



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-000

FAX +49 (0) 30 18 682-000

E-MAIL Poststelle@bmf.bund.de

DATUM

- E-Mail-Verteiler U1 -
- E-Mail-Verteiler U2 -

BETREFF **Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand - § 2b UStG;
Vorsteuerabzug bei unternehmerisch tätigen juristischen Personen des öffentlichen
Rechts**

GZ **III C 2 - S 7300/22/10001 :001**

DOK **2022/1042282**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

I.	Allgemeines	2
II.	Zuordnung von Eingangsleistungen zum Unternehmen und Vorsteuerabzug	2
III.	Besondere Regelungen zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei jPöR	4
1.	Einnahmeschlüssel für teilunternehmerisch verwendete Leistungsbezüge	5
2.	Regelungen für Grundstücke	9
3.	Pauschaler Vorsteuersatz für jPöR mit einem geringen unternehmerischen Bereich ...	10
IV.	Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Bund und Länder	11
1.	Zentrale Beschaffung	12
2.	Alternative Vorsteueraufteilung für teilunternehmerische Leistungsbezüge nach Haushaltsansätzen	13
	Abzüge	13
	Hinzurechnungen	13
	Ermittlung der Einnahmen des unternehmerischen Bereichs	13
V.	Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses	14

VI. Anwendungsregelung	14
Schlussbestimmungen	15

I. Allgemeines

- 1 Durch Artikel 12 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) neu gefasst. § 2 Abs. 3 UStG wurde aufgehoben und § 2b neu in das Umsatzsteuergesetz eingefügt. Die Änderungen traten am 1. Januar 2017 in Kraft. Die Neuregelung wird von einer Übergangsregelung in § 27 Abs. 22 UStG begleitet, auf deren Grundlage eine jPöR dem Finanzamt gegenüber erklären konnte, das bis zum 1. Januar 2017 geltende Recht für sämtliche vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anzuwenden. Durch Artikel 1 des Corona-Steuerhilfegesetzes vom 19. Juni 2020 (BGBl. I S. 1385) wurde die Übergangsregelung um § 27 Abs. 22a UStG ergänzt, so dass diese Erklärung auch für sämtliche Leistungen gilt, die nach dem 31. Dezember 2020 und vor dem 1. Januar 2023 ausgeführt werden, es sei denn, diese Erklärung ist widerrufen worden.
- 2 In Folge der Neuregelung gelten jPöR, die den allgemeinen Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG erfüllen, nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG). Dies setzt voraus, dass eine Behandlung der jPöR als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG). Diese sich in § 2b UStG widerspiegelnde besondere Aufgaben- und Tätigkeitsstruktur der jPöR als umsatzsteuerlicher Unternehmer mit einer i. d. R. umfangreichen nichtwirtschaftlichen Tätigkeit im engeren Sinne (i. e. S.) macht besondere Regelungen beim Vorsteuerabzug erforderlich.

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

II. Zuordnung von Eingangsleistungen zum Unternehmen und Vorsteuerabzug

- 3 Für den Vorsteuerabzug von jPöR sind zunächst und vorrangig die allgemeinen Regelungen anzuwenden. Dafür ist zwischen der umsatzsteuerlich relevanten Betätigung im unternehmerischen (wirtschaftlichen) Bereich und der nichtunternehmerischen Betätigung zu unterscheiden.

Die nichtunternehmerische Betätigung kann in einer unternehmensfremden Tätigkeit (z. B. Entnahmen für den privaten Bedarf des Personals) oder einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit

i. e. S. (z. B. Hoheitsbereich, soweit nach § 2b UStG nichtunternehmerisch) bestehen (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE). In der Praxis wird der nichtunternehmerische Bereich in erster Linie durch die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten i. e. S. bestimmt.

- 4 Bei Eingangsleistungen ist zu unterscheiden, ob sie für unternehmerische oder nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen werden. Abziehbar sind nach § 15 Abs. 1 UStG unter den übrigen Voraussetzungen nur Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen für das Unternehmen der jPöR. Eingangsleistungen sind für das Unternehmen bezogen, wenn und soweit die jPöR diese im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt. Zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung muss nach dem objektiven Inhalt der bezogenen Leistung ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem Ausgangsumsatz, kann die jPöR zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu ihren allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihr erbrachten steuerbaren Leistungen sind.
- 5 Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, wenn und soweit die jPöR Leistungen für ihren nichtunternehmerischen Bereich, insbesondere für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S., bezieht.
- 6 Wird eine Leistung sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich der jPöR ausgeführt (teilunternehmerische Verwendung), kann sie – mit Ausnahme von Fällen einer unternehmensfremden Verwendung, vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2 Satz 7 bzw. 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b UStAE – nicht in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet werden. Eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht dann nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für die unternehmerische Tätigkeit (vgl. EuGH-Urteil vom 12. Februar 2009, C-515/07, VNLTO, und Abschnitt 15.2b Abs. 2 UStAE). Die auf die Eingangsleistung entfallende Steuer ist entsprechend dem (beabsichtigten) Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen. Insoweit besteht ein Aufteilungsgebot (z. B. beim Bezug einheitlicher Gegenstände für eine teilunternehmerische nichtwirtschaftliche Verwendung i. e. S., bei einem gemeinsamen Bezug von Heizmaterial oder bei Inanspruchnahme eines Rechtsanwalts, der auf Grund eines umfassenden Beratungsmandats ständig Rechtsberatungen für beide Bereiche erbringt). Bei der Aufteilung sind die Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 3. März 2011 – V R 23/10, BStBl II 2012 S. 74).

Seite 4 Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes, den die jPöR zu weniger als 10 % für das Unternehmen nutzt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).

- 8 Für den Vorsteuerabzug beim Bezug einheitlicher Gegenstände, die sowohl unternehmerisch als auch nichtwirtschaftlich i. e. S. verwendet werden, gilt eine Billigkeitsregelung (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a UStAE). Danach kann die jPöR den Gegenstand in vollem Umfang in ihrem nichtunternehmerischen Bereich belassen, ein Vorsteuerabzug ist dann nicht möglich. Dafür ist eine entsprechende Zuordnungsentscheidung erforderlich (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 14 Satz 4 UStAE). Eine spätere Vorsteuerberichtigung zugunsten der jPöR im Billigkeitswege nach Abschnitt 15a.1 Abs. 7 UStAE ist ausgeschlossen.
- 9 Maßgeblich für den Vorsteuerabzug ist die Verwendung der bezogenen Gegenstände und sonstigen Leistungen im gesamten Tätigkeitsbereich der jPöR. Dabei ist die Einheitlichkeit des Unternehmens zu beachten (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Zu den Besonderheiten bei der dezentralen Besteuerung von Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Bund bzw. Länder (§ 18 Abs. 4f UStG) siehe IV. (Rn. 33 ff.).

III. Besondere Regelungen zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei jPöR

- 10 Aufgrund der weiten Tätigkeitsfelder einer jPöR, ihrer anderen Organisationsform und der im Vergleich zu einem privatrechtlich organisierten Unternehmer nicht von profit- und wirtschaftlichen Gesichtspunkten geprägten Aufgabenstellung kann bei jPöR regelmäßig davon ausgegangen werden, dass die Aufteilung der Vorsteuern nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung (siehe Abschnitt 15.17 Abs. 2 UStAE) nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand möglich ist. Daher können jPöR zur sachgerechten Ermittlung des Anteils der unternehmerischen Nutzung und der unentgeltlichen Wertabgaben auch die folgenden Methoden anwenden, es sei denn, die Ermittlung der Verwendungsverhältnisse nach den allgemeinen Grundsätzen ist im Einzelfall ohne besondere Schwierigkeiten möglich.
- 11 Ein Wechsel der Methoden zur Inanspruchnahme bzw. Aufteilung des Vorsteuerabzugs ist nur zum Beginn eines Kalenderjahrs zulässig. Die Entscheidung kann bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft der Umsatzsteuer-Jahresfestsetzung getroffen werden.

§ 12 5 Die nachfolgenden Methoden gelten nicht für abhängige, aber umsatzsteuerrechtlich selbständige Tochtergesellschaften, Organgesellschaften und Gesellschaften nach der Sudaçor-Rechtsprechung des EuGH (siehe BMF-Schreiben vom 18. September 2019, BStBl I S. 921).

1. Einnahmeschlüssel für teilunternehmerisch verwendete Leistungsbezüge

13 Bei teilunternehmerisch verwendeten Leistungen kann die Vorsteueraufteilung in analoger Anwendung von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG (vgl. Rn. 6) nach einem Einnahmeschlüssel vorgenommen

$$\frac{\text{Einnahmen aus dem unternehmerischen Bereich} \times 100}{\text{Einnahmen aus dem unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich (Gesamteinnahmen)}}$$

men werden, wobei mit „Einnahmen“ hier die Nettobeträge ohne USt gemeint sind:

14 Zu berücksichtigen sind alle Einnahmen, die der jPöR im Besteuerungszeitraum zufließen. Hierzu gehören insbesondere die Einnahmen aus wirtschaftlichen Tätigkeiten (z. B. aus Vermietungen, Warenverkäufen, Veranstaltungen) sowie Zuschüsse, Spenden, Steuereinnahmen, Finanzzuweisungen, Umlagen, Verwaltungseinnahmen, Gebühren, Einnahmen aus Beteiligungen usw. Nicht dazu gehören Einnahmen, die nicht dazu bestimmt sind, für Aufwendungen (insbesondere Leistungsbezüge) der jPöR zur Verfügung zu stehen, sondern die an andere Empfänger weitergeleitet werden (z. B. Abführungen im Finanzausgleich). Nicht dazu gehören ferner Finanzmittel aus der Aufnahme von Neukrediten, Anleihen und ähnlichen Finanzierungen, weil diese zurückgezahlt werden müssen.

15 Zweckgebundene Einnahmen (Zuschüsse, Spenden usw.) sind dabei verwendungsbezogen dem unternehmerischen bzw. nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen. Nichtzweckgebundene Einnahmen (allgemeine Finanzzuweisungen usw.) sind dem Bereich der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten i. e. S. zuzuordnen.

16 Die Quote des Einnahmeschlüssels ist auf die zweite Nachkommastelle aufzurunden.

§ 17 6 Um die abzugsfähigen Vorsteuern zu ermitteln, ist der Einnahmeschlüssel in zwei Stufen anzuwenden. Zunächst sind die unternehmerischen Einnahmen den Gesamteinnahmen gegenüberzustellen. Liegt der so ermittelte Wert unter 10 %, gilt eine Lieferung, eine Einfuhr oder ein innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstandes als nicht für das Unternehmen ausgeführt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) und ein Vorsteuerabzug ist insoweit nicht möglich. Die Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ist nur bei einheitlichen Gegenständen zu prüfen (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 1 und 2 UStAE). Bei der Beschaffung von Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Verbrauchsmaterialien (z. B. Büromaterial) und bei sonstigen Leistungen ist die Grenze unbeachtlich.

18 Die nach Rn. 17 unter den übrigen Voraussetzungen abziehbaren Vorsteuern unterliegen einer weiteren Aufteilung, sofern die jPöR auch unternehmerische Einnahmen erzielt, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausgeschlossen ist.

19 *Beispiel 1:*

Die Kommune A erzielt im Besteuerungszeitraum 01 folgende Einnahmen:

Einnahmeart	Nichtwirtschaftlich i. e. S.	Unternehmerisch, mit Vorsteuerabzug	Unternehmerisch, ohne Vorsteuerabzug
<i>Steuerpflichtige Vermietung</i>		50.000 €	
<i>Steuerfreie Vermietung</i>			150.000 €
<i>Verkäufe i. Z. m. Tourismus</i>		100.000 €	
<i>Entgeltliche Personalgestellung</i>		350.000 €	
<i>Steuerpflichtige interkommunale Zusammenarbeit</i>		400.000 €	
<i>Verkauf von selbstkompostierter Pflanzenerde</i>		200.000 €	
<i>Gewerbsteuer</i>	700.000 €		
<i>Grundsteuer</i>	1.500.000 €		
<i>Zuschüsse (hier: zweckgebunden für den nichtwirtschaftlichen Bereich i. e. S.)</i>	1.500.000 €		
<i>Zuschüsse (nichtzweckgebunden)</i>	500.000 €		
<i>Ertragsteueranteil</i>	9.000.000 €		
<i>Bußgelder</i>	250.000 €		
Summen	13.450.000 €	1.100.000 €	150.000 €

Einnahmen des unternehmerischen Bereichs		1.250.000 €
Gesamteinnahmen		14.700.000 €

Die Gesamteinnahmen der Kommune betragen somit 14,7 Mio. €. Hiervon entfallen 1,25 Mio. € (gerundet 8,51 %) auf die unternehmerischen Einnahmen. Die danach zu schätzende unternehmerische Verwendung beträgt weniger als 10 %. Soweit einheitliche Gegenstände erworben wurden, gelten diese als nicht für das Unternehmen bezogen, ein Vorsteuerabzug ist insoweit nicht möglich.

Der Anteil der Einnahmen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (1,1 Mio. €), im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen (14,7 Mio. €) beträgt (gerundet) 7,49 %. Ein Vorsteuerabzug beispielsweise aus teilunternehmerisch verwendeten sonstigen Leistungen oder Verbrauchsmaterialien ist in Höhe von 7,49 % möglich.

- 20 Für die unterjährige Berechnung der abzugsfähigen Vorsteuern im Voranmeldungsverfahren kann für den Einnahmeschlüssel vorläufig auf den vorgesehenen Haushaltsplan bzw. die Finanzplanung des betreffenden Kalenderjahrs zurückgegriffen werden. Genauso kann auch der Schlüssel des Vorjahres berücksichtigt werden. In der Umsatzsteuer-Jahreserklärung ist dann eine Berichtigung anhand der tatsächlichen Werte des laufenden Jahres durchzuführen (vgl. Abschnitt 15.16 Abs. 2a UStAE). Der Einnahmeschlüssel eines repräsentativen früheren Zeitraums (eines Jahres oder Durchschnitts mehrerer Jahre) kann als endgültiger Einnahmeschlüssel verwendet werden, wenn für das laufende Jahr keine größeren Abweichungen aufgetreten sind.
- 21 Erhöht oder verringert sich der zum Vorsteuerabzug berechtigende Einnahmeschlüssel, kommen die Regelungen über die unentgeltliche Wertabgabe bzw., wenn die Betragsgrenzen des § 44 UStDV überschritten sind, des § 15a UStG zur Anwendung (vgl. Schaubild in Abschnitt 15.2b Abs. 3 UStAE). Auf die Vereinfachungsregelung in Rn. 24 wird hingewiesen.
- 22 Aus Vereinfachungsgründen sind bei Änderungen des Einnahmeschlüssels die Bagatellgrenzen des § 44 Abs. 1 und 2 UStDV auch bei der Wertabgabenbesteuerung zu beachten. Während der Anwendung des Einnahmeschlüssels brauchen deshalb die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe nicht geprüft zu werden, solange die auf den Leistungsbezug entfallende Vorsteuer 1.000 € nicht überstiegen hat und das Berichtigungsobjekt (siehe Abschnitt 15a.1 Abs. 2 UStAE) nicht aus dem unternehmerischen Bereich der jPöR entnommen wird. Bei einer späteren Veräußerung des Berichtigungsobjekts unterliegt nur der unternehmerisch genutzte Teil des Gegenstandes der Umsatzsteuer.

Maßgebend für die unternehmerische Nutzung ist der zum Zeitpunkt der Veräußerung geltende Einnahmeschlüssel. Die Veräußerung des für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. genutzten Teils des Berichtigungsobjekts ist grundsätzlich nicht steuerbar, es sei denn, die Bedingungen des Abschnitt 2b.1 Abs. 9 Satz 3 UStAE sind erfüllt.

Beispiel 2:

Die Kommune B hat für das Jahr 01 einen Einnahmeschlüssel von 11,2 % für die abzugsfähigen Vorsteuern ermittelt. Zu Beginn des Jahres 01 hat sie eine Druckstraße für 50.000 € zzgl. USt erworben. Die Druckstraße wird teilunternehmerisch verwendet. Aus dieser Anschaffung wurden Vorsteuern i. H. v. $(9.500,00 \text{ €} \times 11,2 \% =)$ 1.064,00 € geltend gemacht. Im Folgejahr 02 erhöht sich der zum Vorsteuerabzug berechtigte Einnahmeschlüssel auf 23,38 %. Anfang des Jahres 03 wird die Druckstraße an eine andere Kommune für 10.000 € zzgl. USt verkauft.

Aus Billigkeitsgründen kann für die Jahre 02 bis 05 eine Vorsteuerberichtigung vorgenommen werden (Abschnitt 15a.1 Abs. 7 UStAE). Der unternehmerisch genutzte Anteil hat sich um $(23,38 \% \text{ abzüglich } 11,2 \% =)$ 12,18 % erhöht. Da die Grenzen aus § 44 Abs. 1 und 2 UStDV überschritten sind, ergibt sich im Jahr 02 eine Vorsteuerberichtigung von $(9.500,00 \text{ €} \times 1/5 \times 12,18 \% =)$ 231,42 € zugunsten der Kommune. Der Verkauf der Druckstraße i. H. v. 10.000 € netto unterliegt zu 23,38 % der Umsatzsteuer (vgl. Rn. 22). Mithin ist ein Betrag von 2.338,00 € netto zu versteuern, es entsteht eine USt von 444,22 €. Da der Verkauf vor Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums von fünf Jahren (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG) erfolgt und dieser Umsatz (23,38 %) anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung (11,2 %), ergibt sich im Jahr 03 gemäß § 15a Abs. 8 und 9 UStG in Verbindung mit § 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV eine Vorsteuerberichtigung für die Jahre 03 bis 05 i. H. v. $(9.500,00 \text{ €} \times 3/5 \times 12,18 \% =)$ 694,26 € zugunsten der Kommune.

- 23 Wenn während des Berichtigungszeitraums nach § 15a Abs. 1 UStG auf die Anwendung des Einnahmeschlüssels wieder verzichtet wird, stellt dieser Wechsel für sich allein keine Nutzungsänderung i. S. von § 3 Abs. 1b und 9a UStG und keine Änderung der Verhältnisse i. S. d. § 15a UStG dar. Analog zu Abschnitt 15a.2 Abs. 2 Satz 3 Nummer 1 Buchstabe c UStAE können solche Änderungen aber vorliegen, wenn sich das prozentuale Verhältnis (Anteile der Nutzung unternehmerisch/ nichtwirtschaftlich i. e. S.) ändert, nach dem die abziehbaren Vorsteuern ursprünglich ermittelt worden sind.

- 24 Es wird abweichend von Rn. 21 nicht beanstandet, wenn Änderungen der Verhältnisse (unternehmerisch zum Vorsteuerabzug berechtigend/unternehmerisch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigend/ nichtwirtschaftlich i. e. S.) durch die jPöR einheitlich für alle Leistungsbezüge nicht überwacht und dokumentiert und nicht als Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG versteuert bzw. als Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG berücksichtigt werden. Im Gegenzug ist die Veräußerung oder Entnahme des Gegenstandes i. S. v. § 3 Abs. 1b UStG mit dem vollen Veräußerungspreis bzw. dem vollen Wiederbeschaffungspreis des gesamten Gegenstandes der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Beispiel 3:

Variation von Beispiel 2 (siehe Rn. 22). Hat sich die Kommune für eine Anwendung der Regelung nach Rn. 24 entschieden, braucht die Vorsteuerkorrektur nicht überwacht, dokumentiert und berücksichtigt zu werden. Im Gegenzug ist dann die Veräußerung der Druckstraße vollständig in Höhe von 10.000 € zu versteuern, es entsteht eine USt von 1.900 €.

- 25 Werden teilunternehmerisch verwendete Leistungsbezüge ausschließlich von einer abgrenzbaren Einrichtung der jPöR (z. B. Behörde) verwendet, kann der Vorsteueraufteilung ein einrichtungsbezogener Einnahmeschlüssel zugrunde gelegt werden. Die Gesamteinnahmen nach Rn. 13 sind in diesem Fall sachgerecht der Einrichtung anteilig zuzurechnen.

2. Regelungen für Grundstücke

- 26 Für teilweise nichtwirtschaftlich i. e. S. genutzte Grundstücke ist zunächst zu prüfen, ob ein sachgerechter Schlüssel nach den üblichen Voraussetzungen (vgl. Abschnitt 15.17 Abs. 5 ff. UStAE) ermittelt werden kann. Führt die Prüfung danach zu keinem sachgerechten Schlüssel, sind die Vorsteuern, die aus der Anschaffung oder Herstellung bzw. der Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung eines Grundstücks herrühren, nach der Methode aus diesem BMF-Schreiben zu ermitteln, die die jPöR auch ansonsten anwendet. Wenn mit der Vermietung des Gebäudes Einnahmen erzielt werden, sind in jedem der oben genannten Fälle die entsprechenden Einnahmen bei der Berechnung des Einnahmeschlüssels nach Rn. 13 bis 25 zu berücksichtigen.

3. Pauschaler Vorsteuersatz für jPöR mit einem geringen unternehmerischen Bereich

- 27 JPöR, deren steuerpflichtiger Umsatz, mit Ausnahme der Einfuhr und des innergemeinschaftlichen Erwerbs, im vorangegangenen Kalenderjahr 45.000 € nicht überstiegen hat, können unter den Voraussetzungen der Rn. 10 einen pauschalen Vorsteuersatz in Anspruch nehmen.
- 28 Die insgesamt abzugsfähigen Vorsteuern können pauschal mit einem bestimmten Prozentsatz der angefallenen steuerpflichtigen Ausgangsumsätze (einschließlich der Umsätze aus der Veräußerung von ganz oder teilweise unternehmerisch verwendeten Gegenständen) ermittelt werden. Der maßgebliche Prozentsatz bestimmt sich ausgehend von dem anzunehmenden Vorsteuerbetrag nach dem Verhältnis der Gesamtausgaben vermindert um die Personalausgaben (= übrige Ausgaben) zu den Gesamtausgaben.
- 29 Die Personalausgaben umfassen die Ausgaben für das eigene Personal. Zu den übrigen Ausgaben gehören sämtliche anderen Ausgaben, z. B. Sachausgaben, Ausgaben für Fremdleistungen sowie weitere Ausgaben, die keine eigenen Personalausgaben sind. Zum Ausgleich der nicht mit Vorsteuer belasteten Ausgaben und weiterer Unsicherheiten sind im Zähler die übrigen Ausgaben pauschal um 20 % zu kürzen. Die Ausgaben sind jeweils mit ihren Bruttowerten anzusetzen. Der anzunehmende Vorsteuerbetrag ist aus den übrigen Ausgaben mit dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG zu ermitteln.
- 30 Insgesamt ist der pauschale Vorsteuersatz damit nach folgender Formel zu berechnen:

$$\frac{\text{übrige Ausgaben, gekürzt um 20 \% Unsicherheitsabschlag, x 100 x 19/119}}{\text{Summe der Personalausgaben und übrigen Ausgaben (Gesamtausgaben)}}$$

Auf die tatsächliche Vorsteuerbelastung der Eingangsumsätze kommt es hierbei nicht an. Weitere Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug sind nicht zu prüfen. Der Prozentsatz kann für einen repräsentativen Zeitraum (ein oder mehrere Jahre) ermittelt und angesetzt werden, solange sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern. Der Prozentsatz ist auf die zweite Nachkommastelle aufzurunden.

Beispiel 4:

Die Gesamtausgaben einer jPöR betragen im Jahr 01 5 Mio. €, die sich aus Personalausgaben i. H. v. 3 Mio. € und übrigen Ausgaben i. H. v. 2 Mio. € zusammensetzen. Die jPöR erzielt im Jahr 03 aus verschiedenen Tätigkeiten steuerpflichtige Ausgangsumsätze i. H. v. 30.000 € zzgl. 19 % USt (= 5.700 €) und 1.000 € zzgl. 7 % USt (= 70 €). Die Verhältnisse bei den Ausgaben haben sich zwischen den Jahren 01 und 03 nicht wesentlich geändert.

Der Prozentsatz für den pauschalen Vorsteuerabzug beträgt

$$\frac{(2 \text{ Mio. € abzgl. } 20 \% \text{ Unsicherheitsabschlag}) \times 1,6 \text{ Mio. €} \times 100 \times 19/119}{5 \text{ Mio. €}} = 5,11 \%$$

Für das Jahr 03 kann die jPöR einen pauschalen Vorsteuerabzug von (31.000,00 € x 5,11 % =) 1.584,10 € geltend machen. Ihre Zahllast beträgt (5.770,00 € USt abzgl. 1.584,10 € Vorsteuer =) 4.185,90 €.

- 31 Mit dem so ermittelten Betrag sind sämtliche Vorsteuerbeträge abgegolten; ein weiterer Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen. Die nichtunternehmerische Verwendung von Leistungsbezügen sowie Nutzungsänderungen sind ebenfalls mit dem pauschalen Vorsteuerabzug abgegolten. Während der gesamten Nutzungsdauer kommt es deshalb weder zu einer Wertabgabenbesteuerung noch zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG. Zum Ausgleich sind die Umsätze aus der Veräußerung von Gegenständen, die ganz oder teilweise für den unternehmerischen Bereich bezogen wurden, in vollem Umfang umsatzsteuerbar. Die Inanspruchnahme einschlägiger Steuerbefreiungen (z. B. nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG) bleibt unberührt.
- 32 Die jPöR ist an ihre Entscheidung, die Vorsteuerbeträge pauschal zu ermitteln, für mindestens fünf Kalenderjahre gebunden; ein Wechsel ist nur zum Beginn eines Kalenderjahrs möglich. Übersteigt der steuerpflichtige Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr jedoch 45.000 €, kann der pauschale Vorsteuersatz im folgenden Kalenderjahr nicht angewendet werden, auch wenn dieses Kalenderjahr in dem vorgenannten Fünfjahreszeitraum liegt.

IV. Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Bund und Länder

- 33 Die Regelungen in Rn. 3 bis 26 gelten auch für Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Bund und Länder unter den Regelungen von § 18 Abs. 4f und 4g UStG (dezentrale Besteuerung). Die in Rn. 10 bis 26 aufgeführten Methoden sind keine Wahlrechte im Sinne des § 18 Abs. 4f Satz 7 UStG, da es sich weder um ein gesetzliches Wahlrecht handelt, noch um eines, welches das gesamte Unternehmen in seiner Umsatzbesteuerung erfasst.
- 34 Wegen des Grundsatzes der Unternehmenseinheit (§ 2 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 18 Abs. 4f Satz 3 UStG) kommt es im Übrigen für die Frage des Vorsteuerabzuges auf die Verhältnisse in der gesamten Gebietskörperschaft an. Dies gilt insbesondere, wenn der Bezug von Eingangsleistungen und deren spätere Verwendung bei anderen Organisationseinheiten erfolgen, z. B. in Fällen einer späteren Weitergabe von Wirtschaftsgütern an eine andere Organisationseinheit.

In diesem Fall ist durch Absprache und wechselseitigen Informationsaustausch sicherzustellen und zu dokumentieren, dass die tatsächlichen Verwendungsverhältnisse für den Vorsteuerabzug und evtl. erforderlich werdende Korrekturen berücksichtigt werden.

1. Zentrale Beschaffung

- 35 Bei Leistungen, die durch unterschiedliche Organisationseinheiten einer Gebietskörperschaft bezogen und verwendet werden (z. B. bei zentraler Beschaffung), ist durch organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass der in Anspruch genommene Vorsteuerabzug den insgesamt zulässigen Anteil nicht übersteigt. Dies betrifft insbesondere die Zuordnung der bezogenen Leistung zum (gesamten) umsatzsteuerlichen Unternehmen und die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts.
- 36 Den auf eine verwendende Organisationseinheit entfallenden Anteil des Vorsteueranspruchs aus einem Leistungsbezug kann entweder nur die leistungsbeziehende oder nur die insoweit verwendende Organisationseinheit geltend machen.
- 37 Die Organisationseinheit, die den Vorsteuerabzug beansprucht, ist auch für eventuelle Besteuerungen von unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b bzw. 9a UStG und Berichtigungen des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG verantwortlich. Die dafür erforderlichen Informationen sind von der anderen Organisationseinheit einzuholen.
- 38 Die für die Bestimmung des in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs getroffene Zuordnung, die vorgenommene Aufteilung sowie die Ausübung ist durch die den Vorsteuerabzug beanspruchende Organisationseinheit hinreichend zu dokumentieren. Hierzu gehört auch die Prüfung der sonstigen Voraussetzungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts (z. B. Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung). Letzteres kann auch durch eine entsprechende ausdrückliche Bestätigung der beschaffenden Organisationseinheit erfolgen.
- 39 Kommt es zu einer widerstreitenden Inanspruchnahme von Vorsteuerbeträgen durch verschiedene Organisationseinheiten (z. B. doppelte Inanspruchnahme bei leistungsbeziehender und verwendender Organisationseinheit), ist der Vorsteueranspruch stets nur bei der leistungsbeziehenden Organisationseinheit zu berücksichtigen; im Übrigen ist dieser zu berichtigen.

2. *Alternative Vorsteueraufteilung für teilunternehmerische Leistungsbezüge nach Haushaltsansätzen*

- 40 Die Gebietskörperschaften Bund und Länder können anstelle des Einnahmeschlüssels gem. III.1. (Rn. 13 ff.) auch Schlüssel für verschiedene Organisationseinheiten i. S. d. § 18 Abs. 4f UStG oder einzelne Einrichtungen berechnen, die auf den Haushaltsansätzen beruhen (Haushaltsschlüssel). Dabei werden im Wesentlichen die Ansätze aus dem Haushaltsplan (d. h. das der jeweiligen Organisationseinheit bzw. Einrichtung für ihre Tätigkeit vom Haushaltsgesetzgeber zugewiesene Budget) als Gesamteinnahmen zugrunde gelegt. Hierbei wird unterstellt, dass das Gesamtbudget der Einrichtung den Umfang der gesamten Tätigkeit der jeweiligen Organisationseinheit bzw. Einrichtung grundsätzlich in ähnlicher Weise widerspiegelt wie der Gesamtumsatz bei einem Unternehmen der Privatwirtschaft.
- 41 Zur Erzielung eines sachgerechten Ergebnisses sind die Haushaltsplanansätze soweit erforderlich zu korrigieren. Dabei genügt es, sich auf Korrekturen zu beschränken, die eine signifikante Auswirkung auf den Haushaltsschlüssel haben. Dies können z. B. sein:

Abzüge

- 42 - Erhebliche Finanzzuweisungen, die nicht dazu bestimmt sind, für die Tätigkeit der Einrichtung zur Verfügung zu stehen, sondern an andere Empfänger weitergeleitet werden (z. B. Zuschüsse an Private und Unternehmen, Sozialleistungen); vgl. auch Rn. 14.
- Neukreditaufnahmen, wenn diese das sachgerechte Ergebnis verzerren würden.

Hinzurechnungen

- 43 Wesentliche Personal- und Sachmittel, die in dem Budgetansatz nicht berücksichtigt sind (z. B. Zuschläge für Beihilfe- und Versorgung, Büroräume und Liegenschaften). Dabei kann auf die pauschalen Zuschläge in den jeweiligen Rundschreiben zu Personal- und Sachkosten zurückgegriffen werden, wie sie von Bund¹ und Ländern jährlich veröffentlicht werden.

Ermittlung der Einnahmen des unternehmerischen Bereichs

¹ Personalkostensätze 2020 s. Schreiben des BMF vom 28. Mai 2021 II A 3 - H 1012-10/07/0001 :023 (2021/0242683).

- 44 Für die Ermittlung der Einnahmen des unternehmerischen Bereichs gelten die Ausführungen unter III.1. entsprechend. Dabei sind als Einnahmen der jeweiligen Einrichtung die Einnahmen zum Ansatz zu bringen, die durch ihre unternehmerische Tätigkeit generiert werden. Das gilt auch, wenn sie an anderer Stelle im Haushaltsplan verbucht werden.
- 45 Für die Berechnung des Haushaltsschlüssels und die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern gelten im Übrigen die Ausführungen unter III.1. entsprechend.

V. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom xx. xxx xxxx – x C x – S 7xxx/xx/xxxxx (xxxx/xxxxxxx), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Abschnitt 2b.1 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

- a) Der bisherige Inhalt wird Satz 1.
- b) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 angefügt:

„²Zu den Aufteilungsmethoden für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs bei unternehmerisch tätigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts vgl. BMF-Schreiben vom xx.xx.2022, BStBl I S. xxx.“

2. Abschnitt 15.19 Abs. 5 wird wie folgt geändert:

- a) Der bisherige Inhalt wird Satz 1.
- b) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 angefügt:

„²Zu den Aufteilungsmethoden für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs bei unternehmerisch tätigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts vgl. auch BMF-Schreiben vom xx.xx.2022, BStBl I S. xxx.“

VI. Anwendungsregelung

Die Grundsätze dieses BMF-Schreibens gelten erstmals für Besteuerungszeiträume unter Geltung von § 2b UStG, die nicht der Erklärung nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG unterliegen.

Schlussbestimmungen

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen – Steuern – Steuerarten – Umsatzsteuer – Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

ENTWURF