



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](mailto:poststelle@bmf.bund.de)

DATUM 18. November 2022

**- E-Mail-Verteiler U1 -**

**- E-Mail-Verteiler U2 -**

BETREFF **Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG;  
Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 16. November 2016 – V R 1/15, vom 23. Oktober  
2019 – XI R 18/17 und vom 23. Oktober 2019 – V R 46/17**

GZ **III C 2 - S 7306/19/10002 :002**

DOK **2022/1107878**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

## Inhaltsverzeichnis

I. Einführung.....	1
II. BFH-Rechtsprechung zur Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG .....	2
III. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses .....	3
Schlussbestimmungen .....	4

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

### I. Einführung

- 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 ist für die Aufteilung im Grundsatz ein auf die Gesamtheit der von dem Unternehmer bewirkten

Umsätze bezogener Umsatzschlüssel anzuwenden (Art. 173 Abs. 1 und 174 MwStSystRL, „Pro-rata-Satz“). 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 von „anderen wirtschaftlichen Zuordnungen“ vor einer Aufteilung nach den Umsätzen Gebrauch gemacht.

- 2 Die Vorsteueraufteilung muss nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel erfolgen. Kommen neben dem Umsatzschlüssel (Gesamtumsatzschlüssel, gleichbedeutend mit gesamtumsatzbezogenen oder gesamtunternehmensbezogenen 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 (siehe auch BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2022, BStBl I S. xxx).

## **II. BFH-Rechtsprechung zur Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG**

- 3 Der BFH hat mit Urteil vom 16. November 2016 – V R 1/15, BStBl II 2022 S. xxx, entschieden, dass die von einem Blockheizkraftwerk erzeugten Produkte (Strom und Wärme) trotz gleicher Bemessung in kWh nicht miteinander vergleichbar seien. Daher sei eine Aufteilung der Vorsteuern nach den produzierten Leistungen in kWh nicht sachgerecht. Stattdessen seien sie nach dem Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemenge (als objektbezogenem Umsatzschlüssel) aufzuteilen.
- 4 Weiterhin hat der BFH mit Urteil vom 23. Oktober 2019 – XI R 18/17, BStBl II 2022 S. xxx, entschieden, dass eine Schätzung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuer unter Verwendung eines selektiven Personalschlüssels (sog. Philipowski-Methode) nicht als sachgerechte Schätzung anzusehen sei. Denn die Anwendung eines derartigen Personalschlüssels führe nicht zu präziseren Ergebnissen, weil dabei nicht berücksichtigt wird, dass alle Mitarbeiter zur Erwirtschaftung des Geschäftsergebnisses beigetragen haben.
- 5 Schließlich hat der BFH ebenfalls mit Urteil vom 23. Oktober 2019 – V R 46/17, BStBl II 2022 S. xxx, entschieden, dass nach § 15 Abs. 4 UStG nur gesetzlich geschuldete Vorsteuerbeträge aufteilbar seien. Im Streitfall lag wegen der Ausgangsumsätze der Klägerin hinsichtlich der von ihr bezogenen Vermietungsleistungen möglicherweise bei ihrem Vermieter keine wirksame Option nach § 9 Abs. 2 UStG vor, sodass die ausgewiesene Steuer dann nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet wurde.

### III. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

- 6 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 11. November 2022 - III C 3 - S 7158-e/22/10001 :001 (2022/1029919), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Abschnitt 2.5 Abs. 20 wird wie folgt geändert:

- a) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„<sup>1</sup>Verwendet der KWK-Anlagenbetreiber selbst erzeugte Wärme für nichtunternehmerische Zwecke (unternehmensfremde und/oder nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S.), gelten **grundsätzlich** die Absätze 11 bis 13 entsprechend.“

- b) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 eingefügt:

„<sup>2</sup>**Wird jedoch bei einer Strom und Wärme produzierenden KWK-Anlage die erzeugte Wärme entnommen bzw. zu den Vorsteuerabzug ausschließenden Zwecken (z. B. Verwendung in einem der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegenden Betrieb des Unternehmers) verwendet und der durch die KWK-Anlage erzeugte Strom in das allgemeine Stromnetz eingespeist, richtet sich die Vorsteueraufteilung nach Abschnitt 15.17 Abs. 3 (keine Aufteilung nach Menge bei nicht miteinander vergleichbaren Produkten).**“

- c) Die bisherigen Sätze 2 bis 5 werden die neuen Sätze 3 bis 6.

2. Abschnitt 15.16 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

- a) Nach Satz 3 wird folgender Satz 4 eingefügt:

„<sup>4</sup>**Auch eine Steuer, die nach § 14c UStG geschuldet wird, kommt nicht für eine Vorsteueraufteilung in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.2019 – V R 46/17, BStBl II 2022 S. xxx).**“

- b) Die bisherigen Sätze 4 und 5 werden die neuen Sätze 5 und 6.

3. Abschnitt 15.17 Abs. 3 wird wie folgt geändert:

- a) Sätze 1 und 2 werden wie folgt gefasst:

„<sup>1</sup>Bei der nach § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG zugelassenen **sachgerechten** Schätzung ist auf die im Einzelfall bestehenden wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen. <sup>2</sup>Hierbei ist es erforderlich, dass der angewandte **Aufteilungsschlüssel** systematisch von der Aufteilung nach der wirtschaftlichen Zuordnung ausgeht.“

- b) Satz 4 wird wie folgt gefasst:

**„<sup>4</sup>Dies ist in dem Sinne zu verstehen, dass keine andere Methode eine präzisere Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern gewährleisten darf (vgl. BFH-Urteile vom 10.08.2016 – XI R 31/09, BStBl II 2022 S. xxx, und vom 11.11.2020 – XI R 7/20, BStBl II 2022 S. xxx), ein präziserer anderer (sachgerechter) Aufteilungsschlüssel geht dem Umsatzschlüssel daher immer vor.“**

- c) Nach Satz 4 werden folgende Sätze 5 bis 7 eingefügt:

**„<sup>5</sup>Kommen mehrere andere präzisere Aufteilungsschlüssel in Betracht, ist nicht zwingend die präziseste Methode anzuwenden. <sup>6</sup>Die Auswahl der anzuwendenden präziseren Methode obliegt in diesen Fällen dem Unternehmer; das Finanzamt kann sie jedoch daraufhin überprüfen, ob sie sachgerecht ist. <sup>7</sup>Nicht sachgerecht sind z. B. Aufteilungen nach der Menge nicht miteinander vergleichbarer Produkte (zu einem Strom und Wärme produzierenden Blockheizkraftwerk vgl. BFH-Urteil vom 16.11.2016 – V R 1/15, BStBl II 2022 S. xxx) oder nach einem selektiven Personalschlüssel (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.2019 – XI R 18/17, BStBl II 2022 S. xxx).“**

- d) Die bisherigen Sätze 5 und 6 werden die neuen Sätze 8 und 9 und wie folgt gefasst:

**„<sup>8</sup>Nur wenn kein präziserer Aufteilungsschlüssel in Betracht kommt, kann der nicht abziehbare Teil der einer Umsatzgruppe nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge (vgl. Absatz 1 Satz 2 Nr. 3) einheitlich nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den anderen Umsätzen ermittelt werden. <sup>9</sup>Einführen und innergemeinschaftliche Erwerbe sind keine Umsätze in diesem Sinne und daher nicht in den Umsatzschlüssel einzubeziehen.“**

#### **IV. Anwendungsregelung**

- 7 Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.  
Es wird nicht beanstandet, wenn sich ein Steuerpflichtiger für bis zum 31. Dezember 2022 bezogene Leistungen auf die bisherigen Regelungen in Abschnitt 2.5 Abs. 20 UStAE beruft.

#### **Schlussbestimmungen**

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig