

Mandanten- Brief

Januar 2023

1. Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Immobilien

Aus Lieferungen und Leistungen, die **nicht vollständig für die Erzielung Umsatzsteuerpflichtiger Umsätze** verwendet werden, ist nur ein **anteiliger Vorsteuerabzug** möglich. Das Bundesfinanzministerium hat dazu die **Rechtslage und den aktuellen Stand der Rechtsprechung** zusammengefasst und den **Umsatzsteuer-Anwendungserlass** an die Rechtsprechung **angepasst**. Für die Bauherren kann der **im EU-Recht vorrangig vorgesehene Umsatzschlüssel günstiger** sein. Im **deutschen Umsatzsteuerrecht** ist jedoch ein **Umsatzschlüssel** nur dann zulässig, wenn **keine andere Aufteilungsmethode** zur Verfügung steht. In der Regel kommt deshalb der **Flächenschlüssel** zur Anwendung, und der Europäische Gerichtshof hat bestätigt, dass es den Mitgliedsstaaten freisteht, vorrangig einen **anderen Aufteilungsschlüssel als den Umsatzschlüssel** vorzuschreiben. Voraussetzung ist lediglich, dass die gewählte Methode eine **präzisere Bestimmung des korrekten Vorsteueranteils** gewährleistet. Aufgrund dieses und weiterer Urteile hat das Bundesfinanzministerium die **Verwaltungsanweisung zu gemischt genutzten Gebäuden überarbeitet**. Folgende Regeln gelten nun für die Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden:



- **Eingangsleistungen:** Leistungen für die **Nutzung und Erhaltung des Gebäudes** sind soweit möglich **direkt den Ausgangsumsätzen zuzuordnen**. Danach verbleibende Vorsteuerbeträge sind anhand der folgenden Vorgaben aufzuteilen. Wird dagegen ein gemischt genutztes Gebäude angeschafft oder hergestellt, sind die gesamten **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** einheitlich in einen abziehbaren und in einen nicht abziehbaren Teil **aufzuteilen**. Es ist dann ausdrücklich keine vorherige direkte Zuordnung von Eingangsleistungen zu den Ausgangsumsätzen durchzuführen.
- **Methodenauswahl:** Die Vorsteueraufteilung muss **sachgerecht** erfolgen, also nach einem Schlüssel, der für das Gebäude als Aufteilungsmaßstab taugt. Kommen neben dem Gesamtumsatzschlüssel andere Aufteilungsschlüssel in Frage, muss ein **anderer Schlüssel** angewendet werden, wenn er **ein präziseres Ergebnis** liefert. Falls mehrere Alternativen in Frage kommen, ist nicht zwingend die präziseste Methode anzuwenden. Die **Auswahl der Methode trifft zwar der Unternehmer**, das Finanzamt kann jedoch überprüfen, ob sie sachgerecht ist. In Betracht kommen insbesondere ein objektbezogener Flächen- oder Umsatzschlüssel oder ein Schlüssel nach dem umbauten Raum.
- **Flächenschlüssel:** Grundsätzlich erfolgt die Vorsteueraufteilung nach dem **Verhältnis der Nutzflächen**, da dies nach Überzeugung des Fiskus meist die präzisere Aufteilungsmethode ist, sofern sie auch sachgerecht ist.
- **Umsatzschlüssel:** Ein objektbezogener Umsatzschlüssel kommt nur in Betracht, wenn die **Ausstattung** der Nutzungsbereiche **erheblich voneinan-**

Vorsteuer für gemischt genutzte Leistungen ist aufzuteilen

Bundesfinanzministerium aktualisiert die Verwaltungsanweisung zur Vorsteueraufteilung bei Gebäuden

Anpassung an die Rechtsprechung von Bundesfinanzhof und Europäischem Gerichtshof

Kosten für Anschaffung oder Bau sind aufzuteilen, für Nutzung und Erhaltung direkt zuzuordnen

Aufteilungsschlüssel muss halbwegs präzise Zuordnung gewährleisten

Flächenschlüssel gilt in den meisten Fällen als präziser Schlüssel

der abweicht (s. unten). Nur ausnahmsweise kann in solchen Fällen auch ein **Gesamtumsatzschlüssel** zur Anwendung kommen, z. B. bei Verwaltungsgebäuden, die den Umsätzen des gesamten Unternehmens dienen.

- **Umbauter Raum:** Bestehen erhebliche Abweichungen in der Geschosshöhe, kann die Vorsteueraufteilung nach dem umbauten Raum in Betracht kommen, wenn die **Gebäudeteile eine unterschiedliche Geschosshöhe**, aber ansonsten **keine erheblichen Ausstattungsunterschiede** haben.
- **Andere Schlüssel:** Im Einzelfall können auch **weitere Aufteilungsschlüssel sachgerecht** sein. Beispielsweise hält der Bundesfinanzhof bei einer Sporthalle mit abwechselnder Nutzung zu steuerfreien und steuerpflichtigen Zwecken eine Aufteilung nach den Nutzungszeiten für die beste Methode.
- **Flächenberechnung:** Für die Flächenberechnung sind die **Grundflächen aller Räume** (Wohn- und Verkaufsräume, Lagerräume, Tiefgarage etc.) anzusetzen, aber **keine Außenflächen** oder Außenstellplätze. **Flächen**, die zur Versorgung des Gebäudes oder nur **gemeinsam genutzt** werden (z. B. Treppenhaus, Technik- und Fahrradabstellräume, Waschküche), **bleiben unberücksichtigt**. Gleiches gilt für nicht zum Ausbau vorgesehene Räume. Die Grundflächen sind auch bei **Dachschrägen voll** anzusetzen, **Terrassen oder Balkonen zählen zur Hälfte**. Eine alternative Methode zur Flächenberechnung kann für die Vorsteueraufteilung angewandt werden, wenn sie auch für andere Zwecke (z. B. Mietverträge) dient, die Flächenberechnung für das gesamte Gebäude einheitlich erfolgt und das Ergebnis sachgerecht ist.
- **Beweislast:** Die **Feststellungslast**, dass der Flächenschlüssel präziser ist, liegt **beim Finanzamt**, wenn dem Finanzamt alle für die Beurteilung notwendigen Informationen vorliegen. Liegen diese nicht vor oder lassen keine eindeutige Beurteilung zu, ist davon auszugehen, dass der Flächenschlüssel grundsätzlich die präziseren Ergebnisse liefert.
- **Ausstattungsunterschiede:** Erhebliche Unterschiede in der Ausstattung liegen vor, wenn sich die **Dicke der Decken und Wände oder die Innenausstattung** erheblich unterscheiden. Unterschiede mit ähnlichem Bauaufwand allein aufgrund der verschiedenen Nutzung (unterschiedliche Strom- und Wasseranschlüsse für private und gewerbliche Mieter, deckenhohe Ganzglastürelemente nur im gewerblichen Gebäudeteil etc.) sind aber für sich genommen noch kein erheblicher Ausstattungsunterschied. Erheblich sind Unterschiede erst, wenn sie auch zu einem **deutlich unterschiedlichen Bauaufwand** für nur einen Gebäudeteil führen. Das ist insbesondere der Fall, wenn die **einen Räume luxuriös**, die **anderen** aber **schlicht** ausgebaut sind oder nur für einen Gebäudeteil ein aufwändigerer Herstellungsaufwand anfällt, z. B. traglastverstärkte Böden. Auch bei einer unterschiedlichen Nutzung von Einrichtungen durch die Mieter (z. B. Schwimmbad, das nur durch die Mieter des Wohnbereichs genutzt wird) oder einer erheblich unterschiedlichen Nutzung von Flächen liegen große Ausstattungsunterschiede vor.
- **Photovoltaikanlage:** Eine Photovoltaikanlage, deren Kosten ertragsteuerlich zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes zählen, ist **bei der Umsatzsteuer kein eigenständiges Zuordnungsobjekt mehr**. Einen erheblichen Ausstattungsunterschied macht die Anlage aber nur auf einfachen Gebäuden aus (Schuppen, Stall, Garage etc.). In allen anderen Fällen muss die **Vorsteueraufteilung zweistufig vorgenommen** werden. Zur

Umsatzschlüssel oder Aufteilung nach umbautem Raum bei erheblichen Abweichungen zwischen Gebäudeteilen

andere Schlüssel können im Einzelfall sachgerecht sein

zur Fläche zählen alle nicht gemeinsam oder für Gebäudetechnik genutzten Innenräume

alternative Methode zur Flächenberechnung ist denkbar

Finanzamt ist in der Beweislast, wenn ihm alle Informationen vorliegen

erhebliche Ausstattungsunterschiede setzen deutlich unterschiedlichen Bauaufwand voraus

Unterschiede können in der Ausstattung oder im Bauaufwand selbst begründet sein

Photovoltaikanlage ist nicht mehr automatisch ein eigenständiges Zuordnungsobjekt

Ermittlung des auf die Anlage entfallenden Gebäudeanteils ist ein **objektbezogener Umsatzschlüssel** anzuwenden. Die auf das restliche Gebäude entfallenden Vorsteuerbeträge sind in der zweiten Stufe nach den allgemeinen Grundsätzen, also meist nach einem **Flächenschlüssel**, aufzuteilen.

- **Zuordnungsmaßstab:** Die obigen Vorgaben gelten vergleichbar auch für die Zuordnung der gemischt genutzten Immobilie zum Unternehmen, also die Frage, ob das **Objekt zu mindestens 10 % unternehmerisch verwendet** wird, da andernfalls ein Vorsteuerabzug komplett ausscheidet.

Die neuen Regeln sind **in allen offenen Fällen** anzuwenden. Nicht beanstandet wird aber, wenn bei der Zuordnung von Photovoltaikanlagen, Blockheizkraftwerken oder anderen Betriebsvorrichtungen oder bei der Zuordnung der Baukosten zu einzelnen Verwendungsumsätzen bei erheblich abweichender Ausstattung oder Raumhöhe die bisherigen Vorgaben angewandt werden.

2. Sachbezugswerte für 2023

Vor dem Jahreswechsel beschließt der Bundesrat regelmäßig eine Anpassung der Sachbezugswerte für das neue Jahr. Dabei werden die Werte diesmal an die **Entwicklung der Verbraucherpreise vom Juni 2021 bis Juni 2022** angepasst, und entsprechend groß fällt die Anpassung aus. Für Mahlzeiten beträgt der Anstieg 6,7 %, bei Unterkünften sogar stolze 10 %. Die **Sachbezugswerte betragen in 2022 voraussichtlich bundeseinheitlich**

- für **freie Unterkunft monatlich 265 Euro** (2022: 241 Euro) oder täglich 8,83 Euro;
- für **unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten kalendertäglich 9,60 Euro**, davon entfallen 2,00 Euro auf ein Frühstück und je 3,80 Euro auf ein Mittag- oder Abendessen. Der **monatliche Sachbezugswert beträgt 288 Euro** (bisher 270 Euro; Frühstück 60 statt 56 Euro, Mittag- und Abendessen 114 statt 107 Euro).

3. Regelung zur Umsatzsteuerorganschaft bestätigt

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat über zwei Vorlagefragen des Bundesfinanzhofs entschieden und dabei festgestellt, dass die **deutschen Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft mit EU-Recht vereinbar** sind. Insbesondere ist es zulässig, dass das Umsatzsteuergesetz den **Organträger zum Steuerschuldner bestimmt**. Die Anträge auf Rückerstattung der entrichteten Umsatzsteuer durch die klagenden Organträger werden damit keinen Erfolg haben. Der EuGH hat dem Gesetzgeber jedoch trotzdem Hausaufgaben mitgegeben, denn er hat erneut darauf hingewiesen, dass die deutsche **Voraussetzung eines Über- und Unterordnungsverhältnisses** in der Organschaft **nicht dem EU-Recht entspricht**. Stattdessen muss auch eine Organschaft zwischen Schwestergesellschaften mit enger wirtschaftlicher Verflechtung möglich sein. In diesem Zusammenhang hat der EuGH auch festgestellt, dass es für die **finanzielle Eingliederung** einer Organgesellschaft **allein auf eine Mehrheitsbeteiligung** durch den **Organträger** ankommt. Eine Mehrheit der Stimmen muss der Organträger dagegen nicht haben. Schließlich hält der EuGH die deutsche Vorgabe, nach der **jeder Teil des Organkreises eine**

Vorsteueraufteilung
in zwei Stufen

Regelungen gelten
auch für Zuordnungs-
entscheidungen

neue Vorgaben gelten
in allen offenen Fällen

Anpassung der Sachbe-
zugswerte für Mahlzeiten
und freie Unterkunft

hohe Inflationsrate führt
zu deutlichem Anstieg

Anhebung der Werte um
10,0 % bei Unterkünften
und 6,7 % bei Mahlzeiten

Europäischer Gerichtshof
bestätigt Organträger als
Steuerschuldner

keine Rückerstattung
bereits bezahlter
Umsatzsteuer

andere Regelungen
im deutschen Recht ver-
stoßen gegen EU-Recht

eigene UStIdNr erhält und eine eigene Zusammenfassende Meldung abgeben muss, für **unzulässig**. Nach dem EU-Recht kann der ganze Organkreis für Zwecke der Umsatzsteuer nur eine Steuernummer haben.

4. Höhe der Säumniszuschläge nicht verfassungswidrig?

Mehrfach musste der Bundesfinanzhof bereits über die Aussetzung der Vollziehung von Säumniszuschlägen entscheiden. Es geht darum, ob die **Höhe der Zuschläge verfassungswidrig** ist, weil sie einen **anteiligen Zinscharakter** haben. Anders als ihre Kollegen haben die Richter des VI. Senats keine ernstlichen Zweifel an deren Verfassungsmäßigkeit. Der VI. Senat sieht die **Säumniszuschläge in erster Linie als Druckmittel** der Finanzverwaltung, sodass die Verfassungswidrigkeit der bisherigen Zinsregelung nicht übertragbar sei. Die abschließende Klärung wird also noch eine Weile auf sich warten lassen.

5. Offenlegungsfrist für Jahresabschluss 2021 verlängert

Viele Unternehmen – insbesondere Kapitalgesellschaften – sind verpflichtet, ihre **Jahresabschlüsse innerhalb eines Jahres ab dem Bilanzstichtag offenzulegen** oder zumindest zu hinterlegen. Geschieht dies nicht, führt das Bundesamt für Justiz ein Ordnungsgeldverfahren durch. Angesichts der anhaltenden Pandemienachwirkungen wird das Amt jedoch gegen Unternehmen, deren gesetzliche Frist zur Offenlegung am 31. Dezember 2022 endet, **vor dem 11. April 2023 kein Ordnungsgeldverfahren** einleiten.

6. Haftung für eigene Lohnsteuer führt zu Werbungskosten

Wenn das Finanzamt den Gesellschafter-Geschäftsführer für die Lohnsteuer auf den Arbeitslohn des Geschäftsführers in Haftung nimmt, weil die GmbH insolvent ist, sind die **Zahlungen auf diese Haftungsschuld als Werbungskosten abziehbar**. Der Bundesfinanzhof hat bestätigt, dass die **Zahlungen klar der Erwerbssphäre zuzurechnen** sind und damit dem Grund nach Werbungskosten sind. Auch das Abzugsverbot für Steuerzahlungen greift hier nicht, weil die Haftungsschuld des Geschäftsführers nach Überzeugung des Bundesfinanzhofs selbst keine Einkommen- oder sonstige Personensteuer ist.

7. Nachträglicher Abzug von Riester-Beiträgen

Neben einer staatlichen Zulage gibt es für Beiträge zu einer Riester-Rente auch einen **Sonderausgabenabzug**. Dieser **muss** jedoch **beantragt werden**, denn nicht in allen Fällen ist der Sonderausgabenabzug die günstigste Alternative. Der Bundesfinanzhof hat dazu klargestellt, dass das **Wahlrecht auch formlos geltend gemacht** werden kann und nicht zwingend durch Abgabe der Anlage AV zur Einkommensteuererklärung ausgeübt werden muss. Allein die **Übermittlung der Daten** an das Finanzamt **durch den Anbieter** des Riester-Vertrags **genügt aber nicht** als Antrag. Außerdem muss das **Wahlrecht vor Eintritt der Bestandskraft des Steuerbescheids**, also spätestens im Einspruchsverfahren ausgeübt werden.

nur eine UStIdNr für den ganzen Organkreis

VI. Senat des Bundesfinanzhofs teilt Meinung der anderen Senate nicht

Frage über Zinsanteil in Säumniszuschlägen bleibt unbeantwortet

Bundesamt für Justiz leitet vor Ostern 2023 keine Ordnungsgeldverfahren ein

Haftung des Geschäftsführers für Lohnsteuer auf eigenen Arbeitslohn führt zu Werbungskosten

Sonderausgabenabzug von Riester-Beiträgen muss beantragt werden

Antrag kann formlos sein, muss aber vor Bestandskraft des Bescheids erfolgen