

Zeitliche Grenze zum Widerruf des Verzichts auf Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG endlich geklärt – Anmerkungen zum Beschluss des BFH vom 02.07.2021 (XI R 22/19)

Aylin Kaplan

Der BFH hatte Gelegenheit in seinem Beschluss vom 02.07.2021 über die zeitliche Grenze zum Widerruf des Verzichts auf Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG Stellung zu beziehen. Die Beschlussgründe stellen dabei eine deutliche Absage an die von der Finanzverwaltung bisher vertretene – ohnehin nicht schlüssige – Auffassung dar.

Dem zitierten Beschluss lag seinem wesentlichen Kern nach folgender Sachverhalt zu Grunde:

Mit notariellem Kaufvertrag vom 18.05.2009 erwarb die Klägerin (K) von der Verkäuferin (V) ein Grundstück mitsamt eines sanierungsbedürftigen Gebäudes. V verzichtete auf die Umsatzsteuerbefreiung für Grundstückslieferungen. Ungefähr zwei Jahre nach Abschluss des notariellen Grundstückskaufvertrages, also im Jahr 2012, vereinbarten K und V, ebenfalls mit notariellen Vertrag, die Rückgängigmachung des im Grundstückskaufvertrag vom 18.05.2009 erklärten Verzichts auf die Steuerbefreiung. Das zuständige Finanzamt erkannte die Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung nicht an. Hiergegen klagte K.

Gemäß § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG sind Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (Grundstückslieferungen), grundsätzlich von der Umsatzsteuerpflicht befreit. Der Veräußerer kann aber gem. § 9 Abs. 1 UStG unter bestimmten Umständen zur Umsatzsteuerpflicht optieren, d.h. die Grundstückslieferung als umsatzsteuerpflichtig behandeln. Die Option zur Umsatzsteuerpflicht kann nach § 9 Abs. 3 S. 2 UStG nur im notariellen Grundstückskaufvertrag erklärt werden. Ein späterer Verzicht, selbst wenn dieser notariell beurkundet wird, ist nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht zulässig (vgl. BFH, Urt. vom 21.10.2015 – XI R 40/13).

Allgemein anerkannt ist, dass ein zunächst erklärter Verzicht wieder rückgängig gemacht werden kann. Allerdings bestand Uneinigkeit über die Form und die zeitliche Grenze dieser Rückgängigmachung.

So vertritt die Finanzverwaltung hier generell die Auffassung, dass sowohl der Verzicht als auch die Rückgängigmachung des Verzichts zeitlich und formal nur in dem notariell zu beurkundenden Grundstückskaufverträge erklärt werden könnten (vgl. Abschn. 9.2 Abs. 9 S. 3 Umsatzsteuer-Anwendungserlass).

Dieser Auffassung hat der BFH in seiner Beschlussfassung eine deutliche -nicht anders zu erwartende- Absage erteilt, in dem er sich mit Wortlaut und Telos des § 9 Abs. 3 S. 2 UStG näher auseinandersetzte.

Im Rahmen seiner rechtlichen Würdigung kommt das Gericht zu dem Schluss, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG auch außerhalb der notariellen Urkunde solange noch möglich ist, wie die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder nach § 164 AO änderbar ist.

Nach Auffassung des Gerichts betrifft der Wortlaut des § 9 Abs. 3 S. 2 UStG (formal und auch zeitlich) nur den auf die Steuerbefreiung begrenzten Verzicht. Die Vorschrift habe dabei den Schutz des Leistungsempfängers vor einer nachträglichen Steuerschuld im Auge. Denn für umsatzsteuerpflichtige Grundstückslieferungen ist der Leistungsempfänger gem. § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG Steuerschuldner. Der Leistungsempfänger sei daher in Bezug auf nachträgliche Erklärungen seitens des Veräußerers schutzbedürftig. Nicht unter den Schutzzweck falle allerdings der Widerruf des Verzichts. Denn der Widerruf des Verzichts führe beim Leistungsempfänger zu einer Steuerbefreiung und komme dem Leistungsempfänger gerade zugute.

Diese Auslegung des Gerichts ist richtig und zu begrüßen. Denn würde das Recht zum Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung gleichzeitig mit dem Verzicht auf Steuerbefreiung ausgeübt werden müssen, wäre der Widerruf des Verzichts faktisch ausgeschlossen, was selbst der Auffassung der Finanzverwaltung widerspräche. (Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass sieht die Möglichkeit eines Widerrufs ja gerade vor.)

Hinweis

Dieser Überblick dient ausschließlich der allgemeinen Information und kann konkreten Rechtsrat im einzelnen Fall nicht ersetzen. Sprechen Sie bei Fragen bitte Ihren gewohnten Ansprechpartner bei GÖRG bzw. die Autorin Aylin Kaplan unter +49 40 500360 343 oder akaplan@bwls-goerg.de an. Informationen zur Autorin finden Sie auf unserer Homepage www.goerg.de.

Unsere Standorte

GÖRG Partnerschaft von Rechtsanwälten mbB

BERLIN

Kantstraße 164, 10623 Berlin
Tel. +49 30 884503-0, Fax +49 30 882715-0

KÖLN

Kennedyplatz 2, 50679 Köln
Tel. +49 221 33660-0, Fax +49 221 33660-80

FRANKFURT AM MAIN

Ulmenstraße 30, 60325 Frankfurt am Main
Tel. +49 69 170000-17, Fax +49 69 170000-27

MÜNCHEN

Prinzregentenstraße 22, 80538 München
Tel. +49 89 3090667-0, Fax +49 89 3090667-90

HAMBURG

Alter Wall 20 – 22, 20457 Hamburg
Tel. +49 40 500360-0, Fax +49 40 500360-99