

NEWSLETTER

Immobilien- und Mietrecht

September 2022

Thema dieser Ausgabe

Kein Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung einer Grundstückslieferung durch nachträgliche notarielle Vertragsergänzung (BFH, Beschl. v. 25.1.2022 – Az. XI B 60/20)

Eine Option zur Umsatzsteuer kann nur im notariellengrundstückskaufvertrag erfolgen. Eine nachträgliche Optionsausübung ist nicht möglich, auch wenn sie zwischen den Vertragsbeteiligten einvernehmlich erfolgt und keine Gefahr von Steuerausfällen besteht.

Hintergrund

Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, sind nach § 4 Nr. 9 Buchst. a) UStG von der Umsatzsteuer befreit. Damit unterfallen Lieferungen von Grundstücken grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer. Zweck der Vorschrift ist, dass eine Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer zu vermeiden.

Es besteht für den Verkäufer aber die Möglichkeit, zur Umsatzsteuer zu optieren und damit die Grundstückslieferung umsatzsteuerpflichtig zu machen (§ 9 Abs. 1 und 3 UStG). Das kann, gerade bei Gewerbeimmobilien, wirtschaftlich sinnvoll sein, da nur bei einem steuerpflichtigen Umsatz ein Vorsteuerabzug auf Eingangsleistungen im Zusammenhang mit dem Grundstück bestehen bleibt und keine Vorsteuerberichtigung erfolgen muss.

Da mit der Steuerpflicht einer Grundstückslieferung gleichzeitig die Steuerpflicht des Käufers als Leistungsempfänger einhergeht (sog. „Umkehrkehr der Steuerschuldnerschaft“ oder „Reverse-Charge-Verfahren“), sieht das Gesetz vor, dass die Option in dem notariell beurkundeten Grundstückskaufvertrag erklärt werden muss. Der Verkäufer soll nicht ohne Zustimmung des Käufers diesen durch seine Option nachträglich mit der Umsatzsteuer belasten können. Für den Käufer ist die Option zur Umsatzsteuer unproblematisch, wenn er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Mit Beschluss vom 25.1.2022 (Az. XI B 60/20) hatte der Bundesfinanzhof (BFH) zu entscheiden, ob eine Option zur Umsatzsteuer auch in einer nachträglichen notariellen Vertragsergänzung- oder -änderung möglich ist, insbesondere wenn sie zwischen den Vertragsbeteiligten einvernehmlich erfolgt und ihr weder das Schutzbedürfnis des Leistungsempfängers noch die Gefahr von Steuerausfällen entgegensteht.

Maßgeblicher Gesetzestext

Die für die Entscheidung des BFH maßgeblichen gesetzlichen Regelungen sind § 4 Nr. 9 Buchst. a) UStG und § 9 Abs. 1 und Abs. 3 UStG. Diese lauten wie folgt:

§ 4 Nr. 9 Buchst. a) UStG

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

9a) die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, [...]“

§ 9 Abs. 1 und Abs. 3 UStG

„(1) Der Unternehmer kann einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12, 13 oder 19 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird.

(2) Der Verzicht auf Steuerbefreiung nach Absatz 1 ist bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten (§ 4 Nr. 9 Buchstabe a), bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a) und bei den in § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe b und c bezeichneten Umsätzen nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. 2Der Unternehmer hat die Voraussetzungen nachzuweisen.

(3) Der Verzicht auf Steuerbefreiung nach Absatz 1 ist bei Lieferungen von Grundstücken (§ 4 Nr. 9 Buchstabe a) im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig. Bei anderen Umsätzen im Sinne von § 4 Nummer 9 Buchstabe a kann der Verzicht auf Steuerbefreiung nach Absatz 1 nur in dem gemäß § 311b Absatz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden.“

Beschluss des Bundesfinanzhofs

Der BFH hatte bereits mit Urteil vom 21.10.2015 (veröffentlicht am 23.12.2015) entschieden, dass eine Option zur Umsatzsteuer nicht in einem Nachtrag erfolgen könne. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung könne nur in dem eigentlichen Grundstückskaufvertrag erfolgen. Zur Begründung stellt der BFH maßgebend auf den Wortlaut des § 9 Abs. 3 UStG ab, nach dem der Verzicht „nur in dem [...] zu beurkundenden Vertrag erklärt werden“ kann. Dem damaligen Urteil lag der Fall eines Grundstückskaufvertrags vom 22.10.2009

zugrunde, in dem eine Option zur Umsatzsteuer nicht erfolgt war. Das Finanzamt änderte daraufhin die Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr 2009 und berichtigte den Vorsteuerabzug bezüglich der bei Grundstückserwerbs in 2003 geltend gemachten Vorsteuer zu Lasten des Klägers nach § 15a UStG, weil dieser vor Ablauf des Berichtigungszeitraums das Grundstück im Streitjahr umsatzsteuerfrei veräußert hatte. Während des Klageverfahrens kam es zu einer notariell beurkundeten Neufassung des Grundstückskaufvertrags, in der der Verkäufer zur Umsatzsteuer ausdrücklich optierte.

Mit dem aktuellen Beschluss vom 25.1.2022 (Az. XI B 60/20) bestätigte der BFH seine Rechtsprechung. Die Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers wies er als unbegründet zurück. Mit Hinweis auf seine bisherige Rechtsprechung sah es der BFH nicht als klärungsbedürftig an, dass § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG, der den Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG bei Lieferungen von Grundstücken außerhalb von Zwangsversteigerungsverfahren, jedoch nicht dessen Widerruf regelt, einer nachträglichen formwirksamen Optionsausübung auch dann entgegensteht, wenn sie zwischen den Vertragsbeteiligten einvernehmlich erfolgt und keine Gefahr von Steuerausfällen besteht.

Fazit

Der BFH bestätigt seine Rechtsprechung. Eine nachträgliche Option zur Umsatzsteuer bei einem Grundstücksverkauf ist selbst dann unwirksam, wenn sie notariell beurkundet wird und sich die Vertragsbeteiligten einig sind. Für die Praxis bedeutet dies, dass der Steuerklausel in Grundstückskaufverträgen besondere Aufmerksamkeit zukommen muss. Eine spätere „Heilung“ durch einen Nachtrag ist nach der Rechtsprechung nicht mehr möglich. Insofern empfiehlt sich, auch in Fällen einer vermeintlichen nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen die Option zu erklären.

Zu beachten ist, dass der BFH zur Option zur Umsatzsteuer entschieden hat und nicht zu dem umgekehrten Fall, dass eine wirksam ausgeübte Option widerrufen werden soll. Der Widerruf kann geschehen, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder noch nach § 164 AO änderbar ist. Dies hat der BFH bereits in

STEHR STADLER LINDNER PICHLER
STEUERN RECHT PRÜFUNG

seinem Beschluss vom 2.7.2021 (Az. XI R 22/19) mit der Begründung entschieden, dass der § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG den Widerruf nicht regelt.

19.9.2022

Dr. Johannes Stehr
Rechtsanwalt Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht

Ansprechpartner

Für alle Fragestellungen stehen Ihnen gerne zur Verfügung



PETER STEHR sen.
Vereidigter Buchprüfer
Steuerberater

kanzlei@stehr-stadler.de



MICHAEL STADLER sen.
Vereidigter Buchprüfer
Steuerberater

michael.stadler@stehr-stadler.de



PETER STEHR jun.
Steuerberater

peter.stehr.jun@stehr-stadler.de



ANNELIESE LINDNER
Steuerberater

anneliese.lindner@stehr-stadler.de



PAUL PICHLER
Steuerberater

paul.pichler@stehr-stadler.de



Dr. JOHANNES STEHR
Rechtsanwalt
Steuerberater
Fachanwalt f. Steuerrecht

johannes.stehr@stehr-stadler.de



PATRICK STADLER
Steuerberater

patrick.stadler@stehr-stadler.de



MICHAEL STADLER jun.
Steuerberater

michael.stadler.jun@stehr-stadler.de

STEHR STADLER LINDNER PICHLER
Vereidigte Buchprüfer Steuerberater
Rechtsanwalt Partnerschaft mbB

Peter Stehr sen., Dipl.-Bw. (FH), vBP, StB
Michael Stadler sen., Bw., vBP, StB
Peter Stehr jun., Dipl.-Bw. (FH), StB
Anneliese Lindner, StB
Paul Pichler, StB
Dr. Johannes Stehr, RA, StB, FAFStR
Patrick Stadler, StB
Michael Stadler jun., M.A., LL.M., StB

Badstraße 26, 83646 Bad Tölz
Tel.: 08041 7678-0, Fax: 7678-22
E-Mail: kanzlei@stehr-stadler.de
Homepage: www.stehr-stadler.de

Sitz der Gesellschaft: Bad Tölz
AG München, PR 498
USt-Id.Nr.: DE233818164

Landwirtschaftliche Buchstelle
Peter Stehr sen., Dipl.-Bw. (FH), vBP, StB

Kooperationen

Rechtsanwalt Rudolf Röck
Badstraße 26, 83646 Bad Tölz
Sander & Sander Rechtsanwälte
Salzstraße 11, 83646 Bad Tölz

