

Ermittlung der Grundlagen der Vorsteuerberichtigung bei fortlaufendem Bau in Bauabschnitten

OFD Baden-Württemberg, VfG. v. 27.3.2025 – S 7316 Karte 5

1. Allgemeines

Eine Vorsteuerberichtigung ist bei Wirtschaftsgütern, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, vorzunehmen, wenn sich die Verhältnisse innerhalb des maßgebenden Berichtigungszeitraums ändern (§ 15a Abs. 1 UStG).

Wird ein Wirtschaftsgut, zB ein Gebäude, bereits entsprechend dem Baufortschritt verwendet, noch bevor es insgesamt fertiggestellt ist, liegt für jeden gesondert in Verwendung genommenen Teil des Wirtschaftsguts ein besonderer Berichtigungszeitraum vor. Diese Berichtigungszeiträume laufen jeweils ab dem Zeitpunkt, zu dem der einzelne Teil des Wirtschaftsguts erstmalig verwendet wird. Der jeweiligen Berichtigung sind die Vorsteuerbeträge zugrunde zu legen, die auf den entsprechenden Teil des Wirtschaftsguts entfallen (Abschn. 15a.3 Abs. 2 UStAE).

2. Änderung der Verhältnisse innerhalb eines Bauvorhabens

Bei der Herstellung eines Gebäudes werden regelmäßig Voraus- oder Abschlagszahlungen entrichtet.

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 UStG entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug im Fall der Anzahlung dem Grunde und der Höhe nach bereits dann, wenn die Zahlung geleistet und eine Rechnung erteilt wurde. Im Rahmen des § 15 Abs. 1b, 2 und 3 UStG kommt es entscheidend darauf an, ob der Unternehmer im Zeitpunkt der Anzahlung die objektiv belegte und im guten Glauben erklärte Absicht hat, die Eingangsumsätze für solche Ausgangsumsätze zu verwenden, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Änderungen in der Verwendungsabsicht wirken sich nur auf nachfolgende Anzahlungen und den sich daraus ergebenden Vorsteuerabzug aus. Eine Änderung der Verwendungsabsicht innerhalb des Bauvorhabens wirkt nicht zurück und führt deshalb zB nicht dazu, dass Steuerbeträge nachträglich als Vorsteuer abgezogen werden können oder der Vorsteuerabzug nachträglich zu versagen ist (Abschn. 15.12 Abs. 1 S. 15 ff. UStAE). Vielmehr ist die Vorsteuer nach § 15a UStG ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung zu berichtigen, sofern die Grenzen des § 44 UStDV überschritten werden. Hierdurch wird gewährleistet, dass der Vorsteuerabzug so berichtigt wird, dass er den tatsächlichen Verhältnissen bei der Verwendung des Wirtschaftsguts entspricht.

Bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf das gesonderte Berichtigungsobjekt entfallen. Dabei ist ein prozentuales Verhältnis des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolu-

men insgesamt zu Grunde zu legen (sog. Vorsteuerquote, Abschn. 15a.1 Abs. 3 UStAE). Hiervon ausgehend sind für die Vorsteuerberichtigung das Vorsteuervolumen, die abzugsfähige Vorsteuer und die sich hieraus ergebende Vorsteuerquote zu ermitteln.

Beispiel:

U hat zu Beginn des Jahres 01 mit der Errichtung eines Bürogebäudes begonnen, welches aus vier vergleichbar ausgestatteten Mieteinheiten (ME) mit jeweils 100 m² besteht. Die im Zusammenhang mit der Herstellung des Gebäudes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer beträgt in den Jahren 01 150.000 EUR, 02 250.000 EUR und 03 100.000 EUR (insgesamt 500.000 EUR). Die jeweils zum Ende eines jeden Quartals erteilten Abschlagsrechnungen werden direkt beglichen (31.3., 30.6., 30.9., 31.12.). Die Herstellungskosten verteilen sich gleichmäßig auf das gesamte Gebäude.

U hatte im Jahr 01 die Absicht, das Gebäude zu 100 % steuerpflichtig zu vermieten. Ab dem 1.1.02 hat U jedoch aufgrund der Absage des Architekten A als zukünftigen Mieter geplant, diese ME an den Versicherungsvertreter V zu vermieten (ME 1). Die zu vermietende Bürofläche an V wird vorzeitig fertiggestellt und bereits ab dem 1.7.02 an ihn vermietet. Die restlichen Gebäudeteile werden zum 1.4.03 fertiggestellt.

Lösung:

Im Jahr 01 hatte U die Absicht, das Gebäude in vollem Umfang für vorsteuerunschädliche Zwecke zu nutzen. Die in diesem Jahr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer iHv 150.000 EUR ist mangels Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 2 UStG vollumfänglich als Vorsteuer abzugsfähig.

Da U im Jahr 02 beabsichtigt, ME 1 an V zu vermieten, liegt hierin keine Nutzung mehr zu vorsteuerunschädlichen Zwecken vor. Vielmehr wird dieser Gebäudeteil für steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 12 UStG verwendet, die zum Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 2 UStG führen. Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung ist nach § 9 Abs. 2 UStG nicht zulässig, da V ausschließlich steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 11 UStG ausführt. Die Vorsteuer ist ab diesem Zeitpunkt nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt hierbei regelmäßig die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen in Betracht (Abschn. 15.17 Abs. 7 UStAE). In dem vorliegenden Fall sind demzufolge für die Jahre 02 und 03 lediglich 262.500 EUR (350.000 EUR × 75 %) der Vorsteuerbeträge abzugsfähig.

Die Absichtsänderung des U wirkt nicht auf das Jahr 01 zurück. Vielmehr ist die Vorsteuer nach § 15a UStG ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung zu berichtigen, sofern die Grenzen des § 44 UStDV überschritten werden.

ME 1 ist ein gesondertes Berichtigungsobjekt, da sie bereits vor dem Gesamtgebäude fertiggestellt und an V vermietet wird. Für diesen Gebäudeteil beginnt der besondere Berichtigungszeitraum ab dem 1.7.02. Der Berichtigung nach § 15a UStG sind die Vorsteuerbeträge zugrunde zu legen, die auf ME 1 entfallen.

Für die Vorsteuerberichtigung des gesonderten Berichtigungsobjekts ME 1 sind die folgenden Werte zu ermitteln:

1) Vorsteuervolumen:

Grundlage für das Vorsteuervolumen stellt die gesamte nach § 15 Abs. 1 UStG abziehbare Vorsteuer dar, die im Zeitraum bis zur erstmaligen Verwendung des Gebäudeteils ME 1 angefallen ist. Für die Ermittlung ist der Zeitraum von Baubeginn bis zur erstmaligen Verwendung deshalb maßgebend, da nach dem Wortlaut des § 15a Abs. 1 UStG eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs erst dann in Betracht kommt, wenn sich die Verhältnisse ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung ändern.

Abziehbare Vorsteuer bis zum 30.6.02 (Anteil ME 1 – 25 %):

Jahr 01 37.500 EUR (150.000 EUR × 25 %)

Jahr 02 31.250 EUR (250.000 EUR × $\frac{2}{41}$ × 25 %)

Summe **68.750 EUR**

2) Abzugsfähige Vorsteuer:

Es sind diejenigen Vorsteuerbeträge zusammenzurechnen, die während der Bauphase aufgrund einer ausschließlich vorsteuerunschädlich beabsichtigten Nutzung abgezogen werden konnten.

Sofern sich in der Bauphase bereits die Verwendungsabsicht ändert, bleiben diejenigen Vorsteuerbeträge, die auf den Zeitraum nach der Änderung der Verwendungsabsicht und vor der erstmaligen Nutzung des gesonderten Berichtigungsobjekts entfallen, bei der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unberücksichtigt, da diese bereits den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

Abzugsfähige Vorsteuer bis zum 30.6.02 (Anteil ME 1 – 25 %):

Jahr 01 37.500 EUR (150.000 EUR × 25 %) 100 % steuerpflichtige Vermietung

Jahr 02 0 EUR 100 % steuerfreie Vermietung

Summe **37.500 EUR**

3) Vorsteuerquote:

Die abzugsfähige Vorsteuer ist nach Abschn. 15a.1 Abs. 3 UStAE ins Verhältnis zur abziehbaren Vorsteuer zu setzen, um die entsprechende Vorsteuerquote ermitteln zu können. Diese ist immer dann zu ermitteln, wenn sich die Verwendungsabsicht der vorsteuerunschädlichen Nutzung innerhalb des Bauvorhabens und vor der erstmaligen

Verwendung ändert. In einem solchen Fall ist zu beachten, dass lediglich der Anteil, der auf das gesonderte Berichtigungsobjekt entfällt, dem Verhältnis zugrunde gelegt wird.

Vorsteuerquote (Anteil ME 1 – 25 %):

$$\frac{37.500 \text{ EUR}}{68.750 \text{ EUR}} \times 100 = 54,55 \%$$

4) Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG:

Bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf das gesondert in Verwendung genommene Berichtigungsobjekt entfallen. Daher ist für die insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer der prozentuale Anteil der nach § 15 Abs. 1 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge, welcher auf den Gebäudeteil entfällt, maßgebend.

Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG (Anteil ME 1 – 25 %):

insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (s. 1)):	68.750 EUR
ursprünglicher Vorsteuerabzug (s. 2)):	37.500 EUR
Erstmalige Verwendung:	1.7.02
Dauer Berichtigungszeitraum:	1.7.02–30.6.12
Vorsteuerabzugsberechtigung:	0 %
Änderung der Verhältnisse (s. 3)):	54,55 %
Vorsteuerberichtigungsbetrag pro Jahr:	3.750 EUR
	(68.750 EUR × 1/10 × 54,55 %)

Vorsteuerberichtigung in den einzelnen Jahren:

ab 1.7.02	1.875 EUR
03–11	3.750 EUR
bis 30.6.12	1.875 EUR

Berichtigung (insgesamt): 37.500 EUR

Der Berichtigungsbetrag iHv insgesamt 37.500 EUR entspricht dem ursprünglichen Vorsteuerabzug. Hierdurch ist erkennbar, dass § 15a UStG den Vorsteuerabzug so berichtigt, dass er den tatsächlichen Verhältnissen bei der Verwendung des Gebäudeteils ME 1 entspricht.

¹ Amtl. Anm.: Quartalsweise Zahlung der Rechnungen.