

BMF: Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel

Das BMF präzisiert seine Rechtsauffassung zur Vorsteueraufteilung.

Hintergrund

Verwendet ein Unternehmer die bezogenen Leistungen sowohl für Ausgangsleistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Ausgangsleistungen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, hat er die Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil aufzuteilen, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist (§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG). Unionsrechtlich ist grundsätzlich eine Aufteilung nach einem Gesamtumsatzschlüssel vorgesehen (Pro-rata-Satz, Art. 173 Abs. 1 MwStSystRL). Maßgeblich ist danach die Gesamtheit der bewirkten Umsätze. Die Mitgliedsstaaten können jedoch von diesem Grundsatz abweichen (Art. 173 Abs. 2 MwStSystRL). Bei der Ausübung ihres Ermessens dürfen die Mitgliedstaaten z.B. einen Investitionsschlüssel, Flächenschlüssel oder einen anderen geeigneten Schlüssel verwenden (EuGH, Ur. v. 13.03.2008, C-437/06, Securenta; EuGH, Ur. v. 08.11.2012, BLC Baumarkt). In Ausübung der Abweichungsbefugnis hat der deutsche Gesetzgeber in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG den Vorrang einer anderen wirtschaftlichen Zurechnung vor dem Gesamtumsatzschlüssel normiert.

Verwaltungsanweisung vom 13. Februar 2024

Nachdem sich das BMF im Jahr 2022 zur Vorsteueraufteilung im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden (BMF, Schreiben vom 20.10.2022, III C 2 - S 7306/19/10001 :003, BStBl. 2022 I S. 1497) und weiteren Fallkonstellationen (BMF, Schreiben vom 18.11.2022, III C 2 - S 7306/19/10002 :002, BStBl. 2022 I S. 1590) geäußert hat, konkretisiert es mit der Verwaltungsauffassung vom 13. Februar 2024 seine Rechtsauffassung zur Wahl des Aufteilungsschlüssels sowie zu den Voraussetzungen und zur Berechnung des Gesamtumsatzschlüssels.

Teilumsatzschlüssel

Umsatzschlüssel, die an einen Teil der Umsätze anknüpfen, können präziser sein (z.B. ein objekt- oder abteilungsbezogener Umsatzschlüssel, Abschn. 15.17 Abs. 3 Satz 5 UStAE). Diese Methode der wirtschaftlichen Zuordnung geht dem Gesamtumsatzschlüssel vor.

Wahl des sachgerechten Aufteilungsschlüssels

Unter mehreren Aufteilungsschlüsseln kann der Unternehmer wählen. Dabei muss er nicht zwingend den präzisesten Schlüssel anwenden (Abschn. 15.17 Abs. 3 Satz 7 UStAE). Stellt sich ein angewandter Aufteilungsschlüssel im Nachhinein als nicht sachgerecht heraus, hat der Unternehmer die Möglichkeit, einen sachgerechten und präziseren Aufteilungsschlüssel zu wählen (Abschn. 15.17 Abs. 3 Satz 10 UStAE). Wählt der Unternehmer keinen präziseren Schlüssel, kann die Finanzverwaltung einen von ihr ermittelten, sachgerechten Aufteilungsschlüssel anwenden (Abschn. 15.17 Abs. 3 Satz 11 UStAE).

Flächenschlüssel bei Gebäuden

Das BMF hält daran fest, dass bei gemischt genutzten Gebäuden regelmäßig der Flächenschlüssel dem objektbezogenen Umsatzschlüssel als Aufteilungsmethode vorzuziehen ist (Abschn. 15.17 Abs. 7 Satz 5 Nr. 1 Satz 2 UStAE).

Berechnung des Gesamtumsatzschlüssels

Wird ein Gesamtumsatzschlüssel angewendet, ergibt sich der Prozentsatz des Vorsteuerabzugs nach einem Bruch, der sich aus dem Verhältnis der Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, zum Gesamtumsatz des Unternehmers, bezogen auf das Kalenderjahr, zusammensetzt (Abschn. 15.17 Abs. 3a Satz 2 UStAE). Im Zähler ist der Nettobetrag aller zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze im betroffenen Kalenderjahr einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben zu erfassen. Im Nenner ist der Nettobetrag des Gesamtumsatzes anzusetzen. Umsätze aus dem Verkauf von Berichtigungsobjekten, bestimmte Hilfsumsätze, Einnahmen aus Geschäftsveräußerungen i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG oder Kapitalerträge bleiben unberücksichtigt (Abschn. 15.17 Abs. 3a Satz 4 UStAE). Die Rundungsregelung des Art. 175 Abs. 1 MwStSystRL ist nur bei Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels anzuwenden (Abschn. 15.17 Abs. 3a Satz 7

UStAE). Damit schließt sich das BMF der EuGH-Rechtsprechung an (EuGH, Urteil vom 16.06.2016, C-186/16, Kreissparkasse Wiedenbrück). Bei der Anwendung eines anderen Aufteilungsschlüssels ist auf die zweite Nachkommastelle aufzurunden (Abschn. 15.17 Abs. 3 Satz 6 UStAE).

Vorsteuerkorrektur

Der Gesamtumsatzschlüssel des Vorjahres kann im Voranmeldungsverfahren vorläufig angewandt und in der Jahresfestsetzung berichtigt werden (Abschn. 15.16 Abs. 2a UStAE). Bei der Anwendung eines Gesamt- oder Teilumsatzschlüssels ist eine Prüfung nach § 15a UStG regelmäßig jährlich erforderlich.

Anwendbarkeit

Die Verwaltungsgrundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Anmerkung

Nach wie vor kann der Unternehmer grundsätzlich entscheiden, welchen Vorsteuerschlüssel er anwendet. Es muss sich dabei nicht um den präzisesten Aufteilungsschlüssel handeln. Nimmt der Unternehmer keine sachgerechte Aufteilung vor, kann das Finanzamt einen von ihm gewählten, sachgerechten Schlüssel anwenden. Dabei lässt es das BMF offen, unter welchen Voraussetzungen ein Aufteilungsschlüssel sachgerecht ist.

Betroffene Norm

§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 13.02.2024, III C 2 - S 7306/22/10001 :001

Ihre Ansprechpartner

Dr. Diana-C. Kurtz

Senior Manager

dkurtz@deloitte.de

Tel.: +4989290368025

Dr. Ulrich Grünwald

Partner

ugruenwald@deloitte.de

Tel.: +493025468258

Fernando Campal

Consultant

fecampal@deloitte.de

Tel.: +4930254685890

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.