Kommunale Steuer-Zeitschrift

Zeitschrift für das gesamte Gemeindeabgabenwesen

HEFT 11 NOVEMBER 2004 53. JAHRGANG

Optimierung des Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Gebäuden aus öffentlich-rechtlicher Sicht

Von Dipl.Kfm.-Dipl.Bw. Uwe Baldauf, Berlin

Vorbemerkung

Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Gebäuden wurde das Umsatzsteuergesetz hier zu Lande seit mehr als zwei Jahrzehnten, zum Nachteil vieler Steuerpflichtiger, fehlerhaft angewendet (vgl. Dr. W. Birkenfeld, UR 06/2004), S. 265). Dieser ungünstige Umstand wurde erst mit der Gebäudeerrichtung eines Herrn Seeling, für dessen Baumpflege- und Gartenbaubetrieb, durch eine gerichtliche Entscheidung des EuGH beendet. Die Auswirkungen dieses Richterspruchs für den deutschen Fiskus sollen dem Vernehmen nach mehrere Millionen Euro jährlich betragen (siehe dazu z. B. J. Grune: AktStR 2004, S. 497; Prof. Dr. H. Grögler: BB 31/2004, S. 1658). Demzufolge heftig und partiell irrational waren die Reaktionen aus der Finanzverwaltung. Nun aber zu den Details.

1. Voller Vorsteuerabzug auch bei einer teilweise nichtunternehmerischen (privaten) Nutzung eines Gebäudes

Häufig werden Gebäude gemischt genutzt. In Deutschland waren bisher nur die auf den unternehmerisch genutzten Teil entfallenden Vorsteuern abziehbar. Denn die nichtunternehmerische (private) Nutzung wurde als steuerfreier und vorsteuerschädlicher Verwendungseigenverbrauch beurteilt. Dieser Praxis hat der EuGH mit Urteil vom 8. 5. 2003, Rs. C-269/00, (Wolfgang Seeling)[1]) ein Ende bereitet. Der BFH hat daraufhin am 24. 7. 2003 (Az.: V R 39/99)[2]) eine Nachfolgeentscheidung verkündet, worin die Änderung der Rechtsprechung veröffentlicht wurde.

Danach ist nunmehr ein Steuerpflichtiger, der ein Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuordnet und teilweise für seinen nichtunternehmerischen (privaten) Bedarf verwendet, „zum Abzug der auf die gesamten Herstellungs- oder Anschaffungskosten dieses Gebäudes entrichteten Vorsteuerbeträge berechtigt und dementsprechend verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für diese Verwendung zu zahlen". Nach dem Richterspruch kann die für die Grundstücksvermietung nach Artikel 13 Teil B Buchst. b der 6. MwSt-RL geltende Steuerbefreiung auf die nichtunternehmerische Privatnutzung nicht entsprechend angewendet werden.

Das Urteil eröffnet erhebliche Finanzierungsvorteile beim Bezug von Grundstücken und Gebäuden, die dem Unternehmen bei Erreichen der durch § 15 Abs. 1 S. 2 UStG 1999 vorgeschriebenen unternehmerischen Mindestnutzung von 10 % vollständig zugeordnet werden können[3]). Denn der sofort und vollständig zulässige Vorsteuerabzug aus den Herstellungs- oder Anschaffungskosten des nichtunternehmerisch (privat) genutzten Grundstücksteils wird erst im Laufe der Zeit durch die nach den „Ausgaben", d. h. dem Wertverzehr in Form der Abschreibung, bemessenen Besteuerung der nichtunternehmerischen (privaten) Nutzung wieder ausgeglichen. Diese Bemessungsgrundlage kann sogar zu einem möglichen Steuerausfall führen, nämlich dann, wenn der Steuerpflichtige das Grundstück nach Ablauf des 10-jährigen Berichtigungszeitraums steuerfrei veräußert oder entnimmt und somit nur ein Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Bemessungsgrundlage der Eigenverbrauchsbesteuerung eingegangen ist.

Dieser potenzielle Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz ist nach Auffassung des EuGH hinzunehmen, weil die 6. MwSt-RL in Artikel 20 Abs. 2 bei Grundstücken wegen ihrer Langlebigkeit eine 20-jährige Berichtigungsfrist zulässt und eine unvollständige Korrektur des ursprünglichen Vorsteuerabzugs auf einer bewussten Entscheidung des Gemeinschaftsgesetzgebers beruht[4]).

2. Bedeutung für die öffentlich-rechtliche Steuerpraxis: „Voller Vorsteuerabzug trotz überwiegend hoheitlicher Nutzung möglich!"

Einer jPdöR stand bislang bei Investitionen im Gebäudebereich (z. B. kommunale Bürgerhäuser und Gemeinschaftseinrichtungen oder Mehrzweckhallen) regelmäßig vor dem Problem, dass der jPdöR, mangels unternehmerischer Nutzung, der Vorsteuerabzug aus den Baukosten versagt blieb und sich somit eine Kostensteigerung in Höhe des Umsatzsteuersatzes von regelmäßig 16 Prozent ergab. Das heißt, dass sich bspw. eine Investition von 1 Mio. € netto um 160 000 € verteuert, solange diese nicht für Zwecke und auf Rechnung eines zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmers (z. B. für einen BgA) erfolgte.

1) DStRE 2003, S. 703.

2) BFH/NV 2003, S. 1513.

3) Vgl. dazu auch Abschnitt 192 Abs. 18 Nr. 2 Satz 3 UStR 2000.

4) Vgl. EuGH-Urteil v. 8. 5. 2003 (C-269/00) „Wolfgang Seeling", Tz. 53 ff.

Die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung[5]) sieht so aus, dass die Verwendung eines dem Unternehmen (z. B. BgA) zugeordneten Teils eines Gebäudes für nichtunternehmerische Zwecke (= hoheitlicher Bereich) als steuerbare, aber steuerfreie Wertabgabe zu beurteilen war. Es machte bisher steuerlich daher keinen Sinn, eine MZH oder eine sonstige Gemeinschaftseinrichtung im Rahmen eines bestehenden oder neubegründeten BgA zu errichten, da der Vorsteuerabzug für diesen Anteil am Gebäude ausgeschlossen war.

Die Seeling-Rechtsprechung des EuGH bzw. die daraufhin geänderte Rechtsprechung des BFH beinhaltet wohl grds. die private Verwendung eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes. Die explizite EuGH-Aufhebung des begrenzten Zuordnungswahlrechts nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ist jedoch unzweifelhaft auch auf spezielle öffentlich-rechtliche Fallgestaltungen übertragbar[6]).

Die neue Rechtsprechung, auf die öffentlich-rechtliche Steuerpraxis übertragen, bedeutet, dass

- ein Unternehmer (z. B. BgA), der ein Gebäude errichtet, welches sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische (hoheitliche) Zwecke genutzt wird, dieses in vollem Umfang seinem Unternehmen zuordnen kann und die auf das gesamte Gebäude entfallenden Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 1 UStG abziehen kann und
- dass die Verwendung des dem Unternehmen (z. B. BgA) zugeordneten Gebäudes für nichtunternehmerische (hoheitliche) Zwecke keine nach § 4 Nr. 12 a UStG steuerfreie Grundstücksvermietung ist, sondern nach den Vorschriften des § 3 Abs. 9 a UStG eine steuerbare und steuerpflichtige Wertabgabe darstellt.

Beispiel 1:

Der Versorgungsbereich der städtischen Wasserwerke lässt von einem beauftragten Bauunternehmer ein Verwaltungsgebäude errichten. Das Erdgeschoss (50 Prozent) nutzt das Wasserwerk selbst. Das Obergeschoss (50 Prozent) wird von der städtischen Verwaltung (Hoheitsbereich) unentgeltlich genutzt.

Baukosten (insgesamt): 2 Mio. € zzgl. gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer in Höhe von 320 000 €.

Fertigstellung/Bezugstermin: 1. Januar 2004.

A. Vorsteuerabzug nach bisheriger Rechtslage: 160 T€
(50 % von 320 000 €)

Begründung:

Bei gemischt genutzten Grundstücken ist die nichtunternehmerische (hoheitliche) Verwendung nach deutscher Auffassung gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG zwingend steuerfrei[7]).

Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG ist bei der Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgaben deshalb nicht zulässig, weil die Vorschrift des § 9 UStG einen Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen voraussetzt[8]).

Die Steuerfreiheit der nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Verwendung hat zur Folge, dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des gemischt genutzten Grundstücks insoweit ausgeschlossen ist.

B. Vorsteuerabzug nach neuer EuGH-Rechtsprechung: 320 000 €
(100 % von 320 000 €) — die hoheitliche (nichtunternehmerische) Verwendung muss allerdings als unentgeltliche Wertabgabe versteuert werden (p. a. 20 000 € x 16 % USt = 3 200 €)

Begründung:

Unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG kann das städtische Wasserwerk im Januar 2004 Vorsteuern i. H. v. 320 000 € geltend machen (bisher nur: 160 000 €). Die unentgeltliche hoheitliche (nichtunternehmerische) Verwendung des Obergeschosses wird nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG einer sonstigen Leistung gleichgestellt, die (anders als bisher) nicht mehr nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei beurteilt werden darf.

Daher kommt auch kein anteiliger Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG in Betracht.

Mangels Steuerfreiheit ist die nichtunternehmerische (hoheitliche) Verwendung des Obergeschosses nunmehr umsatzsteuerpflichtig.

Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG, also nach den bei der Ausführung der nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Verwendung entstandenen Kosten, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Nach Abschnitt 155 Abs. 2 Satz 2 UStR 2000 ist dabei grds. von den bei der Einkommensteuer zu Grunde gelegten Kosten auszugehen. Da die Finanzierungskosten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, bleiben sie außen vor, so dass sich die Kosten auf die 2 %ige Jahres-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in Höhe von 20 000 € beschränken.

In 2004 und in den Folgejahren hat das städtische Wasserwerk bei einem Regelsteuersatz von 16 % für die nichtunternehmerische (hoheitliche) Verwendung jeweils Umsatzsteuer von 3 200 € zu entrichten.

- Dem städtischen Wasserwerk stehen nunmehr verschiedene Verwendungsalternativen zur Verfügung:

a) Das Verwaltungsgebäude wird vom städtischen Wasserwerk in den nächsten Jahren nicht veräußert.

Das städtische Wasserwerk hat in den Folgejahren auf der Bemessungsgrundlage von 20 000 € Umsatzsteuer abgeführt. Nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren, die § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG unterstellt, ergibt sich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG i. V. m. Abschnitt 155 Abs. 2 Satz 2 UStR 2000 eine Bemessungsgrundlage von 0 €. Für den theoretischen Fall, dass der heutige USt-Regelsteuersatz von 16 % die nächsten 50 Jahre Bestand haben sollte,

5) Z. B. Abschn. 24 c Abs. 6 und 7 UStR 2000.

6) Vgl. hierzu: Burgmaier in UR 2003, S. 293 und Küffner in DStR 2004 S. 122.

7) Abschnitt 24 a Abs. 3 Satz 2 UStR 2000.

8) Abschnitt 24 a Abs. 3 Satz 3 UStR 2000.

ergibt sich eine kumulierte USt-Belastung von 50 x 3 200 € = 160 000 €, die dem durch die anfängliche Zuordnung des hoheitlich genutzten Obergeschosses zum Unternehmensvermögen gewonnenen Vorsteuerbetrag i. H. v. 160 000 € entspricht.

Der Finanzierungsvorteil dieser Lösung liegt auf der Hand. Hinzu kommt der Vorsteuerabzug aus etwaigen Erhaltungsaufwendungen.

b) Nach 3 Jahren zieht die städtische Hoheitverwaltung wieder aus dem Obergeschoss des Verwaltungsgebäudes aus. Die frei gewordenen Räumlichkeiten werden vom städtischen Wasserwerk mit genutzt.

Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG ist mangels Änderung der Verhältnisse nicht veranlasst. Die Verwendung des Obergeschosses für die Zwecke der Verwaltungsarbeit der städtischen Wasserwerke schließt den Vorsteuerabzug nicht aus.

c) Das Verwaltungsgebäude wird innerhalb von 10 Jahren verkauft.

Veräußert das städt. Wasserwerk das Verwaltungsgebäude innerhalb des 10-jährigen Berichtigungszeitraums nach § 15 a Abs. 1 Satz 2 UStG, ist zu unterscheiden, ob auf die Steuerfreiheit verzichtet werden kann. Die Option ist möglich, wenn an einem anderen Unternehmer für dessen Unternehmen veräußert wird. Kann nicht zur Umsatzsteuerpflicht optiert werden, tritt eine Vorsteuerberichtigung nach § 15 a Abs. 4, 6 i. V. m Abs. 1 UStG ein.

d) Die städtischen Wasserwerke verkaufen das Verwaltungsgebäude bspw. nach 12 Jahren.

Beim Gebäudeverkauf nach mehr als 10 Jahren seit der ersten Verwendung, kommt auch im Falle des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreien Verkaufs auf Grund des bereits verstrichenen Berichtigungszeitraums nach § 15 a Abs. 1 Satz 2 UStG keine Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG mehr in Betracht.

Folgende Prämissen können die eben dargestellten Alternativen in Zukunft beeinflussen:

- Nach Art 20 Abs. 2 Unterabschnitt 3 der Sechsten EG-Richtlinie besteht für den deutschen Gesetzgeber die Möglichkeit, den Berichtigungszeitraum des § 15 a Abs. 1 Satz 2 UStG auf 20 Jahre zu verlängern.
- Beibehaltung der 10 %-Regelung nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG[9]).
- Erhöhungen des Regelsteuersatzes können den Finanzierungseffekt verkleinern.
- Abkehr der Finanzverwaltung oder Rechtsprechung von ihrer bisherigen Beurteilung der Steuerfreiheit bei der Entnahme des Grundstücks für nichtunternehmerische (= hoheitliche) Zwecke nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, so dass der nichtunternehmerische Gebäudeteil nach Ablauf des zehnjährigen Berichtigungszeitraums nicht mehr steuerfrei dem Hoheitsvermögen zugeordnet werden könnte.

9) Ob die 10 %-Regelung in Zukunft noch anzuwenden ist, ist ungewiss, da der EU-Ministerrat am 15. 5. 2003 die Ermächtigung für die von der 6. EG-Richtlinie abweichende Regelung im UStG bis zum 30. 6. 2004 beschränkt hat.

Beispiel 2:

Die Stadt Beispielsrode beginnt im Jahr 2003 mit dem Bau eines neuen Rathauses, in dem im Tiefgeschoss ein städtischer Ratskeller eingerichtet werden soll. Die Gaststätte, auf die 15 Prozent der Baukosten entfallen, wird von der Stadt selbst bewirtschaftet. Das komplette Gebäude wird dem BgA-Ratskeller zugeordnet.

Baukosten (insgesamt): 800 000 € zzgl. gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer i. H. v. 128 000 €.

Fertigstellung: 1. Januar 2004.

A. Vorsteuerabzug bisheriges Recht: (15 % von 128 000 €)	19 200 €
B. Vorsteuerabzug nach neuer EuGH-Rechtsprechung:	128 000 €
100 % von 128 000 € = Differenzbetrag	108 800 €

Kurz-Erläuterung:

Die Grundsätze des EuGH-Besprechungsurteils sind nur anwendbar, wenn ein gemischt-genutztes Grundstück vorliegt, wenn es also zum Teil unternehmerisch, zum Teil für nichtunternehmerische (hoheitliche) Zwecke verwendet wird. Nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ist eine unternehmerische Nutzung von mindestens 10 Prozent erforderlich.

Demnach müsste, wie im vorliegenden Beispiel, der gewerbliche BgA-Ratskeller als unternehmerische Nutzung betrachtet werden, da er die 10-Prozent-Hürde des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG nimmt. Ein voller Vorsteuerabzug wäre möglich, wobei für die nichtunternehmerische (hoheitliche) Verwendung der Immobilie eine steuerpflichtige Wertabgabe nach § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG berücksichtigt werden muss.

Ergebnis: Je geringer der unternehmerische Nutzungsanteil (aber mindestens 10 Prozent), desto höher wirkt sich der Finanzierungseffekt aus.

Als zusätzliche Besonderheit wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bei größeren Renovierungs- oder Sanierungsarbeiten bezogen auf die nichtunternehmerische (hoheitliche) Verwendung nach der neuen EuGH-Rechtsprechung der volle Vorsteuerabzug daraus möglich wäre. Allerdings muss auch hier die unentgeltliche Wertabgabe bezogen auf die nichtunternehmerische (hoheitliche) Verwendung zu entsprechenden Jahresraten versteuert werden.

Ob und inwieweit eine solche USt-Gestaltung möglich ist, hängt gerade im Bereich der Besteuerung der öffentlichen Hand von verschiedenen Voraussetzungen ab:

- Zunächst ist zu prüfen, ob es sich bei der Tätigkeit nicht um eine bloße Vermögensverwaltung handelt, die den Vorsteuerabzug mangels Unternehmereigenschaft ausschließt.
- Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass ein sowohl hoheitlich als auch unternehmerisch genutztes Gebäude dem Unternehmensvermögen des BgA zugeordnet ist und die unternehmerische Nutzung gemäß den Vorgaben des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG mindestens 10 Prozent beträgt.
- Außerdem ist zu klären, ob für die jeweilige Investition überhaupt die Grundsätze für die Umsatzbesteuerung

bei Gebäuden greifen. Das Umsatzsteuerrecht unterscheidet hier nämlich zwischen der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden und weiterem Vermögen, wie z. B. Betriebsvorrichtungen.

3. Reaktionen auf das EuGH-Urteil vom 8. 5. 2003 („Wolfgang Seeling") bzw. auf die geänderte BFH-Rechtsprechung vom 24. Juli 2003

a) Aktuelle BFH-Rechtsprechnung

Die Thematik des BFH-Beschlusses vom 8. 1. 2004 — NV — (Az.: V B 191/03)[10]) lautet: „Vorsteuerabzug bei Errichtung eines gemischt (unternehmerisch und nichtunternehmerisch) genutzten Gebäudes; Steuerpflicht der nichtunternehmerischen Verwendung"

Leitsätze:

1. Durch die Urteile des EuGH vom 8. 5. 2003 Rs. C-269/00 (BFH/NV 2003, Beilage 3, 157) und des BFH vom 24. 7. 2003 V R 39/99 (BFH/NV 2003, 1513) ist bereits geklärt,

— dass ein Unternehmer, der ein Gebäude errichtet, das er teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch (zu eigenen Wohnzwecken) nutzt, das Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuordnen und die auf das gesamte Gebäude — einschließlich des nichtunternehmerisch genutzten Teils — entfallenden Vorsteuerbeträge nach Maßgabe des § 15 Abs. 1 UStG abziehen darf,

— dass die (teilweise) Verwendung des dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für den privaten Bedarf des Unternehmers keine steuerfreie Grundstücksvermietung i. S. des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG ist und deshalb den Vorsteuerabzug nicht gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausschließt,

— und dass die nichtunternehmerische Verwendung des Gebäudes als steuerpflichtiger Eigenverbrauch der Umsatzbesteuerung unterliegt.

2. Der Umstand, dass die Finanzverwaltung zu den Entscheidungen des EuGH und des BFH noch keine Stellung bezogen hat, macht eine erneute Entscheidung durch den BFH nicht erforderlich.

b) Aktuelle Anweisungen aus der Finanzverwaltung

Nach den ersten Reaktionen im Jahr 2003 haben die Finanzverwaltungen verschiedener Bundesländer unisono angekündigt, an der bisherigen Verwaltungsauffassung festzuhalten, wonach die nichtunternehmerische Verwendung eines im Übrigen unternehmerisch genutzten Gebäudes eine in analoger Anwendung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreie unentgeltliche Wertabgabe darstelle und ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG insoweit nicht möglich sei; z. B. OFD Chemnitz vom 30. 6. 2003[11]); FinMin Hamburg vom 21. 7. 2003[12]).

An dieser Auffassung konnte jedoch nicht länger festgehalten werden!

Zu den Auswirkungen der EuGH-Entscheidung „Wolfgang Seeling" resp. der daraus resultierenden Änderung der Rechtsprechung des BFH hat nunmehr das Bundesfinanzministerium mit den folgenden Schreiben Stellung genommen:

1. BMF vom 30. 3. 2004[13]): „§ 15 Abs. 1 UStG — Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen"
2. BMF vom 13. 4. 2004[14]): „Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks als unentgeltliche Wertabgabe"
3. BMF vom 13. 4. 2004[15]): „§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG — Bemessungsgrundlage bei sonstigen Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9 a Nr. 1 und 2 UStG".

Anmerkungen zu den aktuellen BMF-Schreiben:

a) Die Ausführungen der BMF-Schreiben zu Nr. 1 und 2 stehen der geschilderten USt-Gestaltungen bei gemischt genutzten Gebäuden grds. nicht entgegen. Lediglich auf spezielle Anwendungszeiträume und USt-Rechtsänderungen muss geachtet werden.

Nr. 1:

- Die Grundsätze der „Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen zum Unternehmensvermögen" sind allgemein auf alle Gegenstände anzuwenden, deren Anschaffung, Einlage oder Herstellung nach dem 30. 6. 2004 erfolgt.
- Die den Ausführungen entgegen stehenden Grundsätze des Abschn. 192 Abs. 18 UStR 2000 sind nicht mehr anzuwenden.

Nr. 2:

- Die Grundsätze der „Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks als unentgeltliche Wertabgabe" sind allgemein für Grundstücke/Gebäude anzuwenden, die nach dem 30. 6. 2004 angeschafft oder hergestellt wurden.
- Die den Ausführungen im BMF-Schreiben entgegen stehenden Ausführungen des Abschn. 24 c UStR 2000 und des Abschn. 71 Abs. 2 Nr. 2 UStR 2000 sind insoweit nicht mehr anzuwenden.
- Beruft sich ein Unternehmer für einen Zeitraum vor dem 1. 7. 2004 auf die Rechtsprechung des EuGH und des BFH, sind die aufgeführten Grundsätze im BMF-Schreiben für alle Veranlagungszeiträume ab diesem Zeitraum anzuwenden, soweit die Veranlagung nach den Vorschriften der Abgabenordnung jeweils noch änderbar sind.
- Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG wird auf das BMF-Schreiben Nr. 3 verwiesen.
- Entnimmt der Unternehmer das dem Unternehmen zugeordnete Grundstück/Gebäude, unterliegt diese Entnahme unter der Voraussetzung, dass das Grundstück/Gebäude zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, nunmehr gemäß § 3 Abs. 1 b

10) BFH/NV 2004, S. 543.
11) Az.: S 7300 — 152/1 — St 23.
12) Az.: 53 — S 7168 — 002/03.
13) Az.: IV B 7 — S 7300 — 24/04.
14) Az.: IV B 7 — S 7300 — 26/04.
15) Az.: IV B 7 — S 7206 — 03/04.

Satz 1 Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird auf Abschn. 155 Abs. 1 UStR 2000 verwiesen. Die Entnahme ist nicht nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerbefreit.

b) Die Ausführungen des BMF-Schreibens zu Nr. 3 modifizieren die gesetzten Prämissen der geschilderten USt-Gestaltung bei gemischt genutzten Gebäuden gravierend.

Nr. 3:

- Die Grundsätze der Feststellung der „Bemessungsgrundlage bei sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 a Nr. 1 und 2 UStG" sind ab dem 1. 7. 2004 anzuwenden.
- Die den im BMF-Schreiben entgegenstehenden Grundsätze des Abschn. 155 Abs. 2 Satz 2 UStR 2000 und des Abschn. 158 Abs. 3 und 4 UStR 2000 sind nicht mehr anzuwenden.
- Unter dem Begriff „Kosten" sind die Ausgaben des Unternehmers für die Erbringung der sonstigen Leistung zu verstehen (Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. EG-Richtlinie). Zu den Kosten zählen deshalb auch Ausgaben, die aus den Zuschüssen finanziert worden sind. Die Vorsteuerbeträge, die nach § 15 UStG abziehbar sind, sind keine Kosten. Zu den zu berücksichtigenden Kosten gehören z. B. Aufwendungen des Unternehmers für den laufenden Betrieb oder Unterhalt des dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, aber auch Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gegenstands sind abweichend von den ertragsteuerlichen Grundsätzen gleichmäßig auf den nach § 15a UStG für diesen Gegenstand jeweils maßgebenden Berichtigungszeitraum (z. Z. 10 Jahre) zu verteilen. Auf die Beachtung des Neutralitätsgrundsatzes des Mehrwertsteuersystems wird diesbzgl. verwiesen. Nach Ablauf des jeweils nach § 15a UStG maßgeblichen Berichtigungszeitraums (z. Z. 10 Jahre) sind die auf den Gegenstand entfallenden Kosten vollständig in die Bemessungsgrundlage eingeflossen und in den Folgejahren nicht mehr als Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.
- Hinsichtlich der vor dem 1. 7. 2004 angeschafften Gegenstände ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn bis zum 30. 6. 2004 bei der Berechnung der Kosten insoweit grds. von den bei der Ertragsteuer zugrunde gelegten Kosten ausgegangen wird.

Konsequenz:

Durch die neue BMF-Sichtweise hinsichtlich der Festsetzung der Bemessungsgrundlage unentgeltlicher Wertabgaben gemäß § 3 Abs. 9 a Nr. 1 und 2 UStG reduziert sich der Liquiditätsvorteil der Vorsteueroptimierung für anstehende Investitionen einer jPdöR bei gemischt genutzten Gebäuden auf der Grundlage der neuen EuGH/BFH-Rechtsprechung.

Grund: Der mögliche Vorsteuerabzug für die nichtunternehmerische (hoheitliche) Nutzung einer gemischt genutzten Immobilie soll nunmehr nicht mehr über einen Zeitraum von i. d. R. 50 Jahren als Verwendungseigenverbrauch nachversteuert werden (bisher § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG i. V. m. Abschn. 155 Abs. 2 Satz 2 UStR 2000). Statt dessen werden ab 1. 7. 2004 beim Ansatz des Verwendungseigenverbrauchs nicht mehr die ertragsteuerlichen Grundsätze in Ansatz gebracht (i. d. R. 50 Jahre), sondern der maßgebliche Berichtigungszeitraum nach § 15 a UStG (z. Z. 10 Jahre) zugrunde gelegt.

4. Eigene Stellungnahme

Der Sinngehalt der EuGH-Entscheidung vom 8. 5. 2003 („Wolfgang Seeling") kann grundsätzlich auf den öffentlich-rechtlichen Tätigkeitsbereich übertragen werden.

Wird demnach ein gemischt genutztes Gebäude dem Unternehmensbereich (z. B. BgA) zugeordnet, ist die auf den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gegestands lastende Umsatzsteuer prinzipiell vollständig und sofort als Vorsteuer abziehbar.

Die nach Artikel 6 Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie steuerbare nichtunternehmerische Nutzung eines Gebäudeteils fällt nicht unter Artikel 13 Teil B Buchst. b der 6. EG-Richtlinie und kann demzufolge nicht wie ein Vermietungsumsatz steuerfrei gestellt werden, was dazu führen würde, dass dem steuerpflichtigen Unternehmer im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung des Gebäudes der Vorsteuerabzug nur anteilig zustehen würde.

Der EuGH hebt insoweit darauf ab, dass die teilweise Nutzung für den nichtunternehmerischen Bereich eines Gebäudes nicht die Kriterien einer Vermietung im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchst. b der 6. EU-Richtlinie erfüllt, weil es sowohl an der Zahlung eines Mietzinses fehlt, als auch keine wirkliche Vereinbarung darüber getroffen werde könne, für die Dauer des Nutzungsrechts den Gegenstand in Besitz zu nehmen und andere Personen davon auszuschließen.

Die Bundesregierung hatte in dem Verfahren u.a. geltend gemacht, dass im Falle einer Steuerpflicht der nichtunternehmerischen Nutzung der Steuerpflichtige dadurch einen Zinsvorteil erlangt, dass er den Vorsteuerabzug sofort und vollständig ausüber kann, während er die laufende nichtunternehmerische Nutzung nur pro rata temporis versteuern muss. Ein weiterer Vorteil für den Steuerpflichtigen besteht darin, dass ihm ein erheblicher Teil des Vorsteuerabzugs auch dann verbleibt, wenn der das Grundstück nach Ablauf des Vorsteuer-Berichtigungszeitraums steuerfrei an einen Dritten veräußert.

Der EuGH hat diese Argumentation nicht gelten lassen.

Die Folge, dass der Vorsteuerabzug während des Vorsteuer-Berichtigungszeitraums nur unvollständig korrigiert werde, habe der Gemeinschaftsgesetzgeber mit der Bemessung des Berichtigungszeitraums in Artikel 20 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie bewusst in Kauf genommen. Im Übrigen sei es möglich, den Berichtigungszeitraum bei Grundstücken auf 20 Jahre auszudehnen[16]).

Aufgrund der dezidierten EuGH-Ausführungen erscheint besonders das BMF-Schreiben vom 13. 4. 2004 („Bemessungsgrundlage bei sonstigen Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9 a Nr. 1 und 2 UStG") in einem ominösen Licht. Die vorgetragenen EuGH-Argumente aus dem Seeling-Urteil werden darin einfach ignoriert und eigenmächtige Interpre-

16) Artikel 20 Abs. 2 dritter Unterabsatz der 6. EG-Richtlinie.

tationen vorgetragen, die blindlings nur das eine Ziel verfolgen, den Vorsteuer-Liquiditätseffekt aus der Seeling-Rechtsprechung massiv zu verringern.

In meinen Augen wird an dieser Stelle üble Verwaltungswillkür praktiziert, die zudem noch bewusst gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt[17]). Hier wird nach Belieben an unsichtbaren Stellschrauben gedreht und der Neutralitätsgrundsatz des Mehrwertsteuersystems missbraucht.

Als „Seeling"-Handlungsempfehlung für die kommunale USt-Praxis sollten die folgenden Aspekte beachtet werden:

- Die Finanzverwaltung hat die „Seeling"-Entscheidung des EuGH im Grundsatz akzeptiert. Ein unternehmerisch genutztes Gebäude berechtigt also grundsätzlich zum uneingeschränkten Vorsteuerabzug, auch wenn Teile der Immobilie für nichtunternehmerische Zwecke genutzt werden.

- Die massive Einschränkung der steuerlichen Vorteile durch die Finanzverwaltung, insbesondere die Festsetzung des Wertverzehrs von 10 % als Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe, ist nicht akzeptabel und damit abzulehnen. Abweichend von der Rechtsauffassung des BMF sollte — entsprechend der ertragsteuerlichen Regelung — ein Wertverzehr von 50 Jahren zugrunde gelegt werden.

  Zu diesem brisanten Streitpunkt sind bereits zwei Klageverfahren anhängig[18]). Nach Ansicht der OFD Nürnberg[19]) bestehen diesbezüglich keine Bedenken, Einsprüche, die sich gegen eine Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf 10 Jahre wenden, mit Zustimmung des Einspruchsführers nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO ruhen zu lassen. Eine Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung kommt zur Zeit noch nicht in Betracht. Insoweit bleibt der Ausgang des Verfahrens vor dem FG München[20]) abzuwarten.

- Derzeit lehnen die Finanzämter und Gerichte die Anwendung der Grundsätze der „Seeling"-Entscheidung ab, wenn der Steuerpflichtige in so genannten „Altfällen" (Anwendungszeitraum liegt vor dem 1. 7. 2004) den Vorsteuerabzug nicht sofort geltend gemacht hat. Diese steuerliche Behandlung gilt in Fachkreisen[21]) als höchst umstritten. Diesbezüglich sollten noch nicht bestandskräftige Steuerbescheide also unbedingt offen gehalten werden.

  Dies gilt übrigens auch hinsichtlich der Klärung der Fragestellung, ob die „Seeling"-Grundsätze bei der Verwendung für steuerfreie Umsätze nicht angewendet werden dürfen. Bedeutung hat dies vor allem für diejenigen Fälle, in denen zwar steuerbare, aber aufgrund einer Befreiungsvorschrift in § 4 UStG steuerfreie Ausgangsumsätze (z. B. durch Krankenhäuser, Volkshochschulen, Museen) vorliegen.

Da das Bundesfinanzministerium vehement an ihren zweifelhaften Ansichten bezüglich der Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung in Sachen „Seeling" festhalten wird[22]), kann nur der EuGH zur Klärung dieser gemeinschaftsrechtlichen Zweifelsfragen beitragen.

17) Vgl. Dr. Ditges/Dr. Graß: DB 2004, S. 1394. Prof. Dr. H. Grögler: BB 31/2004, S. 1653; J. Grune: AktStR 2004, S. 495; J. Hegemann/T. Querbach: Stbg 09/2004, S. 417.

18) FG München (Az.: 14 K 2944/04) und FG Nürnberg (Az.: II 298/2004).

19) Verwaltungsanweisung vom 4. 10. 2004 (Az.: S 7300 — 641/St 43).

20) Az.: 14 V 2943/04.

21) Vgl. z. B. Dr. W. Birkenfeld (Richter am BFH), a. a. O. und J Grune (Richter am FG), a. a. O.

22) Vgl. die geplante Änderung des Umsatzsteuergesetzes (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 UStG) im EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz (EURLUmsG), die rückwirkend auf den 1. 7. 2004 (!) Gültigkeit haben soll.

Grundsätze ordnungsmäßiger Kalkulation kommunaler Benutzungsgebühren

Von Univ.-Prof. Dr. Holger Karrenbrock, Kassel

1 Problemstellung

Kommunale Benutzungsgebühren haben in der jüngeren Vergangenheit beträchtliche Steigerungen erfahren. So sind beispielsweise in der Stadt Münster die Abfallgebühren im Jahr 2003 gegenüber dem Vorjahr um nicht weniger als 60 % erhöht worden. Entsprechende Steigerungsraten kommunaler Benutzungsgebühren dürften angesichts der in vielen Gemeinden erforderlichen Sanierung der Abwasserkanalisation keine Ausnahme bleiben[1]).

Es liegt auf der Hand, dass Gebührensteigerungen solchen Ausmaßes auf den Unmut der Gebührenzahler stoßen. So hat die vorgenannte Erhöhung der Abfallgebühren in der Stadt Münster zu einer wahren Einspruchsflut für (nach Presseberichten) nicht weniger als 30.000 Wohneinheiten geführt. Vergleichbare Reaktionen sind bei entsprechenden Gebührenerhöhungen auch andernorts zu erwarten. Nicht selten dürfte dabei die Verärgerung der betroffenen Bürger noch dadurch verstärkt werden, dass die Gebührenbelastung in den Gemeinden ohnehin bereits erheblich differiert. So schwanken etwa in Nordrhein-Westfalen die Abwassergebühren für einen Musterhaushalt von vier Personen mit einem Wasserverbrauch von 220 m³ zwischen 1228 € (Rhein-Sieg-Kreis) und 220 € (Raesfeld)[2]).

1) Vgl. dazu auch Brede (1995), S. 77–96. (Literaturverzeichnis am Schluss des Beitrags)

2) Vgl. Westfälische Nachrichten vom 29. Juni 2004, S. 1: „Kommunen bitten beim Abwasser kräftig zur Kasse".