



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 13. Februar 2024

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

BETREFF **Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze im Sinne von § 15 Abs. 4 Satz 3
UStG;
Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels**

GZ **III C 2 - S 7306/22/10001 :001**

DOK **2024/0128292**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

I. Grundlagen zur Vorsteueraufteilung.....	1
II. Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels.....	2
III. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses	5
IV. Anwendungsregelung	7
Schlussbestimmung.....	7

I. Grundlagen zur Vorsteueraufteilung

- 1 Verwendet ein Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine in Anspruch genommene sonstige Leistung sowohl für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausschließen, hat er die angefallenen Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. Nach dem Unionsrecht (Art. 173 Abs. 1 und Art. 174 MwStSystRL) ist für die Aufteilung im Grundsatz ein auf die

Seite 2 Gesamtheit der von dem Unternehmer bewirkten Umsätze bezogener Umsatzschlüssel (Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzuges, „Gesamtumsatzschlüssel“) anzuwenden. Der Pro-rata-Satz wird nach Art. 175 Abs. 1 MwStSystRL auf Jahresbasis in Prozent festgesetzt und auf einen vollen Prozentsatz aufgerundet.

- 2 Die Mitgliedstaaten können jedoch nach Art. 173 Abs. 2 MwStSystRL von diesem Grundsatz abweichen. Von dieser Möglichkeit hat der deutsche Gesetzgeber mit § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG in Form des Vorranges der „anderen wirtschaftlichen Zurechnung“ vor einer Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze (Gesamtumsatzschlüssel) Gebrauch gemacht.
- 3 Die Vorsteueraufteilung muss nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel erfolgen. Kommen neben dem Gesamtumsatzschlüssel (gleichbedeutend mit gesamtumsatzbezogenem oder gesamtunternehmensbezogenem Umsatzschlüssel) andere Aufteilungsschlüssel in Betracht, ist ein anderer Aufteilungsschlüssel anzuwenden, wenn er ein präziseres Ergebnis liefert. Kommen neben dem Gesamtumsatzschlüssel mehrere andere präzisere Aufteilungsschlüssel in Betracht, ist nicht zwingend die präziseste Methode anzuwenden. Die Auswahl der anzuwendenden präziseren Methode obliegt in diesen Fällen dem Unternehmer; das Finanzamt kann sie jedoch daraufhin überprüfen, ob sie sachgerecht ist (vgl. auch Abschnitt 15.17 Abs. 3 UStAE).
- 4 Der EuGH hat mit Urteil vom 16. Juni 2016, C-186/15, Kreissparkasse Wiedenbrück, BStBl II 2016 S. xxx, entschieden, dass Art. 175 Abs. 1 MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, die in dieser Bestimmung vorgesehene Rundungsregel anzuwenden, wenn der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzuges nach einer der abweichenden Methoden des Art. 173 Abs. 2 MwStSystRL berechnet wird. Weiterhin sind danach Art. 184 ff. MwStSystRL dahingehend auszulegen, dass die Mitgliedstaaten in dem Fall, dass der Pro-rata-Satz nach einer abweichenden Methode berechnet worden ist, nur dann verpflichtet sind, die Rundungsregel nach Art. 175 Abs. 1 MwStSystRL im Fall der Vorsteuerberichtigung anzuwenden, wenn diese Rundungsregel zur Bestimmung des ursprünglichen Vorsteuerabzugsbetrags angewandt wurde.

II. Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels

- 5 Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Aufteilung der Vorsteuer nach § 15 Abs. 4 UStG unter Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels Folgendes:
- 6 Unter eine „andere wirtschaftliche Zurechnung“ im Sinne von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG im Vergleich zu einer Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze fallen auch Aufteilungsschlüssel, die zwar auf Umsatzzahlen beruhen, jedoch nicht der Berechnung nach Art. 173 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 174 und 175 MwStSystRL folgen. Denn dann handelt es sich ggf. um eine zu

einem „präziseren Ergebnis“ führende Aufteilung. Nur bei der Berechnung des Aufteilungsschlüssels auf Basis der Umsätze des gesamten Unternehmens (Gesamtumsatzschlüssel) nach den folgenden Regelungen liegt eine Aufteilung „nach dem Verhältnis der Umsätze“ im Sinne von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG vor.

- 7 Der Gesamtumsatzschlüssel ergibt sich aus einem Bruch, der sich aus dem Verhältnis der Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, zum Gesamtumsatz des Unternehmers zusammensetzt, jeweils bezogen auf den Besteuerungszeitraum (Kalenderjahr). Einführen und innergemeinschaftliche Erwerbe sind keine Umsätze in diesem Sinne und daher nicht in den Umsatzschlüssel einzubeziehen. Gleiches gilt für Umsätze, für die der Unternehmer als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 1 oder 2 in Verbindung mit Abs. 5 UStG schuldet.
- 8 Für die Berechnung des Gesamtumsatzschlüssels ist im Zähler der Nettobetrag aller zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze des Unternehmens im betroffenen Kalenderjahr anzusetzen. Hierzu gehören auch unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b oder 9a UStG.
- 9 Im Nenner ist der Nettobetrag des Gesamtumsatzes (Summe nach Rn. 8 zuzüglich der nach § 15 Abs. 2 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze) des Unternehmens im betroffenen Kalenderjahr anzusetzen. Subventionen sind nur zu berücksichtigen, wenn sie unmittelbar mit dem Preis der Lieferung oder sonstigen Leistung zusammenhängen und daher Teil der Gegenleistung im Sinne von § 10 Abs. 1 UStG sind. Andere Subventionen sind – im Gegensatz zu einer möglichen Berücksichtigung bei der Ermittlung eines präziseren Aufteilungsschlüssels – nicht zu berücksichtigen.
- 10 Der Umsatzschlüssel soll die reguläre wirtschaftliche Betätigung widerspiegeln. Um ihn nicht durch den Ansatz von Hilfs- und Zusatzgeschäften zu verfälschen, sind folgende Umsätze weder im Zähler noch im Nenner zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob sie steuerpflichtig oder steuerfrei sind:
 - Umsätze aus dem Verkauf von Berichtigungsobjekten im Sinne von § 15a Abs. 1 UStG (in der Regel ertragsteuerliches Anlagevermögen, unionsrechtlich „Investitionsgüter“), aus sonstigen Leistungen im Sinne von § 15a Abs. 4 UStG (sonstige Leistungen, für die in einer Steuerbilanz ein Aktivierungsgebot bestünde) und ggf. – bei einem gesonderten Verkauf – auch aus Berichtigungsobjekten im Sinne von § 15a Abs. 3 und 6 UStG, vgl. hierzu auch Abschnitt 15a.1 Abs. 2 UStAE,
 - Hilfsumsätze aus Grundstücks- und Finanzgeschäften,

- Umsätze nach § 4 Nummer 8 Buchstabe a bis h UStG, soweit es sich um Hilfsumsätze handelt und
 - Einnahmen, die ihrer Art nach nicht dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer unterliegen (z. B. aus Geschäftsveräußerungen nach § 1 Abs. 1a UStG oder Kapitalerträgen).
- 11 Es ist jeweils auf die Regelungen zur umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage abzustellen. Versteuert der Unternehmer Leistungen nach § 25 oder § 25a UStG, ist abweichend hiervon sowohl bei dem Betrag nach Rn. 8 als auch bei dem Betrag nach Rn. 9 das vereinnahmte Entgelt (Verkaufspreis abzüglich Umsatzsteuer) zu berücksichtigen, nicht nur der sich nach diesen Regelungen ergebende steuerpflichtige Betrag.
- 12 Die Umsätze sind nach der Steuerentstehung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 5 UStG zu berücksichtigen. Insbesondere sind im Fall einer Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) Umsätze in dem Besteuerungszeitraum zu berücksichtigen, in dem sie vereinnahmt worden sind. Änderungen des Entgelts im Sinne von § 17 UStG sind für den Besteuerungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die Änderung eingetreten ist.
- 13 Bei einer Vorsteueraufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel ist der Prozentsatz der abzugsfähigen Vorsteuern auf volle Prozentpunkte aufzurunden (siehe Art. 175 Abs. 1 MwStSystRL). Bei der Anwendung eines anderen, präziseren Aufteilungsschlüssels findet diese Rundungsregel dagegen keine Anwendung (vgl. EuGH-Urteil C-186/15, siehe Rn. 4), in diesen Fällen ist auf die zweite Nachkommastelle aufzurunden.
- 14 Der Gesamtumsatzschlüssel kann im Voranmeldungsverfahren auf einer vorläufigen Basis (z. B. auf Grundlage des vorangegangenen Jahres) angewandt und in der Jahresfestsetzung auf den endgültigen Prozentsatz berichtigt werden (siehe auch Abschnitt 15.16 Abs. 2a UStAE).
- 15 Aufgrund der bei Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels im Jahresvergleich regelmäßig schwankenden Prozentsätze sind bei Berichtigungsobjekten im Sinne von § 15a UStG innerhalb des Berichtigungszeitraums die Voraussetzungen für eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG jährlich zu prüfen. Dabei ist für den Fall, dass der ursprüngliche Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs gemäß Rn. 13 auf volle Prozentpunkte aufgerundet wurde, auch während des gesamten Berichtigungszeitraums der Prozentsatz der abzugsfähigen Vorsteuern auf volle Prozentpunkte aufzurunden (vgl. EuGH-Urteil C-186/15, Kreissparkasse Wiedenbrück, siehe Rn. 4), unabhängig von der in dem Berichtigungsjahr angewandten Methode.

III. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

16 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 7. Februar 2024 – III C 3 – S 7352/24/10001 :001 (2024/0021317), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Abschnitt 15.15 Abs. 2 Beispiel 2 Satz 7 wird wie folgt gefasst:

„⁷Da keine andere Form der wirtschaftlichen Zurechnung erkennbar ist, ist der **Gesamtumsatzschlüssel** als sachgerechte Schätzmethode anzuerkennen (§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG, vgl. auch **Abschnitt 15.17 Abs. 3a**).“

2. Abschnitt 15.16 Abs. 3 wird wie folgt geändert:

a) Der bisherige Inhalt wird Satz 1.

b) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 angefügt:

„²**Die Anwendung eines Umsatzschlüssels (Gesamt- oder Teilumsatzschlüssel, vgl. Abschnitt 15.17 Abs. 3 und 3a) macht es wegen der im Jahresvergleich regelmäßig schwankenden Umsatzhöhen erforderlich, in den Folgejahren die Voraussetzungen des § 15a UStG zu prüfen (siehe auch Abschnitt 15a.2 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 Buchstabe c).**“

3. Abschnitt 15.17 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „**Aufteilungsschlüssel**“ eingefügt.

b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 3 wird das Wort „Umsatzschlüssel“ durch die Wörter „**Gesamtumsatzschlüssel (siehe Absatz 3a)**“ ersetzt.

bb) In Satz 4 wird das Wort „Umsatzschlüssel“ durch das Wort „**Gesamtumsatzschlüssel**“ ersetzt.

cc) Nach Satz 4 werden folgende Sätze 5 und 6 eingefügt:

„⁵**Auch eine Aufteilung, die auf Umsatzzahlen nur eines Teils der Umsätze beruht (Teilumsatzschlüssel, z. B. ein objekt- oder abteilungsbezogener Umsatzschlüssel), stellt eine andere Methode der wirtschaftlichen Zuordnung dar und geht dem Gesamtumsatzschlüssel daher vor.** ⁶**Der Prozentsatz eines Aufteilungsschlüssels nach einer anderen wirtschaftlichen**

Zuordnung ist auf die zweite Nachkommastelle aufzurunden (keine Anwendung der Rundungsregelung nach Artikel 175 Abs. 1 MwStSystRL, vgl. EuGH-Urteil vom 16.06.2016, C-186/15, Kreissparkasse Wiedenbrück, BStBl II 2024 S. xxx).“

dd) Der bisherige Satz 5 wird neuer Satz 7 und wie folgt gefasst:

„⁷Kommen mehrere andere präzisere Aufteilungsschlüssel in Betracht, ist nicht zwingend die präziseste Methode anzuwenden (zur Ausnahme bei gemischt genutzten Grundstücken siehe Absatz 7).“

ee) Die bisherigen Sätze 6 und 7 werden die neuen Sätze 8 und 9.

ff) Die bisherigen Sätze 8 und 9 werden die neuen Sätze 10 und 11 und wie folgt gefasst:

„¹⁰Stellt sich ein angewandter Aufteilungsschlüssel im Nachhinein als nicht sachgerecht heraus, hat der Unternehmer die Möglichkeit, einen sachgerechten und präziseren Aufteilungsschlüssel zu wählen. ¹¹Wenn er diese Möglichkeit nicht wahrnimmt, kann die Finanzverwaltung einen von ihr ermittelten sachgerechten und präziseren Aufteilungsschlüssel anwenden.“

c) Nach Absatz 3 wird folgender Absatz 3a eingefügt:

„(3a) ¹Eine Aufteilung nach den Gesamtumsätzen des Unternehmers (Gesamtumsatzschlüssel) kann nur erfolgen, wenn kein präzisere Aufteilungsschlüssel im Sinne von Absatz 3 in Betracht kommt. ²Der Gesamtumsatzschlüssel ergibt sich aus einem Bruch, der sich aus dem Verhältnis des Nettobetrag der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze des Unternehmers zum Nettobetrag seiner Gesamtumsätze zusammensetzt, jeweils bezogen auf ein Kalenderjahr. ³Nicht zu diesen Umsätzen gehören Einfuhren, innergemeinschaftliche Erwerbe und die Bemessungsgrundlage zu Steuerbeträgen, die der Unternehmer nach § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5 UStG schuldet. ⁴Ebenfalls nicht in die Nettobeträge einzu beziehen sind Umsätze aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern oder sonstigen Leistungen, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wurden (regelmäßig solche nach § 15a Abs. 1 und 4 UStG, ggf. bei gesondertem Verkauf auch solche nach § 15a Abs. 3 und 6 UStG), Hilfsumsätze mit Grundstücks- und Finanzumsätzen, Hilfsumsätze nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis h UStG und Umsätze, die ihrer Art nach nicht dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer unterliegen (z. B. Geschäftsveräußerungen nach § 1 Abs. 1a UStG, Kapitalerträge). ⁵Es ist jeweils auf die Regelungen zur umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage abzustellen. ⁶Versteuert der Unternehmer Leistungen nach § 25 oder § 25a UStG, ist abweichend hiervon das vereinnahmte Entgelt (Verkaufspreis abzüglich Umsatzsteuer) zu berücksichtigen, nicht nur der sich nach diesen Regelungen ergebende steuerpflichtige Betrag. ⁷Bei einer Vorsteueraufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel ist der Prozentsatz der abzugsfähigen Vorsteuern auf volle Prozentpunkte aufzurunden (vgl. Artikel 175 Abs. 1 MwStSystRL). ⁸Zur Anwendung eines vorläufigen Aufteilungsschlüssels im Voranmeldungsverfahren siehe Abschnitt 15.16 Abs. 2a.“

d) Absatz 7 Satz 5 Nummer 1 wird wie folgt geändert:

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

„(Gesamtumsatzschlüssel nach Absatz 3a oder z. B. dem objektbezogenen Umsatzschlüssel nach Nummer 2)“.

bb) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 eingefügt:

„²Abweichend von Absatz 3 geht dabei im Regelfall der Flächenschlüssel auch dem objektbezogenen Umsatzschlüssel – als ebenfalls präziserem Aufteilungsschlüssel – vor (vgl. BFH-Urteil vom 10.08.2016 – XI R 31/09, a. a. O.).“

cc) Die bisherigen Sätze 2 bis 8 werden die neuen Sätze 3 bis 9.

4. Abschnitt 15a.2 Abs. 2 Satz 3 Nummer 1 Buchstabe c wird wie folgt gefasst:

„c) wenn sich das prozentuale Verhältnis ändert, nach dem die abziehbaren Vorsteuern ursprünglich nach § 15 Abs. 4 UStG aufgeteilt worden sind (z. B. durch Anwendung des Gesamt- oder eines Teilumsatzschlüssels); im Fall einer Aufrundung auf volle Prozentpunkte nach Abschnitt 15.17 Abs. 3a ist auch während des gesamten Berichtszeitraums der Betrag der dann geltenden Verhältnisse auf volle Prozentpunkte aufzurunden (vgl. EuGH-Urteil vom 16.06.2016, C-186/15, Kreissparkasse Wiedenbrück, BStBl II 2024 S. xxx),“

IV. Anwendungsregelung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Schlussbestimmung

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag