnittssätzen berechnet (§§ 23, 23a UStG), so soll nach hM die tatsächlich vom leistenden Unternehmer in Rechnung gestellte Steuer als abziehbar behandelt werden und nicht in die AHK des zugehörigen WG einfließen (s. Anm. 13). UE ist die hierfür gelieferte Begründung, es handle sich um eine bloße Vereinfachungsvorschrift, die auf das EStRecht insofern keine Auswirkung habe, nicht tragfähig, da auch sie dazu führt, daß die mit der Anschaffung/Herstellung zusammenhängende Vorst. teilweise nicht abziehbar ist. Die einem WG zuzurechnenden Beträge sind daher bei einem Durchschnittsversteuerer iSd. §§ 23, 23a UStG bzw. bei einem Land- und Forstwirt im

Verhältnis der im jeweiligen Voranmeldungszeitraum angefallenen Vorst. zum Pauschalbetrag aufzuteilen (vgl. GRUNDSCHOK, UStR 1971, 261).

Weitere Rechtsfolgen hinsichtlich des Schicksals der abziehbaren Vorst. und der Behandlung nicht abziehbarer Vorst. bei der Anschaffung/Herstellung eines WG lassen sich § 9b Abs. 1 entgegen der hM (Nachw. s. Anm. 1, 5) nicht entnehmen. Nicht abziehbare Vorst. bildet für den Erwerber/Hersteller eines WG einen zusätzlichen Kostenfaktor und ist schon aus dem Grund regelmäßig Bestandteil der AHK (s. Anm. 5, 24). Dies gilt auch, wenn die Versagung der Abziehbarkeit auf der Entscheidung des Unternehmers beruht, einen unternehmerisch und gleichzeitig auch nichtunternehmerisch genutzten Gegenstand nur anteilig der Unternehmenssphäre zuzurechnen (aA ROBISCH, UR 1996, 412; § 12 Nr. 3). Nur im Sonderfall nicht als BA/WK abziehbare Aufwendungen (§§ 4 Abs. 5, 9 Abs. 5) unterliegen die Beträge, die vom VorstAbzug nach § 15 Abs. 1 a Nr. 1, 2 UStG ausgeschlossen sind, dem estrechtlich Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 (R 86 Abs. 5 Satz 1, 2 EStR). Abziehbare Vorst. können – je nach Zuordnung des WG zum BV oder PV und seiner Nutzung – im Einzelfall als BA, WK, SA, agB (str., vgl. Anm. 11) oder auch nicht zu berücksichtigende Ausgaben nach § 12 Nr. 1 einzuordnen sein (s. Anm. 24).

43

II. Behandlung der Vorsteuer bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich

Abziehbare Vorsteuer ist ebenso wie die an das FA für erbrachte Umsätze abzuführende USt. BA gem. § 4 Abs. 4, soweit sie im betrieblichen Bereich des Stpfl. angefallen ist (BFH v. 19. 2. 1975 I R 154/73, BStBl. II, 441 [442 f.]; v. 26. 5. 1979 VIII R 145/78, BStBl. II, 625 [626]; v. 29. 6. 1982 VIII R 6/79, BStBl. II, 755 [757]). Bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich wirkt sie sich jedoch nicht auf den stl. Erfolg aus. Sofern das angeschaffte/hergestellte WG dem notwendigen oder zumindest dem gewillkürten BV zuzurechnen ist (vgl. dazu R 13 Abs. 1, Abs. 9 EStR; H 13 Abs. 1 „Gewillkürtes Betriebsvermögen“, Abs. 9 Beispiele EStH), steht der passivierten Verpflichtung gegenüber dem Lieferanten – einschließlich der USt. – oder der StSchuld in den Fällen der §§ 13a Abs. 1 Nr. 2 und 5, Abs. 2 und 13b Abs. 2 UStG ein zu aktivierender Anspruch auf Erstattung bzw. Verrechnung der Vorst. gegenüber dem FA gegenüber. Da der Anspruch gegenüber der FinBeh. von seinem Entstehungsgrund her insgesamt untrennbar mit dem Anschaffungs/Herstellungsvorgang des zum BV zugeordneten WG verbunden ist, ist er – wie die Verbindlichkeit – auch in voller Höhe zu aktivieren (vgl. dazu BFH v. 22. 7. 1966 VI 12/65, BStBl. III, 542 [543]; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 4 Rn. 217; PLÜCKEBAUM in K/S/M, § 4 Rn. B 173). Dies gilt auch dann, wenn sich die Netto-AHK wegen der Nutzung des WG auch für außerbetriebliche Zwecke über die AfA nur teilweise als BA (vgl. R 18 Abs. 1 EStR) gewinnmindernd auswirken (vgl. in diesem Zusammenhang auch BFH v. 29. 6. 1982 aaO zum Bereich der WK). Die Aktivierung ist im Fall des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bereits dann vorzunehmen, wenn die Leistung durch den anderen Unternehmer gegenüber dem Leistungsempfänger erbracht wurde, selbst wenn eine ordnungsgemäße Rechnung noch nicht vorliegt, weil in diesem Moment der VorstAbzugsanspruch zumindest wirtschaftlich begründet wird (BFH v. 12. 5. 1993 XI R 1/93, BStBl. II, 786 [787]; Nds. FG v. 22. 10. 1992, EFG 1993, 388, rkr.). Wird das angeschaffte/hergestellte WG dagegen dem PV zugewiesen, unterbleibt sowohl die Passivie-

rung einer Verpflichtung gegenüber dem Lieferanten bzw. der StSchuld des Stpfl. wegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs, einer Einfuhr usw. als auch eine Aktivierung des VorstAbzugsanspruchs gegenüber dem FA. Erfolgt später die Verrechnung der abziehbaren Beträge mit der abzuführenden USt., ist dieser Vorgang estl. als Einlage iSd. § 4 Abs. 1 Satz 5 zu bewerten.

Geleistete Anzahlungen des Stpfl. begründen einen Anspruch gegenüber dem Lieferanten auf Anrechnung des Zahlungsbetrags auf die später nach Leistungserbringung fällig werdende Verpflichtung zur Gegenleistung oder bei Nichterfüllung auf Rückzahlung und sind deshalb nach hM in voller Höhe einschließlich ggf. nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG abziehbarer Vorst. zu aktivieren (BFH v. 26. 6. 1979 VIII R 145/78, BStBl. II, 625 [627]; v. 4. 7. 1990 GrS 1/89, BStBl. II, 831 [833 f.]; § 6 Anm. 1993; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 504; BAUER in K/S/M, § 5 Rn. F 226). Der gleichzeitig entstehende Anspruch auf VorstAbzug gegenüber dem FA bildet ein eigenständiges WG, das ebenfalls zu aktivieren wäre und damit in seiner Höhe zu einer Gewinnerhöhung führte (so § 5 Anm. 1993 unter Berufung auf BFH v. 26. 6. 1979 aaO), während im Kj. der endgültigen Leistungserbringung bei der Auflösung des Kontos „geleistete Anzahlungen“ eine entsprechende BA anfiel (abl. NEUBECK, DB 1980, 985; MERKERT, DB 1980, 24 [25]; SÖFFING/WREDE, FR 1980, 365 [367]; SÖFFING, DStZ 1980, 123 [124]). Zur Vermeidung dieses dem estl. Grundsatz der Erfolgsneutralität der USt. widersprechenden Ergebnisses wird in der Literatur teilweise vorgeschlagen, bei der Erbringung der Anzahlung unter entsprechender Anwendung des § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 einen passiven RAP einzustellen (BROSCH, BB 1981, 1569 [1570]; HEIDNER in L/B/P, § 9b Rn. 6). Dieser Lösung dürften allerdings der Ausnahmecharakter der Vorschrift – es handelt sich um einen Abgrenzungsposten eigener Art, der nur von seinen Wirkungen her einem RAP nahe steht – und die gesetzgeberische Intention, nur eine erfolgsneutrale Bilanzierung der UStSchuld gegenüber dem FA festzuschreiben, entgegenstehen (§ 5 Anm. 1993 mwN). Eine sachgerechte Lösung des Problems ergibt sich uE, wenn man bedenkt, daß der Stpfl. mit der Zahlung zwei WG erwirbt, mithin die aufgewendeten AK aufgeteilt werden müssen. Die Vertragsparteien sind sich aber darüber einig, daß die in Rechnung gestellte USt. für beide wirtschaftlich nur einen durchlaufenden Posten bildet, die geleistete Anzahlung somit in dieser Höhe wirtschaftlich keinen Wert hat. Für den Leistenden sind seine Aufwendungen daher zwischen der erworbenen Forderung gegenüber seinem Unternehmer und dem Anspruch gegenüber dem FA auf VorstAbzug so aufzuteilen, daß nur die Nettoaufwendungen als AK beim ersteren WG verbleiben (so im Erg. unter entsprechender Anwendung des § 9b Abs. 1 auch MERKERT aaO; NEUBECK aaO; SÖFFING aaO; WEBER-GRELLET aaO; zweifelnd hinsichtlich der Lösung über § 9b DÖLLERER, DStZ 1980, 99; für den Bereich des Handelsrechts zB auch CLEMM/ERLE, Beck BilKomm. § 247 Rn. 554).

Rechtswidrig gewährter Vorsteuerabzug: Wird ein VorstAbzug durch den Stpfl. zu Unrecht geltend gemacht und vom FA rechtsirrig bei der Verrechnung nach § 16 Abs. 2 UStG oder durch Vergütung berücksichtigt, so bestimmen sich die AHK des zugehörigen WG von Anfang an unter Einbeziehung der nicht abziehbaren Beträge; sie gehören deshalb auch nicht zu den BA.

BFH v. 13. 11. 1986 IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374 (375); v. 4. 6. 1991 IX R 12/89, BStBl. II, 759; v. 25. 1. 1994 IX R 97, 98/90, BStBl. II, 738; v. 27. 9. 1990 IX B 268/89, BFH/NV 1991, 297; v. 5. 10. 1990 IX B 294/89, BFH/NV 1991, 301.

Wird der Fehler erst in einem späteren Besteuerungszeitraum entdeckt, ist eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 vorzunehmen. Hinsichtlich des akti-

vierten angeblichen Anspruchs auf VorstAbzug und der unterlassenen Passivierung der Verbindlichkeit gegenüber dem FA wegen der irrtümlchen Verrechnung/Erstattung kann die Korrektur rückwirkend unabhängig von der Möglichkeit einer Veranlagungsberichtigung erfolgen, weil sich diese Positionen nicht auf das stl. Ergebnis ausgewirkt haben (vgl. § 4 Anm. 436; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 4 Rn. 691, 711, 725; WEBER-GRELLET in K/S/M, § 4 Rn. C 252; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 385). Hinsichtlich des zu niedrigen Ansatzes der AHK ist zu unterscheiden, ob das zugehörige WG abnutzbar ist oder nicht. Im ersten Fall kann nur die Anfangsbilanz desjenigen Gewinnermittlungszeitraums, dessen Veranlagung noch nicht bestandskräftig geworden ist, gewinneutral berichtigt werden, indem der richtige höhere Anfangswert gekürzt um die tatsächlich in der Vergangenheit vorgenommenen Absetzungsbeiträge in die Bilanz eingestellt wird.

Vgl. BFH v. 29. 10. 1991 VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512 (516); v. 26. 6. 1996 XI R 41/95, BStBl. II, 601 (603); H 15 „Bilanzberichtigung“, H 44 „Unterlassene oder überhöhte AfA“ EStH; BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62 Tz. 98 f.; v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80 Tz. 50; § 4 Anm. 432; SCHMIDT/HEINICKE aaO Rn. 737; WEBER-GRELLET aaO 4 Rn. F 274.

Vgl. zu den möglichen Fehlerquellen, die zu einer Versagung des VorstAbzugs ex tunc führen, Anm. 14 (fehlerhafte Option nach § 9 UStG), Anm. 80 (Rechtsmißbrauch nach § 42 AO), Anm. 29–36 (Voraussetzungen des § 15 UStG).

44 III. Behandlung der Vorsteuer bei Einnahme-Überschußrechnung

Vereinnahmte und verauslagte Umsatzsteuer: Bei Stpfl., die ihren Gewinn durch Überschußrechnung ermitteln (bei Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 3, bei den Überschußeinkünften durch Überschuß der Einnahmen über die WK gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2; vgl. zu letzteren BFH v. 29. 6. 1982 VIII R 6/79, BStBl. II, 755 [756]), gehören vereinnahmte UStBeträge im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zu den Erwerbsbezügen (BE oder andere stpfl. Einnahmen). Dies gilt für die aus dem Umsatz erlangte USt. und für die vom FA erstattete Vorst.

BFH v. 19. 2. 1975 I R 154/73, BStBl. II, 441 (442); v. 29. 7. 1982 aaO (757); H 86 „Gewinnermittlung“ EStH; § 4 Anm. 570 „Umsatzsteuer“, Anm. 577; BORDEWIN in B/B, §§ 4–5 Rn. 158, 161; GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 30, 35 (zweifelnd für den Bereich der Überschußeinkünfte); HEIDNER in L/B/P, § 9b Rn. 10; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 38; BLÜMICH/ERHARD, § 9b Rn. 21; SCHOOR, StuSt. 2002, 271 (274).

Umgekehrt gehören verausgabte UStBeträge im Zeitpunkt ihrer Verausgabung zu den BA/WK. Dies betrifft sowohl die an einen Lieferanten gezahlte Vorst., die gezahlte EinfuhrUSt. und die USt. auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb, als auch die an das FA abgeführten USt.-Zahllasten. Etwas anderes gilt nur für die nicht abzehhbaren VorstBeträge, die den AHK eines WG zuzuordnen sind.

BFH v. 19. 2. 1975 aaO; v. 29. 7. 1982 aaO; v. 25. 4. 1990 X R 135/87, BStBl. II, 742 (743); v. 4. 6. 1991 IX R 12/89, BStBl. II, 759; v. 17. 3. 1992 IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17; v. 25. 1. 1994 IX R 97/98/90, BStBl. II, 738 (739); v. 30. 8. 1995 IX B 74/95, BFH/NV 1996, 41; H 86 „Gewinnermittlung“ EStH; § 4 Anm. 570 „Umsatzsteuer“, Anm. 577; BORDEWIN aaO Rn. 159 f.; GÄNGER aaO Rn. 31, 35 (zweifelnd für den Bereich der Überschußeinkünfte); HEIDNER aaO Rn. 9; WACKER aaO; ERHARD aaO; SCHOOR aaO.

Daß die vereinnahmten UStBeträge wirtschaftlich als durchlaufende Posten zu betrachten sind, führt nicht zur Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 19. 2. 1975 aaO [442]; v. 29. 6. 1982 aaO; § 4 Anm. 570 „Umsatzsteuer“).

Maßgebender Zeitpunkt: Die Frage, wann die BE/Einnahmen und die BA/WK anzusetzen sind, entscheidet sich gem. § 11 Abs. 1, 2 danach, wann die entsprechenden Beträge tatsächlich geleistet (gezahlt) worden sind (BFH v. 19. 2. 1975 aaO; v. 29. 6. 1982 aaO [757 f.]; v. 25. 4. 1990 aaO; v. 30. 8. 1995 aaO). Der Zahlungseingang und/oder der Zahlungsausgang sind also für diesen Zeitpunkt maßgebend. Im Falle der Verrechnung ist der Zeitpunkt dieser Verrechnung entscheidend. Bei Gutschriften erfolgt der Zufluß in dem Moment, in dem der Empfänger über den Zahlungseingang verfügen kann. Wird eine Verbindlichkeit gegenüber einem Lieferanten durch den Stpfl. nur ratenweise beglichen, ist die im Rechnungsbetrag enthaltene abziehbare Vorst. prozentual auf die einzelnen Zahlungsbeträge aufzuteilen und nur in dieser Höhe jeweils als BA zu berücksichtigen (GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 32). USt. und abziehbare Vorst. wirken sich also auch bei der Überschubrechnung nicht auf das Gesamtergebnis aus; allerdings kann die konsequente Anwendung des § 11 dazu führen, daß sich Einnahmen und Ausgaben nicht in einer Gewinnermittlungsperiode, sondern in zwei auswirken und damit den StTarif beeinflussen.

Abziehbare Vorsteuern im Zusammenhang mit der Anschaffung/Herstellung eines Wirtschaftsguts stellt BA/WK in dem gleichen Umfang dar, wie das zugehörige WG für die jeweilige Einkunftsquelle ertragstl. Relevanz besitzt.

► *Bei einer Einnahme-Überschubrechnung nach § 4 Abs. 3* sind die abziehbaren Vorst. Beträge, die auf die Anschaffung/Herstellung eines WG entfallen, das als notwendiges BV dem Betrieb des Stpfl. zuzurechnen ist, in voller Höhe als BA zu berücksichtigen (vgl. zur Zuordnung der Vorst. auf das WG auch Anm. 39). Der Anteil der laufenden Selbstkosten, der auf die außerbetriebliche Nutzung des WG – also entweder im Rahmen einer anderen Einkunftsart oder aber für die private Lebensführung – entfällt, darf die BA aber nicht mindern (R 18 Abs. 1 Satz 1 EStR; BORDEWIN in B/B, §§ 4–5 Rn. 201; WEBER-GRELLET in K/S/M, § 4 D 162); üblicherweise wird diese Rechtsfolge dadurch erreicht, daß die anteiligen Aufwendungen (laufende Betriebskosten und AfA) dem Gewinn als fiktive BE hinzugerechnet werden.

Vgl. BFH v. 18. 9. 1986 IV R 50/86, BStBl. II, 907; v. 25. 4. 1990 X R 135/87, BStBl. II, 742; § 4 Anm. 586; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 181; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4–5 Rn. 2015; v. REDEN aaO Rn. 2204; ZENTHÖFER/SCHULZE ZUR WIESCHE, ESt. VI. 2001, 383.

Die bei der Anschaffung/Herstellung des WG entstandene abziehbare Vorst. soll bei der Bemessung des außerbetrieblichen Kostenanteils unbeachtlich sein, weil sie unter Beachtung der Wertung des § 9b Abs. 1 keinen Bestandteil der Aufwendungen für die außerbetriebliche Verwendung bilde, sondern ausschließlich mit dem zeitlich vorhergehenden Erwerbsprozeß zusammenhänge (vgl. OFD Hannover v. 27. 7. 1983, DB 1983, 1682 [1683]; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1014 a; ZENTHÖFER/SCHULZE ZUR WIESCHE aaO). Im Unterschied zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich wirkt sich die abziehbare Vorst. aber gewinnmindernd aus und stellt deshalb im Kj. ihrer Zahlung einen abfließenden Wert dar, der prozentual auf die außerbetriebliche Verwendung umzurechnen ist (vgl. zu dieser Argumentation auch BFH v. 18. 2. 1992 VIII R 8/87, BFH/NV 1992, 590 zur Einbeziehung von Finanzierungskosten). Im Zeitpunkt der Verrechnung des im Rahmen der „Nutzungsentnahme“ gewinnerhöhend ausgeschiedenen Anspruchs auf Vorst. Abzug mit der abzuführenden USt. gem. § 16 Abs. 2 UStG erfolgt dann in dieser Höhe eine Einlage, die als BA zu behandeln ist (vgl. dazu § 4 Anm. 586; v. REDEN aaO Rn. 2201; BORDEWIN aaO Rn. 195).

Sofern mit der außerbetrieblichen Nutzung gleichzeitig eine fiktive sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG einhergeht, ist die dabei entstehende USt. gem. § 12 Nr. 3 nicht abziehbar; sie mindert im Moment ihrer Abführung an das FA die als BA zu berücksichtigende USt-Zahllast bzw. erhöht eine als BE zu wertende USt-Erstattung (BFH v. 25. 4. 1990 X R 135/87, BStBl. II, 742). Dieses Verfahren gilt auch bei der Behandlung von gewillkürtem BV, dessen rechtliche Existenz im Bereich des § 4 Abs. 3 allerdings umstritten ist (vgl. zum Streitstand § 4 Anm. 537).

Ist das zugehörige WG dagegen dem PV zuzuordnen, können nur die Aufwendungen als BA abgezogen werden, soweit sie durch die betriebliche Nutzung entstehen (R 18 Abs. 4 Satz 2 EStR; H 18 „Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter“ EStH). Zu den hierbei als Ausgangsgröße zu berücksichtigenden Gesamtaufwendungen im jeweiligen Kj. gehört uE dann auch die beim Erwerb entstandene abziehbare Vorst.

► *Bei den privaten Überschusseinkünften nach § 2 Abs. 2 Nr. 2* ist die bei der Anschaffung/Herstellung eines WG entstandene abziehbare Vorst. in dem Umfang im Moment ihrer Zahlung als WK zu berücksichtigen, wie das WG zur Erzielung von Einnahmen verwendet werden soll (BFH v. 29. 6. 1982 VIII R 6/79, BStBl. II, 755 [757]; v. 13. 11. 1986 IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374; v. 17. 3. 1992 IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17; v. 30. 8. 1995 IX B 74/95, BFH/NV 1996, 41; zweifelnd GÄNGER in B/B, § 9b Rn. 35). Die Erstattung der Vorst. – ggf. verrechnet um die abzuführende USt. – führt im Moment der Gutschrift durch das FA zu Einnahmen.

Rechtswidrig gewährter Vorsteuerabzug: Wird ein VorstAbzug durch den Stpfl. zu Unrecht geltend gemacht und vom FA rechtsirrig bei der Verrechnung nach § 16 Abs. 2 UStG oder durch Vergütung berücksichtigt, so bestimmen sich die AHK des zugehörigen WG von Anfang an unter Einbeziehung der objektiv nicht abzichbaren Vorst. (Nachw. s. Anm. 43). Wird der Fehler erst bei der Veranlagung eines späteren Kj. bemerkt, sind bereits ergangene Steuerbescheide gem. §§ 173 Abs. 1, 174 Abs. 3, 175 Abs. 1 Nr. 2 AO insoweit zu ändern, als im Kj. des Erwerbs des WG die gezahlte Vorst. keine BA/WK darstellt, die AfA ab diesem Zeitpunkt von der um sie erhöhten Bemessungsgrundlage zu berechnen ist und die irr tümliche Verrechnung durch das FA keine Einnahme im Moment der Erstattung bewirkt. Die Rückzahlung der nicht abzichbaren Vorst. an das FA nach Entdeckung des Fehlers wirkt sich estl. nicht aus (BFH v. 13. 11. 1986 IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374 [376]; v. 4. 6. 1991 IX R 12/89, BStBl. II, 759; OFD Köln v. 22. 10. 1992, FR 1992, 66; OFD Düss. v. 22. 9. 1993, DB 1993, 2058).

45–46 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Berichtigung des Vorsteuerabzugs

47 A. Regelungsanordnungen und Rechtscharakter

Regelungsanordnungen: Der Gesetzeswortlaut des Abs. 2 enthält zwei konkrete Regelungsanordnungen. Wird der VorstAbzug gem. § 15 a UStG berichtigt,

- so sind die Mehrbeträge als BE oder Einnahmen (Erwerbsbezüge), die Minderbeträge als BA oder WK (Erwerbsaufwendungen) zu behandeln;
- bleiben die AHK des WG, zu dem die VorstBeträge gehören, unberührt.

Rechtscharakter: Die gesetzessystematische Bedeutung des Abs. 2 ist str. Nach zutreffender hM enthält die Norm insofern eine konstitutive Sonderregelung, als sie als Rechtsgrundverweisung die Einordnung der Mehrbeträge zu den Erwerbsbezügen bzw. -aufwendungen auch dann vorschreibt, wenn deren tatbestandlichen Voraussetzungen im Einzelfall nicht erfüllt sind (Einzelheiten s. Anm. 4). Wegen ihres Charakters als Ausnahmenvorschrift ist ihr Anwendungsbereich eng auszulegen; erweiternde Analogien auf wirtschaftlich ähnlich zu beurteilende Sachverhalte bei der Einkunftsermittlung oder auf die Bereiche der SA/agB und der Fördergesetze sind unzulässig (vgl. Anm. 4, 11, 21). Aus diesem Grunde ist die Rechtmäßigkeit des in R 86 Abs. 3 Satz 3 EStR verankerten Wahlrechts bei geringfügigen VorstKorrekturen auch zweifelhaft (s. Anm. 6). Ein Wahlrecht zur estl. Behandlung der VorstBerichtigung nach § 15a UStG enthält Abs. 2 (bereits nach seinem Wortlaut) nicht.

Einstweilen frei.

48

B. Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

49

Die Anwendung des § 9b Abs. 2 setzt als Rechtsgrundverweisung tatbestandlich eine Berichtigung des VorstAbzugs gem. § 15a UStG voraus. Andere Korrekturregelungen, zB die Änderung eines UStBescheids auf Grund eines Rechtsbehelfsverfahrens, nachträglicher Feststellungen in einer Ap. oder nach § 17 UStG sind nicht durch ihn erfaßt.

Berichtigung des Vorsteuerabzugs: Ändern sich bei einem dem ustl. Unternehmen zugeordneten WG innerhalb von fünf bzw. bei Grundstücken und gleichgestellten Gegenständen zehn Jahren die Verhältnisse, die im Moment des Bezugs der für ihre Anschaffung/Herstellung erforderlichen empfangenen Leistungen für den ursprünglichen VorstAbzug nach § 15 UStG maßgebend waren, so ist für jedes Kj. der Änderung eine anteilige Berichtigung des Abzugs der auf die AHK entfallenden VorstBeträge vorzunehmen. Die Regelung gilt für alle WG, die ein Unternehmer iSd. §§ 2 Abs. 1, 2a UStG im Rahmen seines Unternehmens verwendet (zu den Besonderheiten bei Kleinunternehmern s. Anm. 12, bei Durchschnittsversteuerer s. Anm. 13). § 15a UStG wird durch §§ 44f. UStDV ergänzt, die Vereinfachungs- und Härteklausele enthalten. Zu den konkreten Berichtigungsvoraussetzungen s. WENZEL in R/D/F/G, § 15 UStG Rn. 80 ff.

Rechtsfolge des § 15a UStG: Gem. § 15a Abs. 2 UStG erfolgt die Berichtigung materiell-rechtlich dergestalt, daß die auf die Anschaffung/Herstellung des WG entfallenden VorstBeträge zunächst auf die nächsten fünf, zehn oder nach § 15 Abs. 2 Satz 2 UStG kürzer zu bemessenden Kj. ab dem Zeitpunkt der ersten Verwendung gleichmäßig verteilt werden. Beginnt der Berichtigungszeitraum während eines Kj., ist insofern monatsweise abzugrenzen (vgl. Abschn. 215 Abs. 4 Beispiel, 217 Abs. 1 Satz 5 UStR). Der anzustellende Vergleich erfolgt zwischen den beim Leistungsbezug beabsichtigten Verwendungsverhältnissen und ihren Auswirkungen auf den VorstAbzug und den später in jedem einzelnen Kj. insgesamt erfolgten tatsächlichen Verwendungen (Abschn. 215 Abs. 4, 217 Abs. 1 Satz 1 UStR). Ergeben sich danach Differenzen, so sind die auf dieses Kj. entfallenden VorstBeträge entsprechend zu korri-

gieren. Dies gilt auch bei einer Veräußerung/Entnahme des WG (§ 15a Abs. 6 UStG). Eine Berichtigung unterbleibt jedoch, wenn die Bagatellgrenzen des § 44 Abs. 1, 2, 5 UStDV nicht überschritten werden.

► *Bemessungsgrundlage* für die Berichtigung sind die VorstBeträge, die auf die AHK des dem Unternehmen zugeordneten WG entfallen. Dieser Anknüpfungspunkt ist mangels eigenständiger urechtlicher Definition nach den allgemeinen ertragstl. Grundsätzen zu bestimmen (Abschn. 214 Abs. 3 Satz 1 UStR). Estl. zulässige Kürzungen – zB durch die Übertragung einer Rücklage oder eines Zuschusses oder die Ausübung des Wahlrechts nach § 6 Abs. 2 – bleiben außer Betracht (Abschn. 214 Abs. 5 UStR). Aus der Verweisung in § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG ergibt sich ferner, daß die Ausgangsgröße zur Bestimmung der jeweiligen VorstBeträge netto zu verstehen ist und nicht bereits die wegen der vorstschädlichen Verwendung dem Abzugsverbot nach § 15 Abs. 1b, Abs. 2–4 UStG estl. enthaltene St. umfaßt.

50 Einstweilen frei.

C. Behandlung der Mehr- und Minderbeträge

51

I. Einordnung der Mehr- und Minderbeträge als Erwerbszüge bzw. -aufwendungen

Vereinfachungsbedingte Grundregel: Wird der VorstAbzug nach § 15a UStG berichtigt, ändert sich auch das Verhältnis der abziehbaren und nichtabziehbaren VorstBeträge, die der Anschaffung/Herstellung des jeweiligen WG zuzuordnen sind. Nach den allgemeinen Grundsätzen müßte die nachträgliche Erhöhung oder Minderung der nichtabziehbaren Vorst. zu einer entsprechenden Anpassung der AHK führen, je nachdem, inwieweit der VorstBetrag bei der Anschaffung oder Herstellung des WG berücksichtigt worden ist (s. auch Anm. 4). Soweit das WG im Zusammenhang mit einer Einkunftsart steht (s. Anm. 10f.), ist diese Rechtsfolge nach § 9b Abs. 2 Halbs. 2 aus Vereinfachungsgründen ausdrücklich ausgeschlossen. Statt dessen sind Mehrbeträge an abziehbaren Vorst. stets als BE oder Einnahmen, Minderbeträge spiegelverkehrt als BA/WK sofort anzusetzen und wirken sich demzufolge unmittelbar auf die Höhe des Gewinns bzw. Überschusses aus.

Mehrbeträge an abziehbaren Vorst. ergeben sich zugunsten des Stpfl., wenn das WG im Moment des Leistungsbezugs in stärkerem Maße zur Verwendung vorstschädlicher Umsätze verwendet werden sollte, als dies innerhalb des Berichtigungszeitraums später tatsächlich geschieht. In Höhe des Korrekturbetrags fließt die berichtigte Vorst. gem. § 16 Abs. 2 UStG in die jeweilige USt-Voranmeldung (vgl. § 18 Abs. 1 Satz 2 UStG) bzw. in die Jahreserklärung (vgl. § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG) ein. Der Anspruch auf Berücksichtigung des Berichtigungsbetrags führt entweder zu einer Erstattung durch das FA oder aber zumindest zu einer Verrechnung mit der ansonsten abzuführenden USt. Er entsteht im Regelfall wegen des in § 15a Abs. 2 Satz 1 UStG verankerten Abschnittsprinzips mit Ablauf des jeweiligen Kj. bzw. des Monats, in dem der Berichtigungszeitraum abläuft (BFH v. 9. 4. 1987 V R 23/80, BStBl. II, 527 [529]; v. 24. 2. 1988 V R 67/82, BStBl. II, 622 [625]; v. 8. 4. 1992 X R 213/87, BFH/NV 1993, 406 [407]); dies gilt auch dann, wenn die Berichtigungen für mehrere Kj. verfahrensrechtlich gem. § 44 Abs. 3 UStDV einheitlich erst mit Ablauf des Berichtigungs-

zeitraums angemeldet werden können und die Ansprüche erst in dem Moment durchsetzbar sind. Nur in dem Sonderfall einer Veräußerung/Entnahme (§§ 15a Abs. 4, 6 UStG, 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV) fällt der Entstehungszeitpunkt für den gesamten Berichtigungsbetrag auf das Ende des Voranmeldungszeitraums, in dem diese Vorgänge stattgefunden haben (WAGNER in S/R, UStG, § 13 Rn. 22; BIRKENFELD, UStHdb. IV. Rn. 208).

Minderbeträge an abziehbarer Vorst. zu Lasten des Stpfl. ergeben sich, wenn das WG nach der beim Leistungsbezug geplanten Verwendung in stärkerem Maße zur Ausführung vorstunschädlicher Umsätze genutzt werden sollte, als dies innerhalb des Berichtigungszeitraums später der Fall ist. Sie werden bei entsprechender Änderung nach § 15a UStG vom FA wieder zurückgefordert; dh. er muß diese Beträge dem FA zurückzahlen, weil er sie im Zeitpunkt der Zuführung des WG zum Unternehmen als abziehbare Vorst. vom FA erstattet erhielt oder eine Verrechnung mit abzuführender USt. stattgefunden hat. Der Rückforderungsanspruch des FA entsteht – wie der Anspruch des Stpfl. auf Berücksichtigung eines Änderungsbetrags zu seinen Gunsten auch – im Regelfall mit Ablauf des betreffenden Kj., ansonsten mit Ablauf des Berichtigungszeitraums oder bei einer Veräußerung/Entnahme mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums (Nachw. s. o.).

Zuordnung zum Wirtschaftsgut: Da der in § 15a Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 UStG verwendete Begriff des WG nicht mit dem estrechtlichen übereinstimmt, müssen die Berichtigungsbeträge entsprechend der Vorgehensweise bei der Anwendung des § 9b Abs. 1 den ursprünglichen AHK zugeordnet werden. Die einzelnen Korrekturbeträge im Rahmen des § 15a UStG unterfallen dabei in dem gleichen prozentualen Verhältnis der Regelung des § 9b Abs. 2, wie die bei der ursprünglichen Anschaffung/Herstellung entstandenen Vorst. dem jeweiligen Gegenstand innerhalb der betreffenden Einkunftsart zuzuweisen waren (vgl. zu den Zuordnungskriterien allgemein Anm. 39; zu den Besonderheiten bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich Anm. 43; zu den Besonderheiten bei einer Einnahme-Überschußrechnung Anm. 44). VorstBerichtigungen bei nachträgliche AHK (§ 15a Abs. 3 Nr. 1 UStG) werden, da estl. keine gesonderten WG vorliegen, ggf. entsprechend dem Verteilungsschlüssel bei der Verteilung der ursprünglichen AHK gesplittet. Unterfällt das WG einem Aktivierungsverbot (zB nach § 5 Abs. 2), ist § 9b Abs. 2 schon tatbestandlich nicht einschlägig; die Einordnung der Mehr-/Minderbeträge als BE/BA ergibt sich schon aus den allgemeinen strechtlichen Bestimmungen.

Rechtsfolge des § 9b Abs. 2: Die Mehr- oder Minderbeträge an abziehbarer Vorst., die im Rahmen der Berichtigung nach § 15a UStG anfallen, werden als BE/Einnahme bzw. BA/WK derjenigen Einkunftsart zugerechnet, der auch das WG, bei dem der nunmehr berichtigte VorstAbzug angefallen ist, zugeordnet worden ist.

Liegt in der Veräußerung eines WG zugleich eine Veräußerung des gesamten Betriebs iSd. § 16 Abs. 1 Nr. 1, so beeinflusst der Berichtigungsanspruch nach § 15a Abs. 4, Abs. 6 UStG nach Auffassung des BFH (v. 26. 3. 1992 IV R 121/90, BStBl. II, 1038; v. 8. 12. 1992 IX R 105/89, BStBl. II 1993, 656 [658]) nicht den laufenden, sondern den Veräußerungsgewinn, weil vom Zeitpunkt der Veräußerung an Umsätze des laufenden Geschäftsverkehrs nicht mehr in Betracht kommen. Hinsichtlich dieser Konstellation ist allerdings zu beachten, daß die Veräußerung des gesamten Betriebs ustrechtlich zumeist als Geschäftsveräußerung nach §§ 1 Abs. 1 a, 15 Abs. 6a UStG zu bewerten ist und mithin keine VorstBerichtigungen auslösen wird (vgl. auch R 139 Abs. 1, 3 EStR einerseits und

Abschn. 5 Abs. 1, 3 UStR andererseits). Etwas anderes gilt aber in den Fällen der Veräußerung/Entnahme einzelner WG im Rahmen einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3).

Wird bei den Überschufeinkünften iSd. § 2 Abs. 2 ein WG veräußert und ist bei dieser Gelegenheit eine VorstBerichtigung nach § 15a Abs. 4, 6 UStG durchzuführen, so sind die Mehr-/Minderbeträge wegen des konstitutiven Regelungscharakters des § 9b Abs. 2 nach zutreffender hM den Einnahmen bzw. WK der entsprechenden Einkunftsart zuzurechnen, obwohl der Veräußerungsvorgang eigentlich nur die privaten Vermögenssphäre des Stpfl. berührt (so für die Veräußerung eines Grundstücks bei den Einkünften aus VuV BFH v. 17. 3. 1992 IX R 55/90, BStBl. II 1993, 17; v. 8. 12. 1992 IX R 105/89, BStBl. II 1993, 656; Einzelheiten zum Meinungsstreit s. Anm. 4). Diese Rechtsfolge dürfte auch bei einer ustl. Entnahme durch die Aufgabe einer weiteren Einnahmeerzielungsabsicht eintreten. Einschränkend ist aber zum einen wiederum zu beachten, daß die Veräußerung des Unternehmens iSd. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG oder eines wirtschaftlich selbständigen Teils keine VorstBerichtigung nach §§ 1 Abs. 1a, 15a Abs. 6a UStG auslöst. Zum zweiten gilt die Zuordnung als Einnahme/WK zur entsprechenden Einkunftsart nach §§ 19–21 uE nur dann, wenn der Veräußerungsvorgang als solcher nicht estbar ist. Wenn somit die Veräußerung eines estl. dem PV zuordnenden Grundstücks die Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 erfüllt, sind die auf Grund der Veräußerung nach § 15a Abs. 4 UStG entstehenden Mehrbeträge an abziehbaren Vorst. als Einnahme bei dieser Einkunftsart anzusetzen, weil sie der Stpfl. im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem der Besteuerung unterworfenen Vorgang von dritter Seite erhält (vgl. zum Begriff des Veräußerungspreises nach § 23 Abs. 3 Satz 1 FG Hamb. v. 26. 11. 1975, EFG 1976, 286, rkr.; CREZELIUS in K/S/M, § 23 Rn. E 3; JACOBS-SOYKA in L/B/P, § 23 Rn. 129; wohl enger iS. einer Finalität SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 23 Rn. 71; § 23 Anm. 187). Andererseits sind vom Veräußerer auszugleichende VorstMinderbeträge gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 als WK bei der Ermittlung des Gewinns oder Verlusts nach § 23 Abs. 4 abzusetzen (vgl. zu den Voraussetzungen von WK im Rahmen von § 23 BFH v. 12. 12. 1996 X R 65/95, BStBl. II 1997, 603). Der hier vertretenen Ansicht steht auch nicht die Subsidiaritätsklausel in § 23 Abs. 2 Satz 1 entgegen. Zwar sind danach WK, die sowohl mit einem privaten Veräußerungsgeschäft als auch mit einem anderen Einkunftsgebiet wirtschaftlich in Zusammenhang stehen, letzterem zuzuweisen (BFH v. 12. 12. 1996 aaO [604]; H 169 „Werbungskosten“ EStH; BMF v. 5. 10. 2000, BStBl. I, 1383 Tz. 29). Die bei einer Veräußerung anfallenden VorstBerichtigungen stehen aber zunächst nur mit einem Vorgang wirtschaftlich in Zusammenhang, der der privaten Vermögenssphäre zuzuordnen ist und keinen Bezug zur vorherigen Einkunftserzielung aufweist (BFH v. 17. 3. 1992 aaO [18]; v. 8. 12. 1992 aaO [658]). § 9b Abs. 2 qualifiziert von seinem Wortlaut die bei einer VorstBerichtigung entstehenden Mehr-/Minderbeträge erst einmal nur als Erwerbsbezüge bzw. -aufwendungen, ohne daß damit bereits eine Festlegung auf die einschlägige Einkunftsart verbunden wäre. Als Ausnahmevorschrift ist er aber eng auszulegen und entfaltet seine konstitutive Wirkung nur bei solchen Berichtigungsbeträgen, die ansonsten keiner Einkunftsart unterfallen würden.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Erfassung: Bei bilanzierenden Stpfl. ist ein sich bei einer VorstBerichtigung ergebender Anspruch gegen das FA auf Berücksichtigung eines Mehrbetrags im Zeitpunkt seines Entstehens am Ende des Kj. oder des entscheidenden Voranmeldungszeitraums gewinnerhöhend zu akti-

vieren. Bei einem Rückforderungsanspruch des FA wegen eines Minderbetrags ist umgekehrt zu verfahren (aA HEIDNER in L/B/P, § 9b Rn. 43, der auf den Wirksamkeitszeitpunkt der Voranmeldungen abstellt). Bei anderen Stpfl. ist gem. § 11 Abs. 1, 2 auf den Zeitpunkt des Zuflusses bzw. der Zahlung abzustellen. Fällt die Zahlung des Minderbetrags als WK bei einem privaten Veräußerungsgeschäft an, ist sie – abweichend von § 11 Abs. 2 – in dem Kj. zu berücksichtigen, in dem der Verkaufserlös zufließt (str.; BFH v. 17. 7. 1991 X R 6/91, BStBl. II, 916; H 169 „Werbungskosten“ EStH; aA § 23 Anm. 206; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 23 Rn. 95).

Einstweilen frei.

52–53

II. Unberührtbleiben der Anschaffungs-/Herstellungskosten

54

Estrechtlich läßt die Berichtigung des VorstAbzugs die AHK der betreffenden WG unberührt (§ 9b Abs. 2 Halbs. 2). Wird also der ustl. Abzug von Vorst. nach den angegebenen Vorschriften berichtigt, so bildet die Nachzahlung von USt. sofort abziehbare BA oder WK. Wird der VorstAbzug nachträglich zugelassen, so stellt der Betrag eine BE oder Einnahme dar. Diese Regelung ist zwingend; dh. der Stpfl. kann nicht eine Änderung der AHK wählen, auch wenn er zB die AK eines WG wegen Minderung des Entgelts berichtigt (s. § 7 Anm. 132).

Über die Auswirkungen auf den Teilwert s. Anm. 18.

Einstweilen frei.

55–79

ABC zu § 9b

80

Abzugsberechtigung u. Abzugsverbote bei der Vorsteuer: s. Anm. 28 ff.

Anwendung bei Sonderausgaben/außergewöhnlichen Belastungen: s. Anm. 11.

Anzahlungen: Geleistete Anzahlungen sind bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nur in Höhe des Nettobetrags unter Ausschluß der abziehbar Vorst. zu aktivieren (Einzelheiten s. Anm. 43).

Aufteilung der Vorsteuer: Wird eine empfangene Leistung innerhalb des Unternehmens sowohl für vorstschädliche, als auch für vorstunschädliche Umsätze verwendet, so ist die hierfür entstandene Vorst. gem. § 15 Abs. 4 UStG in einen abziehbar und einen nichtabziehbar Anteil zu splitten. Die Wahl des Aufteilungsmaßstabs liegt im sachgerechten Ermessen des Unternehmers. Näheres s. Anm. 36.

Ausländische Vorsteuer: s. Anm. 24.

Bagatellregelung für Vorsteuerkorrekturen: Nach R 86 Abs. 3 Satz 3 EStR ist es nicht zu beanstanden, wenn bei einer rückwirkenden Korrektur der Aufteilung von VorstBeträgen nach § 15 Abs. 4 UStG die sich ergebenden Mehr-/Minderbeträge an nicht abziehbarer Vorst. sofort als Aufwand bzw. Ertrag angesetzt werden und die AHK des zugehörigen WG unverändert bleiben. Dies gilt aus Vereinfachungsgründen aber nur, wenn die Änderung der Aufteilung zu einer Minderung oder Erhöhung der nichtabziehbaren Vorst. von nicht mehr als 25 vH führt und 260 € nicht übersteigt. Die rechtliche Zulässigkeit dieser Verwaltungsvorschrift ist aber zweifelhaft (s. Anm. 6).

Bagatellregelung für aufzuteilende Vorsteuerbeträge: Nach § 9b Abs. 1 Satz 2 aF wurde dem Stpfl. ein Wahlrecht in den Fällen eingeräumt, wenn die Vorst. bei der Anschaffung oder Herstellung eines WG gem. § 15 Abs. 4 UStG in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen ist und entweder

- die nicht abziehbare Vorst. 25 vH des GesamtvorstBetrags und 260 € nicht übersteigt oder
- die vorstschädlichen Umsätze im Kj. nicht mehr als 3 vH des Gesamtumsatzes des Stpfl. nach § 19 Abs. 3 UStG ausmachen.

Die Regelung wurde mit Wirkung zum VZ 2001 gestrichen (s. Anm. 2). Zu ihren Voraussetzungen s. R 86 Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 EStR.

Berichtigung der Vorsteuer: s. Anm. 49 (allgemeine Voraussetzungen des § 15a UStG), Anm. 12 (Wechsel der Besteuerungsform bei Kleinunternehmen), Anm. 13 (Wechsel von einer Durchschnitts- zur Regelbesteuerung und umgekehrt) und Anm. 14 (Option gem. § 9 UStG).

Deklaratorische Bedeutung des § 9b Abs. 1: s. Anm. 4, 5, 42.

Fahrzeuglieferung: Fahrzeuglieferer iSd. § 2a UStG sind auch dann zum VorstAbzug berechtigt, wenn es sich um Privatpersonen oder Kleinunternehmer handelt, wobei sich zusätzliche Restriktionen aus § 15 Abs. 4a UStG ergeben. Näheres s. Anm. 29 (allgemeine Voraussetzungen) und Anm. 12 (Kleinunternehmer).

Gebäude und Gebäudeteile: Zur Unterscheidung zwischen dem Grundstück als einheitlichem Liefergegenstand und den Folgen einer anteiligen Zuordnung zum Unternehmen einerseits und der estrechtlichen Splittung in verschiedene WG andererseits s. Anm. 39 (Bedeutung im Rahmen des § 9b Abs. 1) und Anm. 51 (Bedeutung für Anwendung des § 9b Abs. 2).

Geringwertige Wirtschaftsgüter: s. Anm. 18.

Geschenkaufwendungen: s. Anm. 19.

Investitionszulage: s. Anm. 21.

Kleinunternehmer: s. Anm. 12.

Konstitutive Bedeutung des § 9b Abs. 2: s. Anm. 4, 47 (allgemein), Anm. 11 (Nichtanwendbarkeit bei SA/agB), Anm. 21 (Nichtanwendbarkeit im Rahmen anderer Förderges.) und Anm. 51 (Zuordnung von Mehr-/Minderbeträgen bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften oder der ursprünglichen Überschußeinkunftsart).

Option nach § 9 UStG: s. Anm. 14.

Organschaft: Eine Organgesellschaft ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kein Unternehmer, weil sie ihre Tätigkeit nicht selbständig ausübt. Die von ihr erbrachten Umsätze und die nach § 15 Abs. 1 UStG abziehbaren VorstBeträge werden ustl dem Organträger zugerechnet. Zu den ustl Besonderheiten bei im Ausland ansässigen Organgesellschaften oder Organträgern vgl. Abschn. 21 a UStR.

Private Veräußerungsgeschäfte: Erfüllt die Veräußerung eines WG die Voraussetzungen nach § 23, so sind die im Rahmen einer VorstBerichtigung nach § 15a UStG anfallenden Mehr-/Minderbeträge vorrangig dieser Einkunftsart zuzurechnen und nicht derjenigen Überschußeinkunftsart, der das WG bis zu seinem Ausscheiden diente (Näheres s. Anm. 51).

Rechtsmißbrauch beim Vorsteuerabzug: Ist die Inanspruchnahme des VorstAbzugs rechtsmißbräuchlich iSv. § 42 AO, so können die entsprechenden Vor-

stBeträge – auch wenn sie gesondert in Rechnung gestellt sind – nicht als BA/WK berücksichtigt werden (BFH v. 25. 1. 1994 IX R 97, 98/90, BStBl. II, 738; v. 26. 2. 1992 IX B 91/91, BFH/NV 1992, 666; v. 1. 4. 1993 V R 85/91, BFH/NV 1994, 64). Da die zivilrechtliche Vereinbarung hinsichtlich des Gesamtpreises trotz des Verstoßes gegen § 42 AO erst einmal wirksam bleibt (BGH v. 2. 11. 2001 V ZR 224/00, UR 2002, 91 [95]), gehören die VorstBeträge zu den AHK des entsprechenden WG.

Hinweis: Mißbrauchskonstellationen finden sich ua. bei sog. Zwischenmietverhältnissen, wenn der Eigentümer-Vermieter für die Einschaltung eines Zwischenmieters keine wirtschaftlich oder sonst beachtlichen Gründe anführen kann (vgl. dazu BFH v. 26. 2. 1992 aaO; v. 22. 6. 1989 V R 34/87, BStBl. II, 1007) oder wenn eine wechselseitige Vermietung im wesentlichen gleichartiger WG erfolgt (BFH v. 25. 1. 1994 aaO). Zur Einschaltung naher Angehöriger mit dem Ziel der Erlangung des VorstAbzugs s. auch OFD Hannover v. 31. 3. 1993 StEK UStG 1980 § 15 Abs. 1 Nr. 212).

Rechtswidrig gewährter Vorsteuerabzug: s. Anm. 43 (zur Rückabwicklung bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich) und Anm. 44 (zur Rückabwicklung bei einer Einnahme-Überschußrechnung).

Rücklage für Ersatzbeschaffung: Wird einem vorstabzugsberechtigten Unternehmer anlässlich eines Versicherungsfalles der Wiederbeschaffungswert einschließlich USt. ersetzt, so kann auch der auf die USt. entfallende Entschädigungsbetrag in eine Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 35 Abs. 4 EStR eingestellt werden. Die spätere Inanspruchnahme eines VorstAbzugs im Zusammenhang mit der Wiederbeschaffung führt nicht dazu, daß die Rücklage in Höhe des VorstBetrags gewinnerhöhend aufzulösen ist (BFH v. 24. 6. 1999 IV R 46/97, BStBl. II, 561).

Selbstverbrauchsteuer: Nach § 30 UStG 1967/73 unterlag die Zuführung von abnutzbaren körperlichen WG einer besonderen UStBelastung. § 9b Abs. 3 aF bestimmte, daß diese bis zum 31. 12. 1972 und vom 9. 5. bis 30. 11. 1973 erhobene sog. Investitionssteuer regelmäßig mit den AHK des zugehörigen WG zu aktivieren war (vgl. BFH v. 29. 6. 1982 VIII R 181/78, BStBl. II, 753). Die estl. Folgerregelung wurde nach dem Auslaufen dieser Sonderbesteuerung mit Wirkung zum VZ 1986 gestrichen (s. Anm. 2).

Teilwert: Zur Vermutungsregel, daß sich der Teilwert mit den AHK einschließlich der nicht abziehbaren Vorst. deckt, und zu den Möglichkeiten einer Teilwertabschreibung nach einer VorstBerichtigung s. Anm. 18.

Überschußrechnung: Zur Behandlung gezahlter und gegenüber dem FA nach § 16 Abs. 2 UStG verrechneter Vorst. s. Anm. 44; zu den estrechtlichen Folgen einer VorstBerichtigung bei einer Einnahme-Überschußrechnung s. Anm. 51.

Vertriebskosten: Dazu gehört nur die USt., die der Stpfl. Dritten für seine an diese erbrachten Leistungen in Rechnung stellt, nicht aber die USt., die ihm selbst in Rechnung gestellt wird (= Vorst.); s. Anm. 18.

Vorsteuerpauschalierung: s. Anm. 13, 42.

Werbungskosten-Pauschbetrag bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung: Ein sich auf Grund einer VorstBerichtigung gem. § 15 a UStG ergebender Minderbetrag kann als Korrekturbetrag zur AfA iSd. § 9 a Satz 1 Nr. 2 Satz 2 idF des JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438) neben der WKPauschale von 42 DM pro Quadratmeter Wohnfläche bei der Ermittlung der Einkünfte aus VuV als WK abgezogen werden (FG Köln v. 23. 2. 2000, EFG 2000, 547, nrkr.). Vgl. zu den Voraussetzungen dieser mit Wirkung zum VZ 1999 aufgehobenen Regelung § 9 a Anm. 40 ff.

Zuordnung der Vorsteuerberichtigungsbeträge zu den Einkünften: s. Anm. 51.

Zuordnung der Vorsteuer zu einem Wirtschaftsgut: s. Anm. 39 (zu § 9b Abs. 1) und Anm. 51 (zu § 9b Abs. 2).

Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen: s. Anm. 29.