Merkblatt

Der Vorsteuerabzug - ein Überblick

Inhalt

1 Überblick

2 Allgemeines zum Vorsteuerabzug

3 Berechtigter Personenkreis für den Vorsteuerabzug

4 Abziehbare Vorsteuern

5 Nicht abziehbare Vorsteuern

6 Ausschluss des Vorsteuerabzugs

7 Vorsteuerabzug bei Zahlungen vor Ausführung der Umsätze

8 Vorsteuerabzug bei Fahrausweisen

9 Vorsteuerabzug bei Rechnungen über Kleinbeträge

10 Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken

11 Nachweis der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

11.1 Allgemeines zum Nachweis

11.2 Mängel beim Nachweis

11.3 Schätzung und Billigkeitsmaßnahmen

12 Grundsätze zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge

12.1 Allgemeines

12.2 Aufteilungsschlüssel

12.3 Aufteilung bei Gebäuden

13 Vorsteuervergütungsverfahren

13.1 Vorsteuervergütung an inländische Unternehmer

13.2 Vorsteuervergütung an ausländische Unternehmer

14 Vorsteuerberichtigung

14.1 Allgemeines

14.2 Wann ändern sich die Verhältnisse?

14.3 Berichtigungszeitraum

14.4 Ende des Berichtigungszeitraums

14.5 Durchführung der Berichtigung

14.6 Vereinfachungsregelungen

14.7 Aufzeichnungspflichten

1 Überblick

Dieses Merkblatt ergänzt das Merkblatt „Umsatzsteuer im Überblick“ und erläutert den Vorsteuerabzug bei der Umsatzsteuer.

Hinweis

Hierbei wurde weitgehend auf die Nennung der Paragrafen verzichtet.

2 Allgemeines zum Vorsteuerabzug

Bekommt der Unternehmer von einem anderen Unternehmer Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, kann er diese als Vorsteuer geltend machen.

Die Vorsteuer wird von der geschuldeten Umsatzsteuer abgezogen.

Beispiel

Ulf, der nach vereinbarten Entgelten besteuert wird, hat 2025 steuerpflichtige Lieferungen in Höhe von 1.000.000 € erbracht. Die daraus resultierende geschuldete Umsatzsteuer beträgt 190.000 €. Die ihm in den Eingangsrechnungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (Vorsteuer) beträgt 77.000 €. Ulf hat in den Voranmeldungen des Jahres 2025 Vorauszahlungen in Höhe von 112.850 € angemeldet und auch entrichtet.

Lösung

Für Ulf ermittelt sich für 2025 folgende Abschlusszahlung:

Umsatzsteuer auf steuerpflichtige Lieferungen

• Lieferungen	190.000 €
• abziehbare Vorsteuer	./. 77.000 €
• Umsatzsteuervorauszahlungen	./. 112.850 €
• **Abschlusszahlung**	**150 €**

Die Abschlusszahlung in Höhe von 150 € muss Ulf innerhalb eines Monats nach der Übermittlung der Umsatzsteuererklärung an das Finanzamt entrichten.

Beispiel 2

Ulf, der nach vereinnahmten Entgelten besteuert wird, hat 2025 steuerpflichtige Lieferungen in Höhe von 11.000 € erbracht. Die daraus resultierende geschuldete Umsatzsteuer beträgt 2.090 €. Die Umsatzsteuer (Vorsteuer), die ihm in den Eingangsrechnungen in Rechnung gestellte wurde, beträgt 2.450 €. Ulf hat keine Voranmeldungen im Jahr 2025 abgegeben.

Lösung

Für Ulf ermittelt sich für 2025 folgende Abschlusszahlung bzw. Erstattung:

Umsatzsteuer auf steuerpflichtige Lieferungen

• Lieferungen	2.090 €
• abziehbare Vorsteuer	./. 2.450 €
• Umsatzsteuervorauszahlungen	./ 0 €
• **Erstattungsanspruch**	**./. 360 €**

Hierbei wird der Erstattungsanspruch nach Zustimmung ohne gesonderten Antrag ausgezahlt, soweit der Betrag nicht mit Steuerschulden verrechnet wird.

3 Berechtigter Personenkreis für den Vorsteuerabzug

Vorsteuern kann nur **ein Unternehmer** abziehen.

Hinweis

Einzelheiten zum Unternehmer können dem Merkblatt „Umsatzsteuer im Überblick“ unter Punkt 7 entnommen werden.

Auch wenn ein Unternehmer noch keine Ausgangsumsätze erbracht hat, kann er die Vorsteuern abziehen.

Beispiel

Ulf hat sich zum 01.04.2026 mit einem Kiosk selbständig gemacht. Alle Voraussetzungen für seine Unternehmereigenschaft sind gegeben. Am 01.04.2026 kauft er Waren ein und mietet den Kiosk (als steuerpflichtige Vermietung) an.

Lösung

Ulf kann für die Lieferung der Waren, die ihm in Rechnung gestellte Vorsteuer abziehen. Das Gleiche gilt für die Vorsteuern für den gemieteten Kiosk.

Fallen nach der Aufgabe des Unternehmens noch Vorsteuern für das Unternehmen an, sind diese ebenfalls abziehbar.

Beispiel

Ulf hat zum 01.08.2025 seine unternehmerische Tätigkeit beendet. Zwei Monate später erhält er noch von einem Anwalt eine Rechnung über einen Rechtstreit mit einem Kunden. In der Rechnung ist eine Vorsteuer in Höhe von 450 € ausgewiesen.

Lösung

Ulf kann die Vorsteuer in Höhe von 450 €, obwohl er nicht mehr unternehmerisch tätig ist, geltend machen.

4 Abziehbare Vorsteuern

Nur die **gesetzlich geschuldete** Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt worden sind, ist als Vorsteuer abziehbar.

Beispiel

Ulf ist Rechtsanwalt. Er kauft für seine Praxis Regale von Möbelhändler Alf. Die Rechnung ist ordnungsgemäß ausgestellt worden. Das Nettoentgelt beträgt 3.000 €, die Vorsteuer - 570 €.

Lösung

Für die Lieferung schuldet Alf 570 € an Umsatzsteuer bei einem Steuersatz von 19 %. Daher kann Ulf die ausgewiesene Vorsteuer in Höhe von 570 € abziehen.

Dagegen ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig, soweit der die Rechnung ausstellende Unternehmer die Steuer unberechtigt schuldet; so z.B., weil er diese zu hoch ausgewiesen hat.

Hinweis

Abziehbar sind nur die Steuerbeträge, die nach dem **deutschen Umsatzsteuergesetz** geschuldet werden.

Folgende Voraussetzungen müssen für den Vorsteuerabzug erfüllt sein:

- Die Steuer muss für eine Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellt worden sein,

- die Lieferung oder sonstige Leistung muss von einem Unternehmer ausgeführt worden sein,

- der Leistungsempfänger muss Unternehmer und die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen ausgeführt worden sein

- der Leistungsempfänger ist im Besitz einer ordnungsgemäß ausgestellten Rechnung, in der die Angaben vollständig und richtig sind.

Wichtig

Die vorgenannten Voraussetzungen müssen **insgesamt** erfüllt sein. Nur dann ist der Vorsteuerabzug möglich.

Beispiel

Unternehmer Ulf hat einen Schreibtisch für einen Kaufpreis in Höhe von 2.380 € von Möbelhändler Alf erworben. Alf hat eine ordnungsgemäße Rechnung ausgestellt, in der die Vorsteuer (380 €) gesondert ausgewiesen wurde. Ulf stellt den Schreibtisch in seinem Büro auf.

Lösung

Ulf kann die Vorsteuer in Höhe von 380 € abziehen. Denn alle Voraussetzungen hierfür sind erfüllt:

- Ulf ist Unternehmer,

- der Leistende (Alf) ist Unternehmer

- die Vorsteuer ist gesondert ausgewiesen

- Alf hat eine ordnungsgemäße Rechnung ausgestellt

- Alf hat den Schreibtisch seinem Unternehmen zugeordnet.

5 Nicht abziehbare Vorsteuern

Das Einkommensteuerrecht sieht für bestimmte Betriebsausgaben ein Abzugsverbot vor.

Dies gilt z.B.:

- für Geschenke über 50 € (hierbei handelt es sich bei einer vorsteuerabzugsberechtigten Person um einen Nettowert),

Beispiel

Ulf hat seinem Kunden Alf ein Geschenk im Wert von 119 € gemacht.

Lösung

Aus einkommensteuerlicher Sicht liegt bei einem Geschenk mit einem Wert von 119 € eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe vor. Dies führt dazu, dass Ulf auch die Vorsteuer in Höhe von 19 € nicht geltend machen kann.

- 30 % der angemessenen Bewirtungskosten,

- Repräsentationsaufwendungen sowie

- Kosten der privaten Lebensführung

Vorsteuern, die auf diese Betriebsausgaben entfallen, sind nicht abziehbar.

Hiervon ausgenommen sind Bewirtungskosten.

Beispiel

Ulf hat aufgrund eines Geschäftsessens mit einem Kunden Bewirtungsaufwendungen in Höhe von 119 €.

Lösung

30 % der Netto-Bewirtungskosten sind als Betriebsausgaben nicht abziehbar, d.h. 30 €. Dies betrifft aber nicht die Vorsteuer. Diese bleibt in voller Höhe auf die Bewirtungskosten abziehbar, d.h. in Höhe von 19 €.

6 Ausschluss des Vorsteuerabzugs

Nachdem der Unternehmer geprüft hat, ob die Vorsteuer aus den Eingangsleistungen abziehbar ist und auch kein Abzugsverbot für die Vorsteuer gegeben ist, muss er

noch feststellen, ob die Vorsteuer auch abzugsfähig ist (siehe Punkt 5).

Denn der allgemeine Grundsatz, dass die Vorsteuern abgezogen werden können, gilt nicht, wenn der Unternehmer bestimmte steuerfreie oder bestimmte nicht steuerbare Umsätze ausführt (Ausschlussumsätze).

Beispiel

Ulf ist Arzt. Er kauft einen Pkw, den er benötigt, um Hausbesuche bei seinen Patienten durchzuführen. In der ordnungsgemäßen Rechnung ist eine Vorsteuer in Höhe von 2.500 € ausgewiesen.

Lösung

Ulf erbringt als Arzt nur steuerfreie Leistungen. Damit kann er die ihm in Rechnung gestellte Vorsteuer nicht geltend machen.

Sie stellt bei ihm aber eine Betriebsausgabe dar.

Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerfreien Umsätzen tritt jedoch nicht für Vorsteuern ein, die z.B. folgenden steuerfreien Umsätzen zuzurechnen sind:

- Ausfuhrlieferungen oder
- innergemeinschaftlichen Lieferungen.

Beispiel

Ulf hat ein Eisenwarengeschäft in Aachen. Er kauft bei Unternehmer Alf Waren ein, die er an den belgischen Unternehmer liefert (als inngemeinschaftliche Lieferung). In der ordnungsgemäßen Rechnung von Alf ist eine Vorsteuer in Höhe von 3.200 € ausgewiesen.

Lösung

Obwohl die innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ist, kann Ulf die ihm von Alf in Rechnung gestellte Vorsteuer geltend machen.

7 Vorsteuerabzug bei Zahlungen vor Ausführung der Umsätze

Bei Zahlungen **vor Ausführung** des (Eingangs-)Umsatzes kann der Unternehmer die Vorsteuer unter der Voraussetzung abziehen, dass

a) eine ordnungsgemäß ausgestellte Rechnung vorliegt und
b) die Zahlung geleistet worden ist.

Beide Voraussetzungen müssen gleichermaßen gegeben sein.

Der Vorsteuerabzug kommt für den Voranmeldungs- bzw. Besteuerungszeitraum in Betracht, in dem erstmalig beide Voraussetzungen erfüllt sind.

Beispiel

Ulf hat eine Baufirma. Er hat den Subunternehmer Alf beauftragt, den Boden auszuheben. Alf hat ihm vor Beginn seiner Leistung eine Rechnung in Höhe von brutto 11.900 € (Vorsteuer 1.900 €) gestellt, die Ulf auch sofort bezahlte.

Lösung

Ulf kann die Vorsteuer in Höhe von 1.900 € abziehen, obwohl Alf noch keine Leistung erbracht hat.

8 Vorsteuerabzug bei Fahrausweisen

Fahrausweise, die für die Beförderung im Personenverkehr und im Reisegepäckverkehr ausgegeben werden, berechtigen zum Vorsteuerabzug, soweit sie auf das Inland entfallende Beförderungsleistungen für das Unternehmen betreffen.

9 Vorsteuerabzug bei Rechnungen über Kleinbeträge

Hat der Unternehmer eine Kleinbetragsrechnung, d.h. eine Rechnung bis zu einem Gesamtbetrag von 250 €, kann er zur Berechnung der Vorsteuer die auf einen Voranmeldungszeitraum entfallenden Rechnungen zusammenfassen.

Hinweis

Voraussetzung ist aber derselbe Steuersatz.

Hierbei kann die Vorsteuer mit folgender Formel ermittelt werden:

$$\frac{\text{Rechnungspreis} \times \text{Steuersatz}}{(100 + \text{Steuersatz})}$$

10 Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken

Von einem teilunternehmerisch genutzten Grundstück spricht man, wenn ein Grundstück, sowohl unternehmerisch als auch unternehmensfremd (d.h. privat) genutzt wird.

Beispiel 1

Unternehmer Ulf, der nur vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze ausführt, lässt zum 01.01.2002 ein Einfamilienhaus fertigstellen. Die Herstellungskosten betragen insgesamt 300.000 € zzgl. 57.000 € Umsatzsteuer. Ulf nutzt das Gebäude ab Fertigstellung wie folgt:

a) zu 40 % für seine vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätze
b) zu 60 % für private Wohnzwecke.

Ulf macht einen Vorsteuerabzug in Höhe von 22.800 € geltend (40 % von 57.000 €). Er macht hierzu gegenüber dem

Finanzamt keine Mitteilung, in welchem Umfang er das Grundstück seinem Unternehmen zugeordnet hat.

Lösung

Ulf hat mit der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in Höhe von 40 % dokumentiert, dass er in dieser Höhe das Grundstück seinem Unternehmen zugeordnet hat, also zu 40 %. Die anderen 60 % sind somit nicht dem Unternehmen zugeordnet.

Beispiel 2

Unternehmer Ulf, der nur vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze ausführt, lässt zum 01.01.2025 ein Einfamilienhaus fertigstellen. Die Herstellungskosten betragen insgesamt 300.000 € zzgl. 57.000 € Umsatzsteuer. Die Nutzfläche des Einfamilienhauses beträgt 200 qm.

Ulf nutzt das Gebäude ab Fertigstellung planungsgemäß zu 40 % für seine vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätze und zu 60 % für private Wohnzwecke, die Ausstattung der beiden Nutzungseinheiten weicht nicht erheblich voneinander ab. Die laufenden Aufwendungen, die auf das gesamte Grundstück entfallen, betragen in dem Kalenderjahr 2025 1.500 € zzgl. 285 € Umsatzsteuer. Ulf hat dem zuständigen Finanzamt schriftlich mitgeteilt, dass er das Grundstück in vollem Umfang seinem Unternehmen zugeordnet hat.

Lösung

Ulf hat das Grundstück insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet und seine Zuordnungsentscheidung dokumentiert.

a) Beurteilung der Vorsteuer auf die Gebäudeherstellungskosten

Da Ulf 60 % des Gebäudes für seine privaten nichtunternehmerischen Zwecke verwendet, ist der Vorsteuerabzug nur in Höhe von 22.800 € (57.000 € x 40 %) zulässig.

b) Beurteilung der Vorsteuer auf die laufenden Kosten

Da die laufenden Kosten nicht direkt der unternehmerischen bzw. privaten Nutzung des Grundstücks zugeordnet werden können, ist die Vorsteuer nach dem Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen.

Demnach beträgt der Vorsteuerabzug aus den laufenden Aufwendungen 114 € (40 % von 119 %). Die restliche Vorsteuer in Höhe von 171 € (60 % von 285 €) ist nicht abziehbar.

11 Nachweis der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

11.1 Allgemeines zum Nachweis

Der Unternehmer hat die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aufzuzeichnen und durch Belege nachzuweisen.

Das Finanzamt erkennt dabei als ausreichenden Beleg an:

- für die von einem anderen Unternehmer gesondert in Rechnung gestellten Steuern eine ordnungsgemäß ausgestellte Rechnung,

Ist die Originalrechnung verloren, kann der Unternehmer den Nachweis darüber, dass ihm ein anderer Unternehmer Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen gesondert in Rechnung gestellt hat, mit allen verfahrensrechtlich zulässigen Mitteln führen.

11.2 Mängel beim Nachweis

Mängel im Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug hat grundsätzlich der Unternehmer zu vertreten.

Der Unternehmer kann den Vorsteuerabzug nicht vornehmen, wenn die Rechnungen, die gesetzlich vorgeschriebenen Angaben nicht vollständig enthalten.

11.3 Schätzung und Billigkeitsmaßnahmen

Hat ein Unternehmer nur unvollständige Unterlagen für den Vorsteuerabzug (Rechnungen) oder sind diese nicht vorhanden, kann er den Vorsteuerabzug zwar nicht vornehmen – aber das Finanzamt kann den Vorsteuerabzug unter bestimmten Voraussetzungen schätzen oder aus Billigkeitsgründen anerkennen.

Hinweis

Es müssen jedoch die übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen.

12 Grundsätze zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge

12.1 Allgemeines

Verwendet der Unternehmer die für sein Unternehmen gelieferten Gegenstände und die in Anspruch genommenen sonstigen Leistungen sowohl für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, hat er die angefallenen Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen.

Hierbei ist wie folgt vorzugehen:

Keine Aufteilung der Vorsteuern:

a) Vorsteuern, die in voller Höhe abziehbar sind, weil sie ausschließlich Umsätzen zuzurechnen sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.
b) Vorsteuern, die in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen sind, weil sie ausschließlich Umsätzen zuzurechnen sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Aufteilung der Vorsteuern: Dies gilt für die übrigen Vorsteuern. In diese Gruppe fallen alle Vorsteuern, die sowohl mit Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch mit Umsätzen, die den Vorsteuerabzug

ausschließen, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Beispiel

Der Unternehmer Ulf übt eine umsatzsteuerpflichtige Gutachtertätigkeit aus. Ferner vermietet Ulf Wohnungen an Privatpersonen. Im Jahr 2025 schafft Ulf ein technisches Gerät für seine Gutachtertätigkeit an, lässt seine vermieteten Wohnungen renovieren und bezieht Steuerberatungsleistungen für die Erstellung der Umsatzsteuer-Erklärung 2024.

Lösung

Unternehmer Ulf hat wie folgt vorzugehen:

a) Die Vorsteuern aus der Anschaffung des technischen Geräts sind ausschließlich Umsätzen zuzurechnen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Diese kann Ulf daher in voller Höhe als Vorsteuern geltend machen.

b) Die Renovierung der Wohnungen ist ausschließlich den steuerfreien Vermietungsumsätzen zuzurechnen, ein Vorsteuerabzug scheidet somit aus.

c) Die Steuerberatungsleistung bezieht sich dagegen auf Ulfs gesamtes Unternehmen und steht daher sowohl mit Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch mit Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, in wirtschaftlichem Zusammenhang. Dies hat zur Folge, dass die auf die Beratungsleistung entfallenden Vorsteuern aufzuteilen sind.

12.2 Aufteilungsschlüssel

Die nicht abziehbaren Vorsteuern sind im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln.

Als zugelassene sachgerechte Schätzung ist auf die im Einzelfall bestehenden wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen.

Hinweis

Die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer nach dem Gesamtumsatzschlüssel ist hingegen nur zulässig, wenn keine andere Methode der wirtschaftlichen Zuordnung möglich ist.

12.3 Aufteilung bei Gebäuden

Bei Erwerb und erheblichem Umbau eines Gebäudes, das anschließend vom Erwerber für vorsteuerunschädliche und vorsteuerschädliche Verwendungsumsätze genutzt werden soll, ist zunächst zu entscheiden, ob es sich bei den Umbaumaßnahmen:

a) um Erhaltungsaufwand am Gebäude oder
b) um anschaffungsnahen Aufwand zur Gebäudeanschaffung handelt oder
c) ob insgesamt die Herstellung eines neuen Gebäudes gegeben ist.

Die Vorsteuern, die entweder das Gebäude selbst oder aber dessen Erhaltung, Nutzung oder Gebrauch betreffen, sind danach jeweils gesondert zu beurteilen.

Die abzugsfähigen Vorsteuern auf Erhaltungsaufwendungen an dem Gegenstand können sich danach richten, für welchen Nutzungsbereich des gemischt genutzten Gegenstands die Aufwendungen vorgenommen werden.

Beispiel

Ulf besitzt ein Wohn- und Geschäftshaus, dessen Nutzungseinheiten sich hinsichtlich der Ausstattung nicht erheblich voneinander unterscheiden und dessen Fläche er zu jeweils 50 % vorsteuerunschädlich (Büroräume eines Steuerberaters) bzw. vorsteuerschädlich (zu Wohnzwecken) vermietet hat. In den vorsteuerunschädlich vermieteten Räumen lässt Ulf durch den Maler M sämtliche Wände neu anstreichen.

Lösung

Unter der Voraussetzung, dass alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind, kann Ulf aus den Aufwendungen zum Anstrich der Wände die Vorsteuer in voller Höhe abziehen.

Handelt es sich um Aufwendungen für das Gebäude selbst, d.h. aus der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes, kommt nur eine einheitliche Aufteilung der gesamten auf den einheitlichen Gegenstand entfallenden Vorsteuern nach einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab in Betracht.

Sachgerechte Aufteilungsmaßstäbe können bei Gebäuden in der Regel vorrangig folgende Aufteilungsschlüssel sein:

a) Eine Aufteilung nach dem **Verhältnis der Nutzflächen**

Folgendes ist hier zu beachten:

Es sind die **tatsächlichen Nutzflächen** des Gebäudes zugrunde zu legen. Dabei ist die Flächenberechnung nach den Gebäudeinnenflächen vorzunehmen - Außenstellplätze sind z.B. nicht mit einzubeziehen.

b) Ein objektbezogener Umsatzschlüssel
c) Beim Erwerb eines Gebäudes kommt auch eine Vorsteueraufteilung nach dem **Verhältnis der Ertragswerte zur Verkehrswertermittlung** in Betracht.

13 Vorsteuervergütungsverfahren

13.1 Vorsteuervergütung an inländische Unternehmer

Ein inländischer Unternehmer, der vorsteuerabzugsberechtigt ist, kann sich die in einem anderen EU-Mitgliedstaat gezahlte Umsatzsteuer auf Antrag erstatten lassen.

Hierbei ist Folgendes zu beachten:

Der Antrag auf Vorsteuervergütung ist elektronisch beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) über das BZSt-Online-Portal einzureichen.

Hinweis

Hierzu ist ein Zertifikat notwendig. Ist ein Elster-Zertifikat vorhanden, kann dieses benutzt werden.

Der Unternehmer muss den Vergütungsantrag innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist, stellen.

Die beantragte Vergütung muss mindestens 400 € betragen.

13.2 Vorsteuervergütung an ausländische Unternehmer

Hat ein im Ausland ansässiger Unternehmer im Inland im Vergütungszeitraum keine Umsätze ausgeführt, kann er sich die inländische Vorsteuer vergüten lassen.

Hinweis

Hierbei ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer ein Unternehmer, der im Inland weder

- seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt,
- noch seinen Sitz, seine Geschäftsleitung noch eine Betriebsstätte hat,

von der aus im Inland steuerbare Umsätze ausgeführt werden.

14 Vorsteuerberichtigung

14.1 Allgemeines

Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht bereits **im Zeitpunkt des Leistungsbezugs** bzw. im Fall der Voraus- oder Anzahlung **im Zeitpunkt der Zahlung**.

Ändern sich bei den Berichtigungsobjekten (siehe weiter unten) die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen.

Hinweis

Dabei sind bestimmte Grenzen zu beachten (siehe Punkt 14.6).

Durch die Berichtigungsvorschrift wird der Vorsteuerabzug so berichtigt, dass er den tatsächlichen Verhältnissen bei der Verwendung des Wirtschaftsguts oder der sonstigen Leistung entspricht.

Als Berichtigungsobjekte kommen u.a. in Betracht:

- Wirtschaftsgüter, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden.

Hinweis

Das sind in der Regel die Wirtschaftsgüter, die abnutzbares (z.B. eine Maschine) oder nicht abnutzbares Anlagevermögen (z.B. Grund und Boden) darstellen

- Wirtschaftsgüter, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (z.B. Waren),
- sonstige Leistungen an einem Wirtschaftsgut,
- nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Folgende Grundsätze sind hier noch zu beachten:

a) Die Vorsteuerberichtigung setzt grundsätzlich ein ursprüngliches Recht auf Vorsteuerabzug sowie die Geltendmachung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs voraus.
b) Der Unternehmer kann eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nur vornehmen, **wenn und soweit er die bezogenen Leistungen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dem Unternehmen zugeordnet hat**.

Beispiel 1

Ulf ist Nichtunternehmer und als solcher erwirbt er ein Wirtschaftsgut von Unternehmer Alf. In der ordnungsgemäßen Rechnung von Alf ist eine Umsatzsteuer von 1.100 € ausgewiesen. Ein Jahr später wird Ulf unternehmerisch tätig und nutzt das Wirtschaftsgut nun für sein Unternehmen.

Lösung

Da Ulf im Zeitpunkt des Kaufs nicht unternehmerisch tätig war, und somit das Wirtschaftsgut auch nicht dem Unternehmen zuordnen konnte, kommt eine spätere Berichtigung der Vorsteuer nicht in Betracht.

Beispiel 2

Ulf ist Unternehmer. Er erwirbt einen Schreibtisch von Unternehmer Alf. In der ordnungsgemäßen Rechnung von Alf ist eine Umsatzsteuer von 1.050 € ausgewiesen.

Ulf nutzt den Schreibtisch zunächst in seinem Hobbyraum. Vier Monate später stellt Ulf den Schreibtisch in seinem Büro auf.

Lösung

Da Ulf im Zeitpunkt des Kaufs des Schreibtisches diesen nicht seinem Unternehmen zugeordnet hat, kommt eine spätere Berichtigung der Vorsteuer nicht in Betracht.

14.2 Wann ändern sich die Verhältnisse?

Unter Verwendung der Vorsteuerberichtigung ist die **tatsächliche Nutzung des Berichtigungsobjekts zur Erzielung von Umsätzen** zu verstehen.

Entscheidend dafür, ob eine Änderung der Verhältnisse vorliegt, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der

tatsächlichen Verwendung im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug.

Hinweis

Für den ursprünglichen Vorsteuerabzug ist die **Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs** entscheidend.

Eine Änderung der Verhältnisse kann z.B. vorliegen

a) wenn sich auf Grund der tatsächlichen Verwendung ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerabzug im Vergleich zum ursprünglichen ergibt. Dies trifft zu, wenn:
   - der Unternehmer ein Berichtigungsobjekt innerhalb des Unternehmens für Ausgangsumsätze nutzt, welche den Vorsteuerabzug anders als ursprünglich ausschließen oder zulassen, oder wenn
   - sich das prozentuale Verhältnis ändert, nach dem die abziehbaren Vorsteuern ursprünglich aufgeteilt worden sind
b) wenn das Wirtschaftsgut veräußert oder entnommen wird und dieser Umsatz hinsichtlich des Vorsteuerabzugs anders zu beurteilen ist als der ursprüngliche Vorsteuerabzug.
c) wenn sich die Verwendung eines Grundstücks ändert.

Keine Änderung der Verhältnisse findet statt

a) bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen. Denn hierbei tritt der Erwerber an die Stelle des Veräußerers.
b) bei der Gesamtrechtsnachfolge, denn in diesem Fall tritt der Rechtsnachfolger in die gesamte Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein.

Hinweis

Der Berichtigungszeitraum des Erblassers geht jedoch nur auf den Erben über, wenn dieser die Unternehmereigenschaft durch eine **eigene Tätigkeit begründet**.

14.3 Berichtigungszeitraum für die Vorsteuerberichtigung

Der Berichtigungszeitraum beträgt grundsätzlich **volle fünf Jahre** ab dem Beginn der erstmaligen tatsächlichen Verwendung.

Handelt es sich um ein Grundstück, so verlängert sich der Berichtigungszeitraum auf **zehn Jahre**.

Steht ein Gebäude vor der erstmaligen Verwendung leer, beginnt der Berichtigungszeitraum erst mit der erstmaligen tatsächlichen Verwendung.

14.4 Ende des Berichtigungszeitraums

In der Regel wird der maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht zum 31.12. des jeweiligen Kalenderjahres enden. In diesem Fall gilt Folgendes:

Endet der maßgebliche Berichtigungszeitraum während eines Kalenderjahres, sind nur die Verhältnisse zu berücksichtigen, die bis zum Ablauf dieses Zeitraums eingetreten sind.

14.5 Durchführung der Berichtigung

Im Folgenden soll erläutert werden, wie die Berichtigung vorzunehmen ist.

a) Es handelt sich um ein Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird.

Die Vorsteuerberichtigung ist jeweils für den Voranmeldungszeitraum bzw. das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben.

Weicht die tatsächliche Verwendung von den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen ab, wird die Vorsteuerberichtigung verteilt auf den Berichtigungszeitraum von fünf bzw. zehn Jahren pro rata temporis vorgenommen.

Beispiel

Auf ein Wirtschaftsgut mit einem Berichtigungszeitraum von fünf Jahren entfällt eine Vorsteuer von insgesamt 5.000 €. Der Berichtigungszeitraum beginnt am 01.04.2001 und endet am 31.03.2006.

Lösung

Bei der Berichtigung ist für die einzelnen Jahre jeweils von einem Fünftel der gesamten Vorsteuer (= 1.000 €) auszugehen. Der Berichtigung des Kalenderjahres 2001 sind neun Zwölftel dieses Betrags (= 750 €) und derjenigen des Kalenderjahres 2006 drei Zwölftel dieses Betrags (= 250 €) zu Grunde zu legen.

Die Durchführung der Berichtigung bei einem Grundstück zeigt das folgende Beispiel:

Beispiel

Unternehmer Ulf hat zum 01.01.2001 ein neu errichtetes Gebäude von Unternehmer Alf erworben, dass er sofort seinem Unternehmen zuordnet. In der ordnungsgemäßen Rechnung ist eine Vorsteuer in Höhe von 22.000 € ausgewiesen. Ulf nutzt das gesamte Gebäude, welches aus zwei Nutzungseinheiten (Büros) besteht für steuerpflichtige Umsätze. Ab dem sechsten Kalenderjahr (ab 01.01.2006) nutzt er ein

Büro, d.h. 1/2 des Gebäudes zu steuerfreien Zwecken (Vermietung an einen Arzt als dessen Arztpraxis).

Lösung

a) Kalenderjahr 2001 bei Erwerb:

Ulf kann die gesamte Vorsteuer geltend machen, da er das gesamte Gebäude steuerpflichtig verwendet (190.000 €).

b) Kalenderjahr 2006 bei Nutzungsänderung:

Der Berichtigungszeitraum läuft vom 01.01. - 31.12.10.2001.

Aufgrund der steuerfreien Vermietung muss Ulf ab dem 01.01.2006 eine Vorsteuerberichtigung vornehmen. Denn 1/2 des Objekts wird nicht mehr zur steuerpflichtigen Vermietung verwendet. Die Berichtigung sieht wie folgt aus:

Vorsteuer: 220.000 €, je Jahr 22.000 € (1/10)

Kalenderjahr 2001 - 2005: keine Berichtigung

Kalenderjahr 2006 - 2010: Berichtigung 1/2 von 22.000 € = 11.000 €.

b) Es handelt sich um ein Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird.

Die Berichtigung unterliegt keinem Berichtigungszeitraum. Eine Vorsteuerberichtigung ist **im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung** durchzuführen, wenn diese von der ursprünglichen Verwendungsabsicht beim Erwerb abweicht. Hierbei ist es unerheblich, wann das Wirtschaftsgut tatsächlich verwendet wird.

Beispiel

Unternehmer Ulf ist im Kalenderjahr 2001 Kleinunternehmer. Ulf erwirbt im Kalenderjahr 2001 Waren, die zur Veräußerung bestimmt sind (Umlaufvermögen). Im Kalenderjahr 2002 findet wegen Überschreitens der Umsatzgrenze die Kleinunternehmerregelung keine Anwendung. Im Kalenderjahr 2003 liegen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer wieder vor und Ulf wendet ab 2003 wieder die Kleinunternehmerregelung an. Im Kalenderjahr 2003 veräußert U die im Kalenderjahr 2001 erworbenen Waren.

Lösung

Für die Vorsteuerberichtigung der Waren, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden, gilt Folgendes:

Maßgeblich für die Vorsteuerberichtigung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung der Waren. Ulf hat die Waren mit der Veräußerung der Waren im Kalenderjahr 2003 verwendet. Im Kalenderjahr 2002 findet keine Verwendung statt, daher ist die in diesem Jahr eingetretene Änderung der Besteuerungsform ohne Belang.

Eine Änderung der Verhältnisse gegenüber den ursprünglich für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen liegt nicht vor, da Ulf sowohl im Kalenderjahr 2001 als auch im Kalenderjahr 2003 Kleinunternehmer ist.

Infolgedessen ist keine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

Hinweis

Die Berichtigung ist für den Voranmeldungszeitraum bzw. das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut abweichend von der ursprünglichen Verwendungsabsicht verwendet wird.

14.6 Vereinfachungsregelungen bei der Vorsteuerberichtigung

Bei der Vorsteuerberichtigung sind Vereinfachungsregelungen vorgesehen.

Demnach entfällt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer 1.000 € nicht übersteigt.

Haben sich bei einem Wirtschaftsgut in einem Kalenderjahr die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse um weniger als 10% geändert, entfällt bei diesem Wirtschaftsgut für dieses Kalenderjahr die Vorsteuerberichtigung.

Hinweis

Das gilt aber nicht, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für dieses Kalenderjahr zu berichtigen ist, 1.000 € übersteigt.

14.7 Aufzeichnungspflichten bei der Vorsteuerberichtigung

Zu beachten sind bei der Vorsteuerberichtigung auch bestimmte **Aufzeichnungspflichten**.

Demnach muss der Unternehmer in den Fällen der Vorsteuerberichtigung, die Berechnungsgrundlagen für den Ausgleich aufzeichnen, die von ihm in den in Betracht kommenden Kalenderjahren vorzunehmen ist.

Dabei hat der Unternehmer seine Aufzeichnungspflichten erfüllt, wenn er die folgenden Angaben **eindeutig und leicht nachprüfbar** aufzeichnet:

- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Aufwendungen für das betreffende Berichtigungsobjekt und auch die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge,

- den Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des Berichtigungsobjekts

- die Verwendungsdauer (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften und den maßgeblichen Berichtigungszeitraum für das Berichtigungsobjekt,

- die Anteile, zu denen der Unternehmer das Berichtigungsobjekt zur Ausführung der den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätze und zur Ausführung der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze verwendet hat,

- bei einer Veräußerung oder unentgeltlichen Wertabgabe des Berichtigungsobjekts den Zeitpunkt und die umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieses Umsatzes.

Hinweis

Der Unternehmer muss die Aufzeichnungen für das einzelne Berichtigungsobjekt von dem Zeitpunkt an führen, für den der Vorsteuerabzug vorgenommen worden ist.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: August 2026

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.