



Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

poststelle@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

1. April 2026

**-E-Mail Verteiler U 1-**

**-E-Mail Verteiler U 2-**

**Vorsteuerabzug und unentgeltliche Wertabgabe;  
Änderung des Nutzungsverhältnisses zwischen unternehmerischem Bereich und  
nichtwirtschaftlicher Tätigkeit i. e. S.**

GZ: III C 2 - S 7316/00022/007/023

DOK: COO.7005.100.2.14510223

Seite 1 von 17

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

## Inhaltsverzeichnis

I.	Leistungsbezug für unternehmerische und nichtunternehmerische Zwecke .....	1
II.	Änderung des Nutzungsverhältnisses zwischen unternehmerischem Bereich und nichtwirtschaftlicher Tätigkeit i. e. S.....	2
III.	Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses.....	4
	Anwendungsregelung.....	17
	Schlussbestimmungen.....	18

### **I. Leistungsbezug für unternehmerische und nichtunternehmerische Zwecke**

- 1 Für den Vorsteuerabzug aus einer Leistung ist zwischen deren Verwendung für den unternehmerischen Bereich (Unternehmen) und für die nichtunternehmerischen Tätigkeiten zu unterscheiden. Letztere umfassen die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten i. e. S. und die unternehmensfremden (privaten) Tätigkeiten (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE).
- 2 Ein Unternehmer kann einen einheitlichen Gegenstand, den er teilweise unternehmerisch und teilweise unternehmensfremd (privat) verwendet, insgesamt seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen und – unter den übrigen Voraussetzungen – einen vollen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des einheitlichen Gegenstandes in Anspruch nehmen. In diesem Fall sind für die spätere unternehmensfremde (private) Nutzung die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b und 9a UStG zu prüfen (vgl. auch Abschnitte 3.2 bis 3.4 UStAE).



Seite 2 von 18

- 3 Dagegen hat der Unternehmer bei einem einheitlichen Gegenstand, der sowohl für unternehmerische als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. verwendet wird, kein Wahlrecht zur vollständigen Zuordnung zum Unternehmen, vielmehr besteht ein Aufteilungsgebot (Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a UStAE). Eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht dann nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für die unternehmerische Tätigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 3. März 2011 – V R 23/10, BStBl II 2012 S. 74).
- 4 Lieferungen vertretbarer Sachen, die keine einheitlichen Gegenstände sind, und sonstige Leistungen, die sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen werden, sind immer entsprechend der beabsichtigten Verwendung aufzuteilen (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStAE).

## **II. Änderung des Nutzungsverhältnisses zwischen unternehmerischem Bereich und nichtwirtschaftlicher Tätigkeit i. e. S.**

- 5 Bislang ging die Verwaltung davon aus, dass bei einer späteren Minderung des Nutzungsanteils eines einheitlichen Gegenstandes für den unternehmerischen Bereich und einer damit einhergehenden Erhöhung des Nutzungsanteils für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. – wie bei einer Verwendung für unternehmensfremde (private) Tätigkeiten – die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b und 9a UStG zu prüfen sind.
- 6 Nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird diese Verwaltungsauffassung aufgrund der Entwicklung der Rechtsprechung aufgegeben und es gilt Folgendes:
- 7 Das Nutzungsverhältnis eines Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Leistungsbezugs ist grundsätzlich maßgebend für das sich aus der Rechtsprechung ergebende Aufteilungsgebot hinsichtlich der Vorsteuer (siehe Rn. 3). Ändert sich später die Verwendung zwischen dem unternehmerischen Bereich und der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S. (Nutzungsverhältnis), liegt somit eine Änderung der Verhältnisse vor, die – unter den übrigen Voraussetzungen – eine Vorsteuerberichtigung im Sinne von § 15a UStG erforderlich machen kann.
- 8 Erhöht sich später die Nutzung für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S., ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unter Beachtung des § 44 UStDV zu Lasten des Unternehmers zu prüfen. Eine unentgeltliche Wertabgabe liegt insoweit nicht vor.
- 9 Erhöht sich später die Nutzung für den unternehmerischen Bereich, gilt Folgendes: Soweit die erstmalige Nutzung für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. von vornherein nur vorübergehend geplant ist, kann der Leistungsbezug dennoch für das Unternehmen erfolgt sein (vgl. Abschnitte 15.2b Abs. 3 und 15.2c Abs. 13 UStAE). Ansonsten kann eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers – mangels Zuordnungsrechts des bislang für die nichtwirtschaftliche



Seite 3 von 18

Tätigkeit i. e. S. genutzten Teils zum Unternehmen – nur im Rahmen einer Billigkeitsregelung erfolgen (vgl. hierzu Abschnitt 15a.1 Abs. 7 UStAE).

- 10 Bei der Entscheidung, ob und ggf. inwieweit bei einer teilweisen Verwendung für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. ein Bezug für das Unternehmen (vgl. auch Abschnitt 15.2b Abs. 2 UStAE) vorliegt, sind die Grundsätze des Handelns als Unternehmer (Abschnitt 15.2c Abs. 14 bis 17 UStAE) und der Verwendungsabsicht bei Ausschlussumsätzen (Abschnitt 15.12 Abs. 2 bis 2b UStAE) entsprechend anzuwenden. Ist danach eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen, sind die Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG (vgl. dazu Abschnitte 15.16 und 15.17 UStAE) analog anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 03. März 2011 – V R 23/10, a. a. O.).
- 11 Die Leistung eines Unternehmers, die er aus seinem unternehmerischen Bereich an den Bereich seiner nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S. erbringt, ist nicht steuerbar. Dies gilt sowohl für unentgeltliche Leistungen (vgl. Rn. 8), als auch für entgeltliche (vgl. BFH-Urteil vom 29. August 2024 – V R 14/24 (V R 20/22, V R 40/19), BStBl II 2026 S. xxx). Daher besteht in Zusammenhang mit dieser Leistung – mangels Verwendung für eine wirtschaftliche Tätigkeit – kein Recht auf Vorsteuerabzug. Steht die Verwendung für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. bereits zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges fest, liegt schon kein Bezug „für sein Unternehmen“ vor (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UStG, siehe auch Rn. 3, 4 und 10). War ursprünglich eine Verwendung für das Unternehmen beabsichtigt (zum Nachweis vgl. Abschnitt 15.12 Abs. 2a Sätze 1 bis 8 UStAE), die später aber tatsächlich für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. erfolgt, bleibt zwar der ursprüngliche Vorsteuerabzug bestehen (vgl. auch Abschnitt 15.12 Abs. 2a Satz 9 ff. UStAE), jedoch ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unter Beachtung des § 44 UStDV zu prüfen.
- 12 Entgegen Rn. 65 des BMF-Schreibens vom 22. Mai 2023, BStBl I S. 803, ist im Fall einer Leistung aus dem unternehmerischen an den nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich derselben Gebietskörperschaft keine unentgeltliche Wertabgabe zu prüfen, sondern nach der vorangegangenen Rn. die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bzw. dessen Berichtigung nach § 15a UStG.
- 13 Auch die Personalgestellung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts aus einem Betrieb gewerblicher Art an den eigenen Hoheitsbereich stellt – abweichend von der bisher in Abschnitt 2.11 Abs. 15 Beispiel 8 UStAE in der am 31. März 2026 gültigen Fassung vertretenen Verwaltungsauffassung – unabhängig von einer vorgenommenen Trennung der Tätigkeitsbereiche keine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG dar. Im Zusammenhang mit der Personalgestellung anfallende Vorsteuern sind mangels Bezugs zur Erbringung entgeltlicher Leistungen für den unternehmerischen Bereich nicht abziehbar.
- 14 Daneben kann ein Unternehmer, der u. a. eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. ausübt, einen einheitlichen Gegenstand auch teilunternehmerisch – für das Unternehmen und für



Seite 4 von 18

unternehmensfremde (private) Tätigkeiten – beziehen und nutzen. In diesen Fällen gelten keine Besonderheiten gegenüber anderen Unternehmern, d. h. der Unternehmer kann einen solchen Gegenstand (nur) im Umfang der unternehmerischen und der unternehmensfremden (privaten) Nutzung seinem Unternehmen zuordnen, unter den übrigen Voraussetzungen einen entsprechenden Vorsteuerabzug vornehmen und die unternehmensfremde Nutzung im Rahmen einer unentgeltlichen Wertabgabe versteuern.

### III. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

15 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 31. März 2026 – III C 3 - S 7140/00020/001/069 (COO.7005.100.4.14518579), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Abschnitt 2.5 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 9 Satz 3 wird der erste Klammerzusatz wie folgt gefasst:

„(vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 3a)“.

b) Absatz 10 Satz 5 wird wie folgt gefasst:

„**Erhöht sich der dezentrale Stromverbrauch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S., sind für die Erhöhung die Voraussetzungen des § 15a UStG unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV zu prüfen (vgl. Abschnitte 3.4 Abs. 2 und 15a.2 Abs. 2 Satz 3 Nr. 9).**“

2. Abschnitt 2.10 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) <sup>1</sup>Für Gegenstände, die zunächst nur im unternehmerischen Bereich verwendet worden sind, später aber **dauerhaft oder zeitweise für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. genutzt** werden, ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV zu prüfen (vgl. Abschnitt 15a.2 Abs. 2 Satz 3 Nr. 9). <sup>2</sup>Eine unternehmensfremde (private) Verwendung unterliegt **dagegen** nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer. <sup>3</sup>Zur Abgrenzung zwischen unternehmensfremder (privater) Tätigkeit und nichtwirtschaftlicher Tätigkeit i. e. S. siehe Abschnitt 2.3 Abs. 1a. <sup>4</sup>Eine spätere Überführung eines Gegenstandes aus dem unternehmerischen Bereich in den unternehmensfremden (privaten) Bereich beeinflusst den ursprünglichen Vorsteuerabzug nicht; sie ist eine steuerbare Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG.“



Seite 5 von 18

b) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird der Klammerzusatz wie folgt gefasst:

„(vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2011 – V R 23/10, BStBl II 2012 S. 74, **und** Abschnitt 15.2b Abs. 3a)“.

bb) Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„<sup>2</sup>Hinsichtlich der Änderung des Nutzungsumfangs vgl. Abschnitte 3.3, 3.4, 15a.1 Abs. 7 **und 15a.2 Abs. 2 Satz 3 Nr. 9.**“

c) Absatz 6 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 7 wird wie folgt gefasst:

„<sup>7</sup>Werden in diese Aufteilung Vorsteuerbeträge einbezogen, die durch die Anschaffung, die Herstellung, den innergemeinschaftlichen Erwerb oder die Einfuhr einheitlicher Gegenstände, ausgenommen Fahrzeuge im Sinne des § 1b Abs. 2 UStG, angefallen sind, z. B. durch den Ankauf eines für den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich bestimmten Computers, braucht der Anteil der **unternehmensfremden (privaten)** Verwendung des Gegenstands nicht als unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG versteuert zu werden.“

bb) Sätze 9 und 10 werden wie folgt gefasst:

„<sup>9</sup>Bei einer nachträglichen Erhöhung des Anteils der **unternehmensfremden (privaten)** Verwendung des Gegenstands ist nur der entsprechende Erhöhungsanteil als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern (vgl. Abschnitt 3.4 Abs. 2 Satz 4); **bei einer nachträglichen Erhöhung des Anteils der Verwendung des Gegenstands für den nichtwirtschaftlichen Bereich i. e. S. sind die Voraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV zu prüfen.** <sup>10</sup>Die Versteuerung der Überführung eines solchen Gegenstands **aus dem Unternehmen** in den **unternehmensfremden (privaten)** Bereich als unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG) bleibt unberührt.“

d) In Absatz 10 Beispiel 2 Satz 12 wird der erste Klammerzusatz wie folgt gefasst:

„(vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 3a)“.



Seite 6 von 18

3. Abschnitt 2.11 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 7 Satz 7 wird gestrichen.
- b) In Absatz 11 Satz 2 wird das Wort „nichtunternehmerische“ durch die Wörter **„unternehmensfremde (private)“** ersetzt.
- c) Absatz 15 Beispiel 8 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

**„<sup>2</sup>Die Überlassung des Personals ist keine steuerbare Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG; mit der Personalüberlassung zusammenhängende Vorsteuerbeträge sind mangels Bezugs für die wirtschaftliche Tätigkeit nicht abziehbar (vgl. Abschnitte 15.2b Abs. 2 und 15.12 Abs. 1).“**

d) Absatz 18 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 3 wird der Klammerzusatz wie folgt gefasst:

**„(vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 3a)“.**

bb) Sätze 5 bis 7 werden gestrichen.

4. Nach Abschnitt 3.2 Abs. 1 Satz 4 werden folgende Sätze 5 bis 7 angefügt:

**„<sup>5</sup>Unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b und 9a UStG liegen nur vor, wenn die Leistungen aus dem unternehmerischen Bereich in den unternehmensfremden (privaten) Bereich erbracht werden. <sup>6</sup>Bei Leistungen an den eigenen nichtwirtschaftlichen Bereich i. e. S. liegen keine unentgeltlichen Wertabgaben vor (vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 3a). <sup>7</sup>Zur Abgrenzung zwischen unternehmensfremdem (privatem) Bereich und nichtwirtschaftlichem Bereich i. e. S. siehe Abschnitt 2.3 Abs. 1a.“**

5. Abschnitt 3.3 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 4 wird hinter dem Wort „unternehmensfremde“ der Klammerzusatz **„(private)“** eingefügt.
- b) In Satz 5 wird hinter das Wort „unternehmensfremd“ der Klammerzusatz **„(privat)“** eingefügt.



Seite 7 von 18

c) Nach Satz 8 wird folgender Satz 9 angefügt:

**„<sup>9</sup>Ändert sich das Nutzungsverhältnis eines sowohl für das Unternehmen als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. genutzten einheitlichen Gegenstandes, liegt auch bei einer Erhöhung der Nutzung für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. insoweit keine unentgeltliche Wertabgabe vor; vielmehr sind die Voraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung im Sinne von § 15a UStG unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV zu prüfen (vgl. auch Abschnitte 15.2b Abs. 3a und 15a.2 Abs. 2 Satz 3 Nr. 9).“**

6. Abschnitt 3.4 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 wird die Angabe „Abschnitt 15.2b Abs. 2“ durch die Angabe „Abschnitt 15.2c Abs. 2“ ersetzt.

bb) Sätze 3 bis 5 werden wie folgt gefasst:

**„<sup>3</sup>Wird ein dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand, bei dem kein Recht zum Vorsteuerabzug bestand (z. B. ein von einer Privatperson erworbener Computer), für unternehmensfremde (private) Zwecke genutzt, liegt keine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vor. <sup>4</sup>Ändern sich bei einem dem unternehmerischen Bereich zugeordneten Gegenstand die Verhältnisse für den Vorsteuerabzug durch Erhöhung der Nutzung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S., ist keine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern; vielmehr sind die Voraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV zu prüfen. <sup>5</sup>Ändern sich die Verhältnisse durch Erhöhung der Nutzung für unternehmerische Tätigkeiten, kann aus Billigkeitsgründen eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG erfolgen (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7).“**

b) Absatz 5a wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 wird nach dem Wort „unternehmensfremden“ der Klammerzusatz „(privaten)“ eingefügt.

bb) Satz 3 wird wie folgt gefasst:

**„<sup>3</sup>Wird das Grundstück nicht für unternehmensfremde (private), sondern für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. verwendet (z. B. für ideelle Zwecke eines Vereins, vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a), ist insoweit eine Zuordnung zum Unternehmen und damit ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG nicht möglich (vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2011 – V R 23/10, BStBl II 2012 S. 74, und Abschnitt 15.2c Abs. 2).“**



Seite 8 von 18

cc) Sätze 4 und 5 werden wie folgt gefasst:

„<sup>4</sup>Erhöht sich später der Anteil der Nutzung des Grundstücks für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S., **ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV zu prüfen**; eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG **scheidet hingegen aus**.  
<sup>5</sup>Erhöht sich später der Anteil der Nutzung des Grundstücks für **die unternehmerische** Tätigkeit, kann der Unternehmer aus Billigkeitsgründen eine Berichtigung entsprechend § 15a Abs. 1 UStG vornehmen (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7).“

c) Absatz 6 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„<sup>1</sup>Überlässt eine Gemeinde eine Mehrzweckhalle unentgeltlich an Schulen, Vereine usw., handelt es sich um eine Nutzung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a); insoweit ist eine Zuordnung der Halle zum Unternehmen **und damit ein Vorsteuerabzug** nach § 15 Abs. 1 UStG nicht möglich (vgl. Absatz 5a Satz 3 sowie Abschnitt 15.2c Abs. 2) und dementsprechend keine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern.“

bb) In Satz 5 wird das Wort „Parkhausunternehmen“ durch das Wort „**Unternehmen**“ ersetzt.

7. In Abschnitt 12.9 Abs. 1 Satz 6 wird das Wort „nichtunternehmerischen“ durch die Wörter „**unternehmensfremden (privaten)**“ ersetzt.

8. Abschnitt 15.2b wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 5 Nummer 2 Satz 1 wird hinter den Wörtern „nicht dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer unterliegt“ der Klammerzusatz „**(nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S., vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a)**“ eingefügt.

bb) Sätze 8 bis 11 werden gestrichen.

b) Das Schaubild nach Absatz 2 wird gestrichen.



- c) Nach Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „**Teilunternehmerische Verwendung einer bezogenen Leistung**“ und folgender Absatz 3a eingefügt:

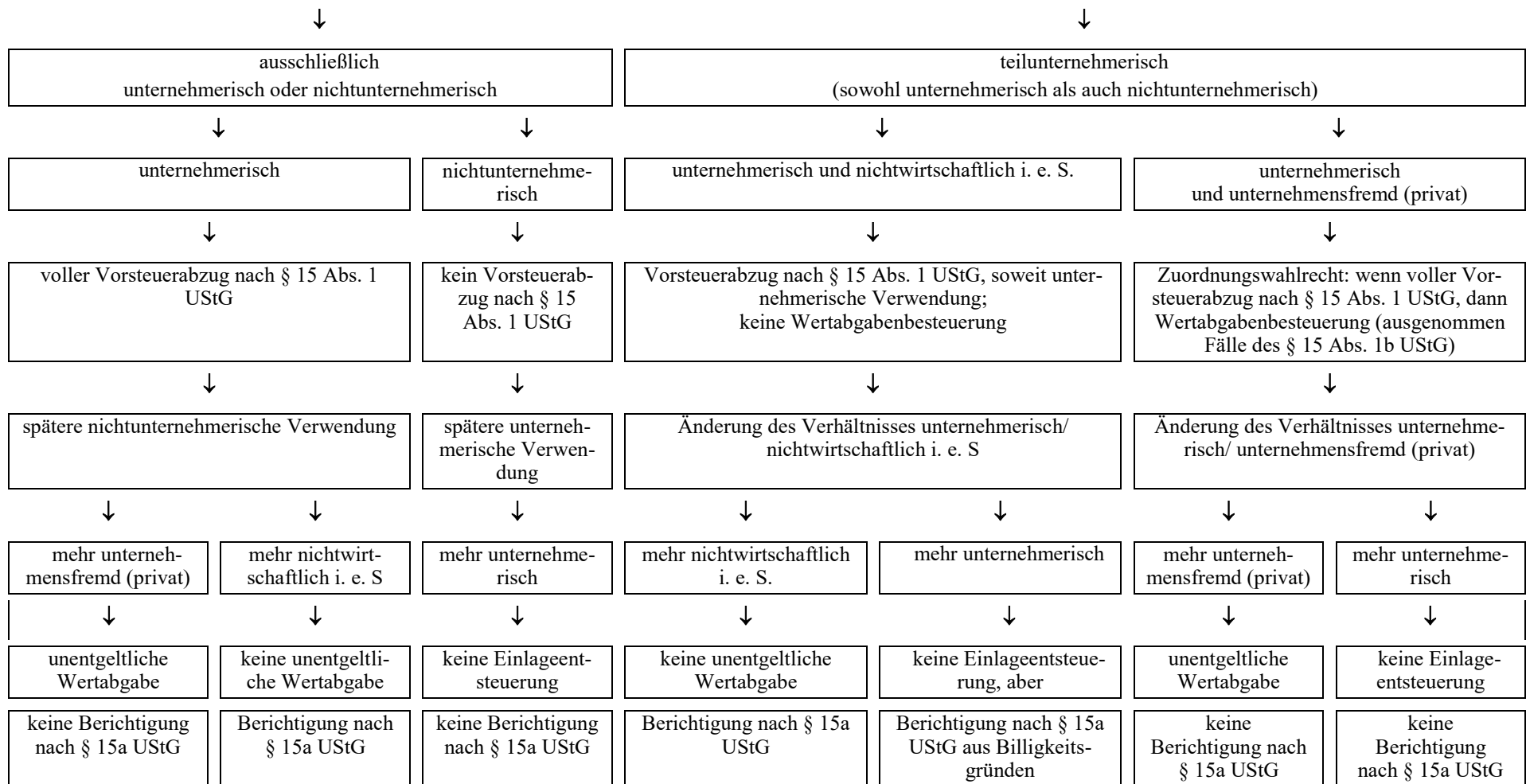
„(3a) <sup>1</sup>Bei Verwendung einer Eingangsleistung sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke (teilunternehmerische Verwendung) ist für den Vorsteuerabzug wie folgt zu unterscheiden (vgl. auch Abschnitt 15.2c Abs. 2 und BFH-Urteile vom 06.05.2010 – V R 29/09, BStBl II S. 885, und vom 03.03.2011 – V R 23/10, BStBl II 2012 S. 74):

1. <sup>1</sup>Besteht die nichtunternehmerische Verwendung eines einheitlichen Gegenstandes in einer Nutzung für eine unternehmensfremde (private) Tätigkeit, ist eine weitergehende Zuordnung zum Unternehmen und damit ein weiterer Vorsteuerabzug möglich. <sup>2</sup>In diesem Fall sind für die spätere unternehmensfremde (private) Verwendung die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b und 9a UStG zu prüfen (vgl. Abschnitte 3.3 und 3.4).
2. <sup>1</sup>Besteht die nichtunternehmerische Verwendung eines einheitlichen Gegenstandes in einer Nutzung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S., ist keine über die unternehmerische Nutzung hinausgehende Zuordnung zum Unternehmen und damit insoweit kein Vorsteuerabzug möglich. <sup>2</sup>Die spätere Nutzung des Gegenstandes für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. stellt dann keine unentgeltliche Wertabgabe dar. <sup>3</sup>Bei einer Änderung der Nutzungsverhältnisse sind die Voraussetzungen des § 15a UStG unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV zu prüfen (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 6 und 7).
3. <sup>1</sup>Vorsteuern aus teilunternehmerisch verwendeten sonstigen Leistungen und Lieferungen vertretbarer Sachen, die keine einheitlichen Gegenstände sind, sind immer entsprechend der beabsichtigten Verwendung aufzuteilen. <sup>2</sup>Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich bei der nichtunternehmerischen Tätigkeit um eine unternehmensfremde (private) Tätigkeit oder eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. handelt.

<sup>2</sup>Zum Unterschied zwischen einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S. und einer unternehmensfremden (privaten) Tätigkeit siehe Abschnitt 2.3 Abs. 1a. <sup>3</sup>Bei der Entscheidung, ob und ggf. inwieweit bei einer teilweisen Verwendung für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. ein Bezug für das Unternehmen vorliegt (vgl. auch Absatz 2), sind die Grundsätze eines Handelns als Unternehmer (Abschnitt 15.2c Abs. 14 bis 17) und der Verwendungsabsicht bei Ausschlussumsätzen (Abschnitt 15.12 Abs. 2 bis 2b) entsprechend anzuwenden. <sup>4</sup>Ist danach eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen, sind die Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG (vgl. dazu Abschnitte 15.16 und 15.17) analog anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2011 – V R 23/10, a. a. O.). <sup>5</sup>Zum Vorsteuerabzug bei nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten i. e. S. siehe auch Abschnitt 15.19 (zu juristischen Personen des öffentlichen Rechts) sowie Abschnitte 15.21 und 15.22 (zum Zusammenhang mit der Ausgabe, dem Halten oder Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Anteilen).“

- d) Nach Absatz 3a wird folgendes Schaubild eingefügt:

**Einheitlicher Gegenstand wird verwendet**





Seite 11 von 18

9. Abschnitt 15.2c wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b wird wie folgt geändert:

aaa) In Satz 1 wird der Klammerzusatz wie folgt gefasst:

„(vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a)“.

bbb) In Satz 2 zweiter Spiegelstrich wird das Komma nach dem Wort „belassen“ gestrichen.

bb) In Satz 6 werden die Wörter „nicht unternehmerische“ durch die Wörter „**unternehmensfremde (private)**“ ersetzt.

b) In Absatz 3 Satz 2 wird das Wort „unternehmensfremden“ durch das Wort „**nichtunternehmerischen**“ ersetzt.

c) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„<sup>3</sup>**Die abziehbaren Vorsteuerbeträge sind in analoger Anwendung von § 15 Abs. 4 UStG zu ermitteln, vgl. hierzu Abschnitt 15.17.**“

bb) In Satz 4 wird im ersten Klammerzusatz vor dem Wort „Wohnräumen“ das Wort „**selbstgenutzten**“ eingefügt.

d) Absatz 13 Beispiel wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„<sup>1</sup>Verein V lässt eine Mehrzweckhalle **schlüsselfertig** errichten (Fertigstellung **und Abnahme** am 01.01.01; Herstellungskosten 300.000 € zzgl. 57.000 € Umsatzsteuer).“



Seite 12 von 18

bb) Satz 5 wird wie folgt gefasst:

„<sup>5</sup>Die Mehrzweckhalle ist deshalb zu 50 % dem Unternehmen zuzuordnen **und die Vorsteuern aus der Errichtung der Mehrzweckhalle sind daher zu 50 % (28.500 €) abzugsfähig.**“

cc) Satz 7 wird wie folgt gefasst:

„<sup>7</sup>Die vorübergehende nichtwirtschaftliche Verwendung i.e.S. des dem Unternehmen zugeordneten Gebäudeanteils im **Zeitraum 01.01.01 bis 01.12.01** unterliegt **einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG in Höhe von 2.612 € zuungunsten des V (28.500 € Vorsteuern x 1/10 Berichtigungsbetrag nach § 15a Abs. 1 UStG x 11/12)** (Abschnitte 3.4 Abs. 5a Satz 4 **und 15a.2 Abs. 2 Satz 3 Nr. 9).**“

10. In Abschnitt 15.6a Abs. 1 Satz 4 wird der zweite Klammerzusatz wie folgt gefasst:

„(vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2011 – V R 23/10, BStBl II 2012 S. 74, **sowie** Abschnitte 2.10, 2.11, 15.2b Abs. **3a** und 15.19)“.

11. Nach Abschnitt 15.12 Abs. 1 Satz 5 Nummer 3 wird folgende Nummer 4 angefügt:

„**4.** <sup>1</sup>Erbringt ein Unternehmer Leistungen aus seinem Unternehmen für den Bereich der **eigenen nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S., sind diese Umsätze nicht steuerbar.** <sup>2</sup>Dies gilt sowohl für unentgeltliche Leistungen (vgl. Abschnitt 3.3 Abs. 1), als auch für entgeltliche (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2024 – V R 14/24 (V R 20/22, V R 40/19), BStBl II 2026 S. xxx). <sup>3</sup>Daher besteht mangels Bezugs für die wirtschaftliche Tätigkeit kein Recht auf Vorsteuerabzug aus entsprechenden Eingangsleistungen. <sup>4</sup>Wenn ein Vorsteuerabzug nach den Absätzen 2 bis 2b möglich gewesen ist, ist dessen Berichtigung nach § 15a UStG unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV zu prüfen (vgl. Abschnitt 15a.2 Abs. 2 Satz 3 Nr. 9). <sup>5</sup>Hinsichtlich umsatzsteuerlicher Organschaften vgl. Abschnitt 2.8 Abs. 3b.“

12. In Abschnitt 15.15 Abs. 1 Beispiel 1 Buchstabe a Zu a) Satz 2 wird der Klammerzusatz wie folgt gefasst:

„(Abschnitt 15.2b Abs. **3a**)“.

13. Abschnitt 15.19 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) <sup>1</sup>Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist zwischen der Betätigung im Unternehmen und der nichtunternehmerischen Tätigkeit (**unternehmensfremde (private) und insbesondere nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S., vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a**) zu unterscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 03.07.2008 – V R 51/06, BStBl II 2009



S. 213). <sup>2</sup>Abziehbar sind Vorsteuerbeträge für Umsätze, die für den unternehmerischen Bereich **bezogen** werden (z. B. Lieferungen von Büromaterial für die Versorgungsbetriebe einer Stadtgemeinde) und in diesem Bereich nicht der Ausführung von Umsätzen dienen, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen (Abschnitte 15.12 bis 15.15). <sup>3</sup>**Wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts einen einheitlichen Gegenstand auch für unternehmensfremde (private) Zwecke bezieht, kann sie diesen nach den allgemeinen Regeln (Abschnitt 15.2c) auch insoweit ihrem Unternehmen zuordnen.** <sup>4</sup>Werden dem Unternehmen **zugeordnete** Gegenstände später für **unternehmensfremde (private) Zwecke** entnommen oder verwendet (vgl. **Abschnitt 3.2 bis 3.4**), liegt eine unentgeltliche Wertabgabe vor. <sup>5</sup>Die Einschränkung des Vorsteuerabzugs bei Repräsentationsaufwendungen nach § 15 Abs. 1a UStG (vgl. Abschnitt 15.6) gilt auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts.“

b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„<sup>1</sup>Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, wenn **die Eingangsleistung für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. (z. B. eine hoheitliche Tätigkeit) bezogen worden ist** (z. B. Lieferungen von Büromaschinen für die öffentliche Verwaltung einer Stadtgemeinde, **vgl. auch Abschnitt 15.2b Abs. 2 und 3a**).“

bb) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 eingefügt:

„<sup>2</sup>**Eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. liegt auch vor, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine unentgeltliche Nutzung ihrer unternehmerischen Einrichtungen zulässt.**“

cc) Der bisherige Satz 2 wird neuer Satz 3 und wie folgt gefasst:

„<sup>3</sup>Werden **zunächst nur der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S.** dienende Gegenstände später in den unternehmerischen Bereich überführt oder dort verwendet, ist ein nachträglicher Vorsteuerabzug nicht zulässig.“

dd) Der bisherige Satz 3 wird gestrichen.

ee) Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„<sup>4</sup>Eine Gemeinde kann keine Vorsteuern aus Herstellung und Unterhalt von Einrichtungen geltend machen, die zwar durch die Gemeinde als Teil der öffentlichen Kureinrichtungen/des Fremdenverkehrs vorgehalten werden, jedoch nach den landesrechtlichen Regelungen (z. B. Straßen- und Wegerecht) durch öffentlich-rechtliche Widmung als dem Gemeingebrauch zugänglich anzusehen bzw. einer solchen Widmung zuzuführen sind, selbst wenn die Gemeinde **im Rahmen eines Kurbetriebes unternehmerisch tätig ist** (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.1990 – V R 166/84, BStBl II S. 799).“



Seite 14 von 18

ff) Nach Satz 6 wird folgender Satz 7 angefügt:

**„<sup>7</sup>Wenn sich allerdings eine Einrichtung und die unternehmerische Tätigkeit gegenseitig bedingen, kann im Einzelfall ausnahmsweise der Vorsteuerabzug auch bei einer öffentlich-rechtlichen Widmung möglich sein.“**

c) Die Zwischenüberschrift vor Absatz 3 und Absatz 3 werden wie folgt gefasst:

**„Leistungsbezug für den unternehmerischen Bereich und die nicht-wirtschaftliche Tätigkeit i. e. S.“**

(3) <sup>1</sup>Wird ein Umsatz sowohl für **das Unternehmen** als auch für die **nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S.** der juristischen Person des öffentlichen Rechts **bezogen** (teilunternehmerische Verwendung), besteht eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für die unternehmerische Tätigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2011 – V R 23/10, BStBl II 2012 S. 74, und Abschnitt 15.2b Abs. 3a). <sup>2</sup>**Eine Gemeinde, die Einrichtungen (einschließlich Straßen, Wege und Plätze) sowohl für Zwecke des Unternehmens als auch der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S. verwendet, kann diese nicht in vollem Umfang ihrem Unternehmen zuordnen und ist deshalb nur anteilig zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 3a, zu einem Marktplatz vgl. BFH-Urteil vom 03.08.2017 – V R 62/16, BStBl II 2021 S. 109).** <sup>3</sup>Die auf die Eingangsleistung entfallende Steuer ist entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen (z. B. beim Bezug einheitlicher Gegenstände, bei einem gemeinsamen Bezug von Heizmaterial oder bei Inanspruchnahme eines Rechtsanwalts, der auf Grund eines einheitlichen Vertrages ständig Rechtsberatungen für beide Bereiche erbringt). <sup>4</sup>**Dabei ist § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2011 – V R 23/10, a. a. O.), wobei Zuschüsse u. ä. ggf. den Umfang der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S. widerspiegeln können.** <sup>5</sup>Maßgebend für die Aufteilung sind die Verhältnisse bei Ausführung des betreffenden Umsatzes an die juristische Person des öffentlichen Rechts. <sup>6</sup>Für den Vorsteuerabzug beim Bezug einheitlicher Gegenstände, die teilunternehmerisch nichtwirtschaftlich i. e. S. verwendet werden, gilt eine Billigkeitsregelung, vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a. <sup>7</sup>Zum Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken vgl. Abschnitte 3.4 Abs. 5a, 15.2b Abs. 3a und 15.6a Abs. 1.

Beispiel:

<sup>1</sup>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts erwirbt einen Pkw, der sowohl für den Eigenbetrieb „Wasserversorgung“ (unternehmerische Tätigkeit) als auch für den hoheitlichen Bereich (**nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S.**) verwendet werden soll.

<sup>2</sup>Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Pkw ist anteilig nur insoweit **zulässig**, als der Pkw für die unternehmerische Tätigkeit verwendet werden soll.

<sup>8</sup>**Ändert sich später das Verhältnis der Nutzung für die unternehmerische Tätigkeit und die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S., sind die Voraussetzungen einer Vorsteuerberechtigung nach § 15a UStG unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV zu prüfen (vgl. Abschnitte 15.2b Abs. 3a und 15a.1 Abs. 7).“**

d) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) Die Sätze 5 und 6 werden wie folgt gefasst:



Seite 15 von 18

**„<sup>5</sup>Werden die Gegenstände später für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. verwendet, ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV zu prüfen (vgl. Absatz 3). <sup>6</sup>Bei einer Verwendung für unternehmensfremde (private) Zwecke ist eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern (vgl. Absatz 1).“**

bb) Nach Satz 8 wird folgender Satz 9 angefügt:

**„<sup>9</sup>Zum Vorsteuerabzug bei der zentralen Beschaffung in den Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften von Bund und Ländern siehe Rn. 37 bis 41 des BMF-Schreibens vom 12.06.2024, BStBl I S. 1041.“**

14. In Abschnitt 15.21 Abs. 6 Satz 2 Nummer 3 Satz 1 wird der zweite Klammerzusatz wie folgt gefasst:

**„(vgl. BFH-Urteil vom 06.05.2010 – V R 29/09, BStBl II S. 885, und Abschnitt 15.2b Abs. 3a)“.**

15. Abschnitt 15.23 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 5 wird folgende Zwischenüberschrift **„Nutzung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S.“** eingefügt.

b) Absatz 6 wird wie folgt geändert:

aa) Sätze 1 und 2 werden wie folgt gefasst:

**„<sup>1</sup>Soweit ein Fahrzeug für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. verwendet wird, ist kein Vorsteuerabzug möglich (vgl. Abschnitte 15.2b Abs. 3a und 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a), es ist dann keine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG anzusetzen (vgl. Abschnitt 3.4 Abs. 2). <sup>2</sup>Wenn und soweit sich die Nutzung des Fahrzeugs für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. ändert, ist aber eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV zu prüfen (vgl. Abschnitte 3.4 Abs. 2 und 15a.2 Abs. 2 Satz 3 Nr. 9).“**

bb) Sätze 4 und 5 werden gestrichen.

cc) Die bisherigen Sätze 6 bis 10 werden die neuen Sätze 4 bis 8.

dd) Beispiel 1 wird wie folgt geändert:

aaa) Satz 15 wird gestrichen.



Seite 16 von 18

bbb) Der bisherige Satz 16 wird neuer Satz **15**.

ccc) Satz 17 wird gestrichen.

ddd) Der bisherige Satz 18 wird neuer Satz **16** und wie folgt gefasst:

„<sup>16</sup>Die **zusätzliche** Nutzung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. (= 10 % der Gesamtnutzung) **unterliegt der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG** (vgl. Abschnitte 3.4 Abs. 2 Satz 4 und 15a.2 Abs. 2 Satz 3 Nr. 9).“

eee) Nach Satz **16** wird folgender Satz 17 eingefügt:

„<sup>17</sup>**V muss im Jahr 04 eine Minderung der Vorsteuern nach § 15a UStG in Höhe von 152 € (1/5 von 7.600 € x 10 %) vornehmen.**“

fff) Die bisherigen Sätze 19 und 20 werden gestrichen.

ggg) Die bisherigen Sätze 21 bis 26 werden die neuen Sätze **18 bis 23**.

hhh) Die bisherigen Sätze 27 und 28 werden gestrichen.

iii) Die bisherigen Sätze 29 und 30 werden die neuen Sätze **24 und 25**.

ee) Beispiel 2 Sätze 4 und 5 werden wie folgt gefasst:

„<sup>4</sup>Grundsätzlich unterliegt die Erhöhung der Verwendung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. **einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG**. <sup>5</sup>**Jedoch ist der Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG am 31.12.05 abgelaufen.**“

c) In Absatz 7 Satz 3 werden nach dem Wort „entfällt“ die Wörter „**bei einer unternehmensfremden (privaten) Nutzung**“ eingefügt.

16. Abschnitt 15a.1 Abs. 7 wird wie folgt geändert:

a) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„<sup>1</sup>**Konnte** ein Unternehmer einen sowohl unternehmerisch als auch nichtwirtschaftlich i. e. S. verwendeten einheitlichen Gegenstand **nur teilweise seinem Unternehmen zuordnen und war er daher** nach § 15 Abs. 1 UStG nur für den unternehmerisch genutzten Anteil zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Abschnitte 15.2b Abs. 3a und 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a) – unternehmerische Nutzung zu mindestens 10 % vorausgesetzt, § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG – und erhöht sich die unternehmerische Nutzung



Seite 17 von 18

dieses Gegenstands innerhalb des Berichtigungszeitraums nach § 15a Abs. 1 UStG (vgl. Abschnitt 15a.3), kann eine Vorsteuerberichtigung nach den Grundsätzen des § 15a UStG zugunsten des Unternehmers aus Billigkeitsgründen vorgenommen werden, sofern die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV überschritten sind.“

- b) Im Beispiel Satz 6 wird der Klammerzusatz wie folgt gefasst:

„(vgl. Abschnitte 15.2b Abs. 3a und 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a)“.

17. Abschnitt 15a.2 Abs. 2 Satz 3 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 8 wird der abschließende Punkt durch ein Komma ersetzt.
- b) Nach Nummer 8 wird folgende Nummer 9 angefügt:

**„9. wenn eine ursprünglich für unternehmerische Zwecke bezogene Leistung später für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. genutzt wird; zur Nutzung einer teilweise für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. bezogenen Leistung für unternehmerische Zwecke vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7.“**

18. Abschnitt 18.7c wird wie folgt gefasst:

„Zu Fragen der dezentralen Besteuerung von Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Bund bzw. Länder (§ 18 Abs. 4f und 4g UStG) vgl. **die** BMF-Schreiben vom 22.05.2023, BStBl I S. 803, **und vom 01.04..2026, BStBl I S. xxx.**“

### **Anwendungsregelung**

- 16 Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.
- 17 Die Rn. 65 des BMF-Schreibens vom 22. Mai 2023, BStBl I S. 803, ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass keine unentgeltliche Wertabgabe vorliegt, sondern die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bzw. dessen Berichtigung nach § 15a UStG unter Beachtung des § 44 UStDV zu prüfen ist.
- 18 Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn ein Unternehmer für Besteuerungszeiträume vor dem 1. Januar 2027 einheitlich für alle Sachverhalte hinsichtlich des Vorsteuerabzugs und der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe die bislang geltende Verwaltungsauffassung anwendet.



Seite 18 von 18

### **Schlussbestimmungen**

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

*Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.*