

# Newsletter 05/08



Ansprechpartner:  
Dr. Oliver Zugmaier  
Rechtsanwalt / FA f. SteuerR  
Tel.: 089 - 89 11 44 0  
ozugmaier@knoll-steuer.com

## Fünf Jahre EuGH-Urteil *Seeling* – Rückblick und Ausblick

Das EuGH-Urteil *Seeling*, das am 8. 5. 2003 – also vor genau fünf Jahren – gefällt und veröffentlicht wurde, hat die umsatzsteuerliche Landschaft stark verändert. Unser heutiger Umsatzsteuer-Newsletter zeigt die Entwicklung auf, stellt die derzeit noch nicht geklärten Fragen dar und gibt einen Ausblick auf die geplante Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie.

## Fünf Jahre EuGH-Urteil *Seeling* – Rückblick und Ausblick

### 1. Ausgangspunkt: Das *Seeling*-Urteil des EuGH

Der EuGH hat mit Urteil vom 8. 5. 2003, Rs. C-269/00 – *Seeling*, festgestellt, dass bei einem gemischt-genutzten Grundstück die private Nutzung eines Teils dieses Grundstücks als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist. Damit geht einher, dass die mit diesem Gebäudeteil im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge abgezogen werden können.

### 2. Unentgeltliche Wertabgabe

Das BMF und später der Gesetzgeber haben auf das EuGH-Urteil *Seeling* u.a. dadurch reagiert, dass im Rahmen der Versteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe die Gebäudeanschaffungs- bzw. Gebäudeherstellungskosten nur noch auf zehn statt bisher 50 Jahre verteilt werden dürfen. In der Rechtssache *Wollny* hat der EuGH mit Urteil vom 14. 9. 2006, Rs. C-72/05, bestätigt, dass die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf zehn Jahre mit den Vorgaben der 6. EG-Richtlinie vereinbar ist.

### 3. Rückwirkungsproblematik I

Die vom BMF mit Schreiben vom 13. 4. 2004 angeordnete Verteilung der Anschaffungs- /Herstellungskosten auf zehn Jahre ist grundsätzlich ab dem 1. 7. 2004 anwendbar. In den sog. *Seeling*-Fällen hat das BMF jedoch eine Rückwirkung auf alle noch „offenen“ Umsatzsteuerfestsetzungen verfügt.

### 3.1 BFH: Keine rückwirkende Verkürzung der Verteilung der Gebäudeanschaffungskosten

Dieser Rückwirkung hat der BFH mit Urteil v. 19. 4. 2007, DStR 2007, S. 1079, eine Absage erteilt. Die Neuregelung der Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG durch das Richtlinienumsetzungsgesetz (EURLUmsG) v. 9. 12. 2004 gilt mit Wirkung ab 1. 7. 2004. Soweit sich das zuvor erlassene BMF-Schreiben v. 13. 4. 2004 als „Interpretation“ des bisherigen Kostenbegriffs in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG 1999 a.F. Rückwirkung auf davor liegende „offene“ Besteuerungszeiträume beilegt, gibt es – so der BFH – dafür keine Rechtsgrundlage.

### 3.2 BMF schließt sich dem BFH an und eröffnet Besteuerungslücke

Das BMF hat sich mit Schreiben vom 10. 8. 2007 dem BFH-Urteil vom 19. 4. 2007 angeschlossen. In der Zeit vor dem 1. 7. 2004 sind die Kosten als Bemessungsgrundlage anzusetzen, soweit sie zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. Dabei ist grundsätzlich von den bei der Einkommensteuer zugrunde gelegten Kosten auszugehen. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der nichtunternehmerischen Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 7. 2004 verweist das BMF auf Rz. 3 seines Schreibens vom 13. 4. 2004, BStBl. I 2004, S. 468, und öffnet somit am Ende des Berichtigungszeitraums eine Besteuerungslücke.

#### 4. Rückwirkungsproblematik II

Der BFH hat mit Urteil v. 19. 4. 2007, DStR 2007, S. 1079, entschieden, dass die Rückwirkung durch das BMF-Schreiben vom 13. 4. 2004 unzulässig ist. Da das Verfahren das Streitjahr 2001 betraf, sah sich der BFH nicht veranlasst, auf die rückwirkende Änderung des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG zum 1. 7. 2004 einzugehen.

Der Gesetzgeber hatte mit dem EURLUMsG v. 9. 12. 2004 die Nr. 2 in § 10 Abs. 4 Satz 1 UStG mit Wirkung v. 1. 7. 2004 neu geregelt und u.a. die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts (von mehr als 500 EUR) auf den Zeitraum angeordnet, der dem für das Wirtschaftsgut maßgeblichen Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG entspricht. Für Grundstücke und Gebäude beträgt der Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG zehn Jahre. Diese Rückwirkung auf den 1. 7. 2004 ist verfassungsrechtlich problematisch. Denn das Bundesverfassungsgericht leitet aus dem Rechtsstaatsprinzip ein prinzipielles Verbot rückwirkender Gesetze ab, das auch für Steuergesetze gilt und nur im Ausnahmefall durchbrochen werden darf.

Zwischenzeitlich sind beim Niedersächsischen Finanzgericht zwei Klagen anhängig, die die Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Verkürzung des Verteilungszeitraums auf den 1. 7. 2004 monieren. Die beiden Klagen werden unter den Aktenzeichen 16 K 462/07 und 16 K 463/07 geführt.

#### 5. BMF: Grundstücksentnahme umsatzsteuerpflichtig

Mit weiterem Schreiben vom 13. 4. 2004 hat das BMF die Grundsystematik des *Seeling*-Urteils, dass nur der entgeltliche Leistungsaustausch, nicht aber eine unentgeltliche Wertabgabe von der Steuerbefreiung erfasst ist, auf die Grundstückslieferung und die Grundstücksentnahme übertragen. Während früher die Entnahme eines Grundstücks aus dem Unternehmensvermögen – ebenso wie die Veräußerung eines Grundstücks – nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG als steuerfrei angesehen wurde, nimmt das BMF das EuGH-Urteil *Seeling* zum Anlass, die Grundstücksentnahme als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln. Bei einer richtlinienkonformen Auslegung – so das BMF – reiche die Gleichstellungsfiktion des Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie (= Art. 16 Abs. 1 MwStSystRL) nicht so weit, dass die Entnahme bei der gebotenen engen Auslegung des Art. 13 Teil B Buchst. g der 6. EG-Richtlinie (= Art. 135 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL) steuerfrei sei.

Diese neue Sichtweise, die zwischenzeitlich in Abschn. 71 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 UStR eingearbeitet ist, soll nicht nur für die sog. *Seeling*-Fälle gelten, sondern für sämtliche Entnahmen von Grundstücken und Gebäuden, die ab dem 1. 7. 2004 angeschafft oder hergestellt wurden. Berufte sich ein Steuerpflichtiger für einen Zeitraum vor dem 1. 7. 2004 auf die Grundsätze des *Seeling*-

Urteils, sollen die vorstehenden Grundsätze auch für alle Veranlagungszeiträume ab diesem Zeitraum anzuwenden sein, soweit die Veranlagungen nach den Vorschriften der Abgabenordnung jeweils noch änderbar sind.

#### 5.1. Steuerpflicht der Grundstücksentnahme widerspricht der MwStSystRL

Die von der deutschen Finanzverwaltung vertretene Auffassung widerspricht aber nach unserer Meinung den Vorgaben der MwStSystRL. Abgesehen von Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dazugehörigem Grund und Boden, die vor dem Erstbezug erfolgen (Neubauten), sind nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden steuerfrei. Nach Art. 16 Abs. 1 MwStSystRL wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt u.a. die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf. Nach diesen Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ist die Entnahme eines Grundstücks/ Gebäudes zwingend umsatzsteuerfrei.

#### 5.2. Vertragsverletzungsverfahren

*Küffner/Zugmaier* haben daher bereits 2005 bei der Europäischen Kommission Beschwerde wegen Nichtbeachtung des Gemeinschaftsrechts eingelegt und angeregt, ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland einzuleiten, das in die nächste Runde gegangen ist. Bei der Kommission wird das Verfahren unter dem Aktenzeichen 2005/4909 geführt.

Die Europäische Kommission hat Deutschland Anfang dieses Jahres **förmlich aufgefordert**, seine Umsatzsteuervorschriften für Grundstücksentnahmen zu ändern. Da Deutschland dem nicht innerhalb von **zwei Monaten** nachgekommen ist, kann die Kommission nun den EuGH anrufen.

#### 6. Seeling auch bei steuerfreien Umsätzen?

Zu den derzeit ungelösten Fragen zählt auch die Frage, ob Steuerpflichtige in den Genuss des *Seeling*-Modells kommen können, wenn sie ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen. Zu dieser Problematik sind beim BFH derzeit mehrere Revisionsverfahren anhängig.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 7. 4. 2006 (1 K 5764/04 U, Revision eingelegt, Aktenzeichen des BFH: XI R 69/07) sowie mit Urteil vom 17. 1. 2007 (5 K 3659/04 U, Revision eingelegt, Aktenzeichen des BFH: V R 28/07) entschieden, dass ein Arzt, der ausschließlich nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfreie Ausgangsumsätze tätigt, sich nicht mit Erfolg auf die *Seeling*-

Rechtsprechung des EuGH berufen kann. Anders als im Streitfall des EuGH-Urteils *Seeling*, der einen Inhaber eines der Regelbesteuerung unterliegenden Baumpflege- und Gartenbaubetriebes betraf, ist die ärztliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei und berechtigt daher den Arzt nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug. Die Vorschrift des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG erfordert, dass der privat genutzte Unternehmensgegenstand ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, setze also – so der Wortlaut – die bereits bestehende Abzugsberechtigung voraus. Erst wenn – im ersten Schritt – die Vorsteuerabzugsberechtigung ganz oder teilweise bestehe, ist – daran anknüpfend im zweiten Schritt – die private Nutzung des Gegenstandes steuerbar. Mangels Steuerbarkeit der unentgeltlichen Wertabgabe kommt ein Vorsteuerabzug für dieselbe nicht in Betracht (FG Düsseldorf, Urteil v. 7. 4. 2006, a.a.O., EFG 2008, S. 495 f.).

#### **7. Ausblick auf die geplante Änderung der MwStSystRL**

Anfang November 2007 hat die Europäische Kommission dem Rat vorgeschlagen, die seit 01.01.2007 geltende Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie dahingehend zu ändern, dass der Vorsteuerabzug bei gemischt-genutzten Grundstücken nicht mehr zu 100 % gewährt wird, sondern nur noch zu dem unternehmerisch genutzten Anteil. Spätere Nutzungsänderungen sollen zu einer Vorsteuerberechtigung führen. U.a. ist die Einfügung eines Art. 168a MwStSystRL vorgesehen.

Die Änderungen, die der Rat einstimmig beschließen muss, sollen von den Mitgliedstaaten bis zum 1. 7. 2008 umgesetzt werden. Es darf bezweifelt werden, ob sich dieser Termin vor dem

Hintergrund des Einstimmigkeitsprinzips und der Notwendigkeit zur Umsetzung durch den Gesetzgeber halten lässt.

**Altfälle** sind von der geplanten Änderung nicht betroffen. Daher ist weiterhin der volle Vorsteuerabzug für Leistungen, die vor dem 1. 7. 2008 bezogen werden, möglich. Folgt der Rat dem Vorschlag der Europäischen Kommission, ist das *Seeling*-Modell gestoppt. Der Vorsteuerabzug kann dann nur noch für den unternehmerisch genutzten Teil des Grundstücks vorgenommen werden. Wer mit dem Gedanken spielt, demnächst das *Seeling*-Modell anwenden zu wollen, sollte sich sputen. Der volle Vorsteuerabzug ist – sollte die Änderung wie geplant kommen – nur noch bis zum 30. 6. 2008 möglich. Es darf jedoch stark bezweifelt werden, dass dieser Termin gehalten werden kann.

#### **8. Fazit**

Das *Seeling*-Urteil hat die Umsatzsteuer nachhaltig verändert. Viele Folgeprobleme, die auch aus der Reaktion seitens der Finanzverwaltung und seitens des Gesetzgebers resultiert haben, sind in der Zwischenzeit gelöst. Einige Fragen sind aber immer noch offen, vor allem die Frage nach der Umsatzsteuerpflicht der Grundstücksentnahme.

Die Europäische Kommission hat Anfang November 2007 dem Rat vorgeschlagen, die seit 1. 1. 2007 geltende MwStSystRL dahingehend zu ändern, dass der Vorsteuerabzug bei gemischt-genutzten Grundstücken nicht mehr zu 100 % gewährt wird, sondern nur noch zu dem unternehmerisch genutzten Anteil. Folgt der Rat dem Vorschlag der Europäischen Kommission, ist das *Seeling*-Modell gestoppt.

Stand: 8. 5. 2008. Alle Beiträge sind nach bestem Wissen zusammengestellt. Eine Haftung für deren Inhalt kann jedoch nicht übernommen werden. © 2008 Steuerrechts-Institut Knoll GmbH, München.

Antwortfax: +49 (0) 89 - 89 11 44 - 44  
oder per E-Mail an: [newsletter@knoll-steuer.com](mailto:newsletter@knoll-steuer.com)

Bitte senden Sie mir den Newsletter regelmäßig kostenlos per E-Mail zu.

Firma: \_\_\_\_\_

Empfänger: \_\_\_\_\_

Position: \_\_\_\_\_

E-Mail: \_\_\_\_\_