

Das Landeskirchenamt

Landeskirchenamt Postfach 10 10 51 33510 Bielefeld

An die Kirchenkreise – Kreiskirchenämter,
Superintendentinnen und Superintendenden,
Verwaltungsleiterinnen und Verwaltungsleiter,
Presbyterien und Kreissynodalvorstände,
Verbände kirchlicher Körperschaften,
Ämter und Einrichtungen
der Ev. Kirche von Westfalen
nachrichtlich: Mitglieder der Kirchenleitung
und Dezernate des Landeskirchenamtes

Ihr Zeichen	Ihr Schreiben vom	Unser Zeichen (bei Antwort bitte angeben)	Datum
		972.310	15.08.2024

Rundschreiben 15 /2024

Neuausrichtung der Besteuerung der öffentlichen Hand - Aktuelle BMF-Schreiben -

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit unseren Rundschreiben 22/2021 vom 01.07.2021 und den entsprechenden Vorläufern aus den Jahren 2016, 2017 und 2018 hatten wir über den bevorstehenden Systemwechsel bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand informiert. Durch die Einführung des § 2 b UStG voraussichtlich zum 01.01.2027 gibt es einige Änderungen, die seitens der öffentlichen Hand zu beachten sind.

Das Bundesfinanzministerium hat im Juni zwei BMF-Schreiben veröffentlicht, die für juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) von erheblicher Bedeutung sind. Nachfolgend erläutern wir kurz den Inhalt. Für eine umfassende Information lesen Sie bitte die im Anhang befindlichen BMF-Schreiben.

1. Umsatzsteuer; Umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen; Bedeutung des mit Zahlungen verbundenen Zwecks

**BMF-Schreiben vom 11.06.2024, GZ III C 2 – S 7200/19/10001 :028,
DOK 2024/0406096; BStBl I 2024,979**

Dieses BMF-Schreiben grenzt zwischen einem Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlender) und einem nicht steuerbaren, „echten“ Zuschuss ab.

- 2 -

Für die Einordnung als steuerbare oder nicht steuerbare Leistung kommt es vorrangig auf die bedachte Person und auf den Förderzweck an. Wichtig für die Abgrenzung ist, ob eine bestimmte Gegenleistung seitens des Zuschussempfängers an den Zuschussgeber erfolgen soll oder ob keine Gegenleistung bzw. Tätigkeit an den Zuschussgeber erfolgt.

In dem Fall, den der BFH zu entscheiden hatte, wurden Zahlungen einer Gemeinde an einen Sportverein im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung einer zu dem langfristigen Eigenverbrauch überlassenen Sportanlage, die es dem Sportverein ermöglichen sollte, sein Sportangebot aufrechtzuerhalten, als nicht umsatzsteuerbare (echte) Zuschüsse eingeordnet. Maßgeblich für die Einordnung als echter Zuschuss ist, dass der Zahlungsempfänger aus struktur-/ allgemeinpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen agiert und nicht aus eigenwirtschaftlichen Gründen.

Durch die langjährige Nutzungsüberlassung und dem Fehlen einer Verpflichtung des Sportvereins, Angebote von Sportveranstaltungen vorzuhalten, ging der BFH davon aus, dass keine konkrete Gegenleistung erbracht werden sollte. Somit fehlte es an einem Leistungsaustausch. Der Vorsteuerabzug wurde folglich versagt.

Es ist also unabhängig von der Bezeichnung der Zahlung als „Zuschuss, Beihilfe, Zuwendung, Prämie, Ausgleichsbetrag, Kostenerstattung oder Ähnliches“ immer zu prüfen, ob es sich de facto um

- ein Entgelt für eine Leistung an den Zahlenden im Austauschverhältnis **oder**
- ein zusätzliches Entgelt von einem Dritten (zur Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung/im Interesse des Leistungsempfängers) **oder**
- einen echten, nicht steuerbaren Zuschuss (wenn Zahlungen unabhängig von einer bestimmten Leistung erbracht werden oder nur erbracht werden, um den Unternehmenszweck zu erfüllen oder allgemein, um überhaupt tätig werden zu können.)

handelt.

2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – § 2b UStG; Vorsteuerabzug bei unternehmerisch tätigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts

**BMF-Schreiben vom 12.06.2024, GZ III C 2 - S 7300/22/10001 :001,
DOK 2024/0514307**

Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs von jPdöR sind vorrangig die allgemein geltenden Regelungen anzuwenden. Dafür sind die Betätigungen der jPdöR vorab in unternehmerische (wirtschaftliche) und nichtunternehmerische Betätigungen einzuordnen.

Handelt es sich um ausschließlich wirtschaftliche Betätigungen, so ist die Inanspruchnahme des vollen Vorsteuerabzugs zulässig. Bei den teilunternehmerischen Betätigungen gilt es zu unterscheiden, ob es sich um nichtunternehmerische Betätigungen im engeren oder im weiteren Sinne handelt. Nicht wirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne sind alle nichtunternehmerischen Tätigkeiten, die nicht unternehmensfremd (privat) sind, bspw. hoheitliche Tätigkeiten. Für die Teilleistung, die den hoheitlichen Bereich betrifft, kann man somit keine Vorsteuer in Abzug bringen.

Nichtunternehmerische Betätigungen sind dann als unternehmensfremd anzusehen; bspw. bei Entnahmen für den privaten Bereich des Personals. Diese stellen für jPdöR eher die Ausnahme dar.

Berechtigt zum Vorsteuerabzug sind grundsätzlich nur die Eingangsleistungen, die auf die wirtschaftlichen Betätigungen ausgelegt sind. Schwieriger ist die Zuordnung, wenn die Betätigung nur in Teilen als wirtschaftlich anzusehen ist. Entsprechend der wirtschaftlichen Nutzung kann die Vorsteuer aus den Eingangsumsätzen anteilig gezogen werden.

Mit dem BMF-Schreiben vom 12.06.2024 versucht die Finanzverwaltung nun eine einheitliche Vereinfachung des Vorsteuerabzugs für die vielseitig und unterschiedlich ausgeprägten jPdöR zu schaffen.

Für größere jPdöR besteht die Vereinfachung in Bezug auf teilunternehmerisch verwendete Leistungen in der Verwendungsmöglichkeit eines sog. „Einnahmeschlüssels“. Demgegenüber können kleinere jPdöR mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen von höchstens 45 TEUR den sog. „pauschalen Vorsteuersatz“ anwenden.

$$\text{pauschaler VSt Satz in \%} = \frac{\text{übrige Ausgaben, gekürzt um 20 \% Unsicherheitsabschlag} \times 100 \times 19/119}{\text{Summe Personalausgaben und übrige Ausgaben (Gesamtausgaben)}}$$

Spezielle Regelungen gibt es für gemischt genutzte Grundstücke. Liegt ein solcher Sachverhalt vor, ist ein sachgerechter Schlüssel zu wählen.

Es ist gemäß dem BMF somit zulässig, die Vereinfachungen zu verwenden, selbst wenn bei einer genauen Ermittlung der Vorsteuerabzug höher ausfallen könnte. Dadurch soll vermieden werden, dass ein unverhältnismäßig hoher Aufwand in Folge der Ermittlung des Vorsteuerabzugs entsteht.

Der pauschale Vorsteuerschlüssel wird durch die Rechnungsprüfung sinnvollerweise akzeptiert, weil bei einer wirtschaftlichen Haushaltsführung nicht nur der finanzielle Aufwand, sondern auch der organisatorische Aufwand in die Berechnung und dem Nachhalten (§ 15a UStG) einfließen.

Das BMF erklärt mittels einiger Beispiele, wie der Einnahmeschlüssel zu bilden ist.

Grundlage der Ermittlung ist die Quote, die sich folgendermaßen berechnen lässt:

$$Quote = \frac{\text{Einnahmen aus unternehmerischem Bereich} \times 100}{\text{Einnahmen unternehmerischen} + \text{nichtunternehmerischen Bereich (Gesamteinnahmen)}}$$

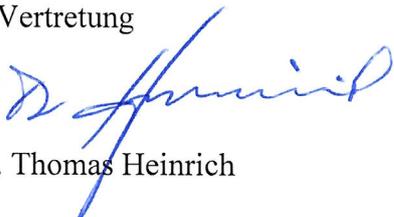
Ergibt sich bei der Berechnung eine Quote von < 10 %, so sind die gemischt genutzten Gegenstände nicht dem wirtschaftlichen Bereich zuzuordnen. Folglich ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Für die Beschaffung von Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Verbrauchsmaterialien (z.B. Büromaterial) und bei sonstigen Leistungen ist diese Grenze hingegen unbeachtlich. Auf Grund der Vielzahl an Kleinmaterialien kann in diesem Fall auch bei einer Quote von weniger als 10 % die Vorsteuer geltend gemacht werden.

Beträgt die Quote > 10 %, so ist grundsätzlich der Vorsteuerabzug nach § 15a UStG (inkl. der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV) zu korrigieren. Gemäß § 44 Abs. 2 UStDV ist keine Berichtigung notwendig, sofern keine Änderung der maßgebenden Verhältnisse von mehr als 10 % eingetreten sind und der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für dieses Kalenderjahr zu berichtigen ist, nicht mehr als 1000 € beträgt. Gemäß § 44 Abs. 3 ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a des Gesetzes abweichend von § 18 Abs. 1 und 2 des Gesetzes erst im Rahmen der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum durchzuführen, in dem sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben, sofern der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für das Kalenderjahr bei einem Wirtschaftsgut zu korrigieren ist, 6000 € nicht übersteigt.

Bei teilunternehmerisch verwendeten Leistungsbezügen, die ausschließlich von einem abgrenzbaren Teilbereich der jPöR (z.B. Betrieb gewerblicher Art, Eigenbetrieb) genutzt werden, kann ein einrichtungsbezogener Einnahmeschlüssel als Basis für die Vorsteueraufteilung verwendet werden

Ferner möchten wir darauf hinweisen, dass es zu den Neuerungen, die aus den o.g. BMF-Schreiben resultieren, **Schulungen** geben wird. Diesbezüglich kommen wir zu entsprechender Zeit auf Sie zu.

Mit freundlichen Grüßen
In Vertretung



Dr. Thomas Heinrich



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 11. Juni 2024

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

BETREFF **Umsatzsteuer;
Umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen; Bedeutung des mit Zahlungen
verbundenen Zwecks;**

GZ **III C 2 - S 7200/19/10001 :028**

DOK **2024/0406096**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

I. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses	1
II. Anwendungsregelung	3
Schlussbestimmungen	3

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Abgrenzung zwischen einem Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlenden) und einem nicht steuerbaren "echten" Zuschuss bezüglich der Bedeutung des mit der Zahlung verbundenen Zweckes Folgendes:

I. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 17. Mai 2024 - III C 3 - S 7160-h/22/10001 :016 (2024/0444870), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wird in Abschnitt 10.2 wie folgt geändert:

1. Absatz 2 wird wie folgt geändert:

a) Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„³Die Abgrenzung zwischen einem Entgelt für eine Leistung an den Zahlenden und einem nicht steuerbaren echten Zuschuss ist vor allem nach der Person des Bedachten und dem Förderungsziel vorzunehmen.“

b) Nach Satz 3 wird folgender Satz 4 eingefügt:

„⁴Dementsprechend ist bei Zuschüssen entscheidend, ob dem Zuschussgeber eine bestimmte Leistung zugewendet werden soll oder ob vielmehr die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers nicht für den Zahlenden als Leistungsempfänger bestimmt ist, wobei als Indiz u. a. der vom Zahlenden verfolgte Zweck dient, vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2021 – V R 17/20, BStBl II 2024 S. XXX.“

c) Die bisherigen Sätze 4 bis 9 werden die neuen Sätze 5 bis 10.

d) Nach Satz 10 Beispiel 4 wird folgendes Beispiel 5 angefügt:

„Beispiel 5:

¹Die Gemeinde G hat im Wege eines Geschäftsbesorgungsvertrages die Bewirtschaftung und den Erhalt einer im Gemeindegebiet belegenen Sporthalle auf den Sportverein V übertragen. ²Nach diesem Vertrag übertrug G die Befugnis an V, die Sporthalle zur regelmäßigen oder einmaligen Ausübung von Vereins- und Betriebssport und zur gewerblichen und nicht gewerblichen privaten Nutzung zu sportlichen Zwecken im Namen und auf Rechnung der G zu vermieten. ³G zahlte aufgrund des Geschäftsbesorgungsvertrags an V jährlich einen bestimmten Betrag. ⁴Die Geschäftsbesorgung umfasste das Einziehen des Mietzinses unter Einschluss etwaiger Mahn- und Vollstreckungsverfahren.

⁵Aufgrund der Abgabe der Verwaltung der Sporthalle durch G an V sowie des Einziehens der Hallenmieten einschließlich des Mahn- und Vollstreckungswesens durch V wird die Grenze zum Leistungsaustausch überschritten (vgl. BFH-Urteile vom 05.08.2010 – V R 54/09, BStBl II 2011 S. 191, und vom 18.11.2021 – V R 17/20, a. a. O.). ⁶V erbringt - unter Berücksichtigung des von G verfolgten übergeordneten Zwecks - eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung (Bewirtschaftung und Erhalt der Liegenschaft) an G. ⁷Zum Entgelt gehören die Zuwendungen der G.“

2. Absatz 7 wird wie folgt geändert:

a) Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„⁴So sind Zahlungen echte Zuschüsse, die vorrangig dem leistenden Zahlungsempfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden (BFH-Urteile vom 13.11.1997 – V R 11/97, a. a. O., und vom 18.11.2021 – V R 17/20, BStBl II 2024 S. XXX).“

- b) Nach Satz 8 Beispiel 5 wird folgendes Beispiel 6 angefügt:

„Beispiel 6:

¹Dem Verein V wird nach einem mit der Gemeinde G geschlossenen Nutzungsvertrag eine Sportanlage zur langfristigen Eigennutzung unentgeltlich zur Verfügung gestellt. ²V hat gegenüber G keine konkreten Betreiberleistungen wie z. B. die Vorhaltung bestimmter Sportangebote zu erbringen. ³V erhält von G eine pauschale Kostenerstattung für die Bewirtschaftung.

⁴Die Zahlungen von G stellen einen echten nicht steuerbaren Zuschuss dar. ⁵G verfolgt mit diesen Zahlungen den Zweck, die Tätigkeit von V allgemein zu fördern und V in die Lage zu versetzen, seine gemeinnützige Tätigkeit auszuüben (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2021 – V R 17/20, a. a. O.).“

3. Absatz 9 wird wie folgt geändert:

- a) Nach Satz 5 wird folgender Satz 6 eingefügt:

„⁶Das ist nicht der Fall, wenn vertraglich vereinbarte Zahlungen aus den in Absatz 7 Sätze 3 und 4 genannten Gründen gewährt werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2021 – V R 17/20, BStBl II 2024 S. XXX).“

- b) Der bisherige Satz 6 wird neuer Satz 7.

II. Anwendungsregelung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Schlussbestimmungen

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.



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 12. Juni 2024

- 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 **2024/0514307**

(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	10
3.	Pauschaler Vorsteuersatz für jPöR mit einem geringen unternehmerischen Bereich ...	10
IV.	Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Bund und Länder	12
1.	Zentrale Beschaffung	13
2.	Alternative Vorsteueraufteilung für teilunternehmerische Leistungsbezüge nach Haushaltsansätzen	13
V.	Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses	15
	Anwendungsregelung	15
	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 wurden, es sei denn, diese Erklärung ist widerrufen worden. Durch Artikel 16 des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) wurde die optionale Übergangsfrist zur Anwendung des § 2b UStG um weitere zwei Jahre bis zum 31. Dezember 2024 verlängert.
- 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 (z. B. Direktzuordnung und sachgerechte Vorsteueraufteilung nach Abschnitt 15.17 UStAE). 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 Nr. 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).
- 7 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 abweichend von der unter Rn. 6 aufgeführten materiell-rechtlichen Rechtslage (Aufteilungsgebot) 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. 35 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. Keine besonderen Schwierigkeiten werden regelmäßig bei abgrenzbaren Teilbereichen mit kaufmännischem Rechnungswesen (z. B. entsprechend geführte Betriebe gewerblicher Art -BgA-, § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) vorliegen.
- 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 Es wird bei einer jPöR, die kamerale Berichtspflichten unterliegt, nicht beanstandet, wenn bei der Ermittlung der Schlüssel für die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen statt auf die Verhältnisse des laufenden Kalenderjahres auf die Verhältnisse in einem Zeitraum von zwölf Monaten, der im laufenden Jahr endet (z. B. zwischen dem 1. November des Vorjahres und dem 31. Oktober des laufenden Jahres), abgestellt wird, falls für die Ermittlung schwankende Verhältnisse (zum Beispiel das Verhältnis der Umsätze oder des Personaleinsatzes) zu berücksichtigen sind. Wenn dieser Zeitraum später geändert wird, dürfen einzelne Zeitabschnitte weder doppelt noch gar nicht berücksichtigt werden.
- 13 Die nachfolgenden Methoden gelten nicht für abhängige, aber umsatzsteuerrechtlich selbständige Tochtergesellschaften, Organgesellschaften und Gesellschaften nach der Sadaçor-Rechtsprechung des EuGH (siehe BMF-Schreiben vom 18. September 2019, BStBl I S. 921).

1. Einnahmeschlüssel für teilunternehmerisch verwendete Leistungsbezüge

- 14 Bei teilunternehmerisch verwendeten Leistungen kann die Vorsteueraufteilung in analoger Anwendung von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG (vgl. Rn. 6) nach einem Einnahmeschlüssel vorgenommen werden, wobei mit „Einnahmen“ hier die Nettobeträge ohne USt gemeint sind:

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

- 15 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, Durchleitungsspenden). Nicht dazu gehören ferner Finanzmittel aus der Aufnahme von Neukrediten, Anleihen und ähnlichen Finanzierungen (weil diese zurückgezahlt werden müssen) bzw. die Rückzahlungen von vergebenen Finanzmitteln.

- 16 Danach zu berücksichtigende zweckgebundene Einnahmen (Zuschüsse, Spenden usw.) sind verwendungsbezogen dem unternehmerischen bzw. nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen. Nichtzweckgebundene Einnahmen (allgemeine Finanzzuweisungen usw.) sind dem Bereich der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten i. e. S. zuzuordnen.
- 17 Die Quote des Einnahmeschlüssels ist auf die zweite Nachkommastelle aufzurunden.
- 18 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.
- 19 Die nach Rn. 18 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. Die Einnahmen nach Rn. 15 und 16 sind entsprechend in die zum Vorsteuerabzug berechtigenden und die ihn ausschließenden Umsätze aufzuteilen.

20 Beispiel 1:

Die Kommune A erzielt im Besteuerungszeitraum 01 folgende Einnahmen:

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

- 21 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.
- 22 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. 2 UStAE). Auf die Vereinfachungsregelung in Rn. 26 wird hingewiesen.
- 23 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.
- 24 Bei einer späteren Veräußerung des Berichtigungsobjekts unterliegt nur der unternehmerisch genutzte Teil des Gegenstandes der Umsatzsteuer. Weist die jPöR in einer Rechnung Umsatzsteuer auf den Gesamtkaufpreis gesondert aus, schuldet sie die auf den nichtwirtschaftlich i. e. S. genutzten Anteil ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG. Maßgebend für die unternehmerische Nutzung ist der zum Zeitpunkt der Veräußerung geltende Einnahmeschlüssel der ersten Stufe (siehe Rn. 18). Erfolgt die Veräußerung nach Ablauf des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG, darf der beim Verkauf angesetzte Umfang der unternehmerischen Nutzung des Gegenstandes nicht geringer sein als bei dessen Anschaffung oder Herstellung. 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.

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. $(9.500,00 \text{ €} \times 11,2 \% =) 1.064,00 \text{ €}$ geltend gemacht. Im Folgejahr 02 erhöht sich der zum Vorsteuerabzug berechtigende 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 $(23,38 \% \text{ abzüglich } 11,2 \% =) 12,18 \% \text{ erhöht}$. Da die Grenzen aus § 44 Abs. 1 und 2 UStDV überschritten sind, ergibt sich im Jahr 02 eine Vorsteuerberichtigung von $(9.500,00 \text{ €} \times 1/5 \times 12,18 \% =) 231,42 \text{ €}$ zugunsten der Kommune. Der Verkauf der Druckstraße i. H. v. 10.000 € netto unterliegt zu 23,38 % der Umsatzsteuer (vgl. Rn. 24). Mithin ist ein Betrag von 2.338,00 € netto zu versteuern, es entsteht eine USt von 444,22 €. In einer Rechnung über den Verkauf sind – neben den übrigen Rechnungspflichtangaben – folgende Beträge auszuweisen: Ein nicht steuerbarer Teilbetrag von 7.662,00 €, das steuerbare umsatzsteuerliche Entgelt (netto) von 2.338,00 € und die auf das Entgelt entfallende USt (19 %) i. H. v. 444,22 € (Bruttobetrag 10.444,22 €). 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. $(9.500,00 \text{ €} \times 3/5 \times 12,18 \% =) 694,26 \text{ €}$ zugunsten der Kommune.

- 25 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 Nr. 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.
- 26 Es wird abweichend von Rn. 22 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. 24). Hat sich die Kommune für eine Anwendung der Regelung nach Rn. 26 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 €.

- 27 Werden teilunternehmerisch verwendete Leistungsbezüge ausschließlich von einem abgrenzbaren Teilbereich der jPöR (z. B. Behörde, BgA, Eigenbetrieb) verwendet, kann der Vorsteueraufteilung ein einrichtungsbezogener Einnahmeschlüssel zugrunde gelegt werden. Die Gesamteinnahmen nach Rn. 14 sind in diesem Fall sachgerecht der Einrichtung anteilig zuzurechnen.

2. Regelungen für Grundstücke

- 28 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. 14 bis 27 zu berücksichtigen.

3. Pauschaler Vorsteuersatz für jPöR mit einem geringen unternehmerischen Bereich

- 29 JPöR, deren steuerpflichtiger Umsatz i. S. v § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr 45.000 € nicht überstiegen hat, können unter den Voraussetzungen der Rn. 10 einen pauschalen Vorsteuersatz in Anspruch nehmen.
- 30 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.

- 31 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.
- 32 Insgesamt ist der pauschale Vorsteuersatz damit nach folgender Formel zu berechnen:

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

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

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

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 €.

- 33 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.
- 34 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

- 35 Die Regelungen in Rn. 3 bis 28 gelten – unter den Voraussetzungen von Rn. 10 – 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 28 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.
- 36 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

- 37 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.
- 38 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.
- 39 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.
- 40 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.
- 41 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

- 42 Die Gebietskörperschaften Bund und Länder können anstelle des Einnahmeschlüssels gem. III.1. (Rn. 14 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.

- 43 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:
- 44 Abzüge:
- Erhebliche Finanzaufwendungen, 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. 15.
 - Neukreditaufnahmen, wenn diese das sachgerechte Ergebnis verzerren würden.
- 45 Hinzurechnungen:
- 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 Ansätze in den jeweiligen Rundschreiben zu Personal- und Sachkosten zurückgegriffen werden, wie sie von Bund¹ und Ländern jährlich veröffentlicht werden.
- 46 Für die Ermittlung der Einnahmen des unternehmerischen Bereichs gelten die Ausführungen unter III.1. (Rn. 14 bis 26) 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.
- 47 Für die Berechnung des Haushaltsschlüssels und die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern gelten im Übrigen die Ausführungen unter III.1. (Rn. 14 bis 28) entsprechend.

¹ Jährliche Schreiben des BMF „Personal- und Sachkosten in der Bundesverwaltung für Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen und Kostenberechnungen“ unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finzen/Bundeshaushalt/personalkostensaetze.html.

V. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

48 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 11. Juni 2024 – III C 2 – S 7200/19/10001 :028 (2024/0406096), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wird 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 12.06.2024, 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 12.06.2024, BStBl I S. xxx.“

Anwendungsregelung

49 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.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.