

Urteil vom 21. Oktober 2015, XI R 40/13

Zeitliche Grenze für die Erklärung des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung einer Grundstückslieferung

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 9 Buchst a, UStG § 9 Abs 3 S 2, UStG § 13b Abs 1 S 1 Nr 3, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 4 S 1, UStG § 15a Abs 1, UStG § 15a Abs 2, UStG § 15a Abs 10, BGB § 311b, UStG VZ 2009 , EWGRL 388/77 Art 13 Teil C S 2, EGRL 112/2006 Art 137 Abs 2, UStAE Abschn 9.1 Abs 3 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 21. August 2013, Az: 16 K 286/12

Leitsätze

1. Der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung der Lieferung eines Grundstücks (außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens) kann nur in dem dieser Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden.
2. Ein späterer Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung ist unwirksam, auch wenn er notariell beurkundet wird.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22. August 2013 16 K 286/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erwarb im Jahr 2003 von der "A-GmbH" das Grundstück Z in X (Grundstück) und verpachtete es umsatzsteuerpflichtig an seine Organgesellschaft, die "B-GmbH" (GmbH), die es ihrerseits zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendete. Die ihm beim Erwerb in Rechnung gestellte und von ihm gezahlte Umsatzsteuer zog der Kläger im Besteuerungszeitraum 2003 als Vorsteuer ab.
- 2 Mit notariellem Vertrag vom 22. Oktober 2009 veräußerte der Kläger das Grundstück an seine Ehefrau (F). Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung dieses Grundstücksumsatzes wurde in dem notariellen Vertrag nicht erklärt. Die F verpachtete das Grundstück umsatzsteuerpflichtig an die GmbH.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) änderte mit Bescheid vom 13. Februar 2012 die unter Vorbehalt der Nachprüfung stehende Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr 2009 und berichtigte den Vorsteuerabzug zu Lasten des Klägers nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes (UStG), weil dieser vor Ablauf des Berichtigungszeitraums das Grundstück im Streitjahr umsatzsteuerfrei veräußert habe. Über die Höhe des Berichtigungsbetrages (... €) besteht zwischen den Beteiligten Einvernehmen.
- 4 Die gegen die Steuerfestsetzung nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage, mit der der Kläger begehrte, die Umsatzsteuer für das Streitjahr um ... € herabzusetzen, begründete er zunächst damit, in Bezug auf das Grundstück liege eine gemäß § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare (Teil-)Geschäftsveräußerung vor. Die F, die Erwerberin des Grundstücks, habe mit dessen Verpachtung die Leistung fortgesetzt, die auch er, der Kläger, gegenüber der GmbH zuvor erbracht habe.

- 5 Das Finanzgericht (FG) wies in der mündlichen Verhandlung vom 4. April 2013 darauf hin, dass der Kläger aufgrund der Organschaft umsatzsteuerrechtlich keine Vermietungsleistung gegenüber der GmbH erbracht habe und daher kein (Teil-)Vermietungsunternehmen habe übertragen können. Es regte an, "ob der Kläger nicht zwecks Vermeidung des § 15a UStG noch die Option des Grundstücksumsatzes an seine Ehefrau zur Steuerpflicht erklären will. Er würde dadurch die Vorsteuerkorrektur vermeiden. Die Ehefrau ... hätte als Konsequenz dann bei entsprechender Rechnungstellung den Vorsteuerabzug. Sie würde aber wohl auch die Umsatzsteuer nach § 13b UStG als Leistungsempfängerin schulden". Das FG vertagte die mündliche Verhandlung.
- 6 Hierauf änderten der Kläger und F § 3 Ziffer I des ursprünglichen Kaufvertrags über das Grundstück vom 22. Oktober 2009 mit notariell beurkundeter "Neufassung" vom 12. April 2013 wie folgt: " ... Der Verkäufer verzichtet auf die Umsatzsteuerfreiheit des Vertragsgegenstandes, so dass für den Kaufpreis von ... € Umsatzsteuer in Höhe von ... € anfällt (Umsatzsteueroption). Da der Käufer Steuerschuldner der durch diese Option ausgelösten Umsatzsteuer ist, verändert sich der Kaufpreis hierdurch nicht. Der Käufer schuldet dem Finanzamt auf den vereinbarten Kaufpreis die gesetzliche Umsatzsteuer (§ 13b UStG), Umkehr der Steuerpflicht."
- 7 Die Klage hatte nach Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung (nunmehr) Erfolg.
- 8 Das FG war der Ansicht, dass die Vorsteuer nicht nach § 15a UStG berichtigt werden könne, weil der Kläger das Grundstück umsatzsteuerpflichtig veräußert habe.
- 9 Es führte zur Begründung seiner Entscheidung aus, § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG, wonach der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei einem Grundstücksumsatz nur in dem gemäß § 311b Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden könne, sei nicht dahingehend auszulegen, dass nur in einem ersten notariellen Vertrag abschließend über eine Option zur Umsatzsteuerpflicht eine Vereinbarung getroffen werden könne, die danach keiner Ergänzung mehr zugänglich wäre.
- 10 Entgegen der vom FA vertretenen Rechtsansicht enthalte § 9 UStG keine zeitliche Vorgabe, in der die Option ausgeübt werden müsse. Es bedürfe hinsichtlich der Optionsausübung auch keiner zeitlichen Beschränkung. Denn nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG sei der Empfänger der Grundstückslieferung in die Optionsausübung unmittelbar eingebunden und trage nach § 13b UStG die sich daraus ergebenden umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen, weil er nunmehr Steuerschuldner dieses Umsatzes werde.
- 11 Die Vorentscheidung ist in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2015, 426 veröffentlicht.
- 12 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts und macht geltend, das FG habe seine Pflicht zur Unparteilichkeit verletzt.
- 13 Es bringt im Wesentlichen vor, die vom FG vertretene Rechtsansicht widerspreche § 9 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 UStG und § 164 der Abgabenordnung (AO). Sowohl die Ausübung als auch der Widerruf der Option zur Umsatzsteuerpflicht seien jeweils Verfahrenshandlungen, die, wie sich aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10. Dezember 2008 XI R 1/08 (BFHE 223, 528, BStBl II 2009, 1026) und vom 6. August 1998 V B 146/97 (nicht veröffentlicht --n.v.--, juris) ergebe, auch dann nur bis zur formellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung ausgeübt und geändert werden könnten, wenn die betreffende Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehe.
- 14 Bezogen auf den Streitfall führt das FA aus, es habe der Umsatzsteuererklärung des Klägers für 2009 mit Schreiben vom 22. Juli 2010 zugestimmt, so dass die Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr mit Ablauf des 26. August 2010 formell bestandskräftig und hinsichtlich einer Option zur Umsatzsteuerpflicht nach § 9 UStG nicht mehr änderbar sei.
- 15 Die vom FG vertretene Rechtsansicht hätte in den Fällen der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b UStG zur Folge, dass bei der Frage, ob eine Option zur Umsatzsteuerpflicht noch möglich sei, immer geprüft werden müsse, ob dessen Steuerfestsetzung noch geändert werden könne.
- 16 Zudem habe das FG gegen § 76 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen, weil es "rechtsberatend" auf eine nachträgliche Option zur Umsatzsteuerpflicht hingewiesen habe. Es habe den Prozessbevollmächtigten des Klägers in der die Unparteilichkeit verletzenden Art eines "Obersteuerberaters" darauf aufmerksam gemacht, wie das Verfahren noch zu gewinnen sei.
- 17 Das FA wendet sich auch gegen die Kostenentscheidung des FG und rügt, ihm seien die Kosten des Verfahrens in

voller Höhe auferlegt worden, obwohl der Kläger erst auf den Hinweis des FG die Voraussetzungen für eine Option zur Umsatzsteuerpflicht geschaffen habe.

- 18** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 19** Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 20** Er hält die Entscheidung des FG für zutreffend und bringt vor, § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG sehe keine Frist zur Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht vor. Für den hier vorliegenden Fall der erstmaligen nachträglichen Optionsausübung seien weder das BFH-Urteil in BFHE 223, 528, BStBl II 2009, 1026 noch der BFH-Beschluss vom 6. August 1998 V B 146/97 (n.v., juris) einschlägig. Das Optionsrecht bestehe über die formelle Bestandskraft hinaus bis zum Wegfall des Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 Abs. 4 AO fort.
- 21** Auch eine nachträgliche Option in einer notariell beurkundeten Neufassung des Vertrags i.S. von § 311b Abs. 1 BGB erfülle die Voraussetzungen des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG "nur" im gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag bedeute lediglich eine Beurkundungspflicht. Weder sehe der Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG eine Optionsausübung nur im Erstvertrag vor, noch schließe er eine notarielle Ergänzung dieses Vertrags aus.
- 22** Wie sich aus der Gesetzesbegründung ergebe, diene § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG dem Schutz des Leistungsempfängers vor einer nachträglichen Ausübung der Option durch den leistenden Unternehmer, durch die eine nachträgliche Steuerschuld beim Leistungsempfänger entstehe. Der Leistungsempfänger sei aber an einer nachfolgenden Neufassung des gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrags gleichfalls beteiligt. Dadurch seien seine Interessen ausreichend gewahrt.
- 23** Es sei im Übrigen nicht erkennbar, dass ein davon abweichendes Verständnis des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG in der Praxis die Gefahr von Steuerausfällen zur Folge hätte. Die Vermeidung von Steuerausfällen sei nicht Zweck dieser Norm; dieses Ziel sei in der Gesetzesbegründung zu § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG nicht erwähnt.
- 24** Zudem seien nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- (auch) im Falle einer Einschränkung des Optionsrechts stets die übergeordneten Prinzipien der Neutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Danach dürfe die Entscheidungsfreiheit des Unternehmers, bis zur materiellen Bestandskraft der betreffenden Steuerfestsetzung optieren zu können, nicht willkürlich eingeschränkt werden.
- 25** Eine enge Auslegung des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG, die eine nachträgliche Optionsausübung in einem gleichfalls notariell zu beurkundenden Vertrag ausschließe, stehe überdies nicht im Einklang mit den Urteilen des V. Senats des BFH vom 19. Dezember 2013 V R 6/12 (BFHE 245, 71, BFH/NV 2014, 1126) und V R 7/12 (BFHE 245, 80, BFH/NV 2014, 1130).
- 26** Im Übrigen habe das FG in der (ersten) mündlichen Verhandlung lediglich einen Hinweis auf gesetzliche Regelungen gegeben und auf eine sachgerechte Ergänzung hingewirkt sowie im Rahmen seiner umfassenden Aufklärungspflicht auf steuermindernde Umstände aufmerksam gemacht.

Entscheidungsgründe

II.

- 27** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 28** Die Vorsteuer ist im Streitfall entgegen der Vorentscheidung nach § 15a UStG zu berichtigen, weil sich hinsichtlich des im Jahr 2003 erworbenen Grundstücks die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums geändert haben. Der Kläger hat dieses Grundstück im Jahr 2009 steuerfrei veräußert; die nachträgliche Option im Jahr 2013 ändert daran nichts.
- 29** 1. Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das --wie hier-- nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den

ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Nach Satz 2 dieser Vorschrift tritt --wie im Streitfall-- bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren ein Zeitraum von zehn Jahren.

- 30** 2. Im Streitfall haben sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums geändert. Der Kläger hat das von ihm im Jahr 2003 umsatzsteuerpflichtig erworbene Grundstück im Jahr 2009 umsatzsteuerfrei an F geliefert, weil er nicht den Anforderungen des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG entsprechend im notariellen Grundstückskaufvertrag vom 22. Oktober 2009 auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG verzichtet hat.
- 31** a) Umsätze, die --wie hier die Lieferung des Grundstücks an F-- unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, sind nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit.
- 32** b) Der leistende Unternehmer kann einen derartigen Umsatz als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (§ 9 Abs. 1 UStG) und --soweit die Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten betroffen ist-- dieser, der Leistungsempfänger, das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 9 Abs. 2 Satz 1 UStG). Der Verzicht auf diese Steuerbefreiung ist bei Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig (§ 9 Abs. 3 Satz 1 UStG). Bei anderen Umsätzen i.S. von § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG kann der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG nur in dem gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden (§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG).
- 33** c) Diese Voraussetzungen des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG sind vorliegend nicht erfüllt.
- 34** aa) Der Kläger hat das Grundstück zwar an F geliefert, die es --was deren Eigenschaft als Unternehmerin i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG begründet und zwischen den Beteiligten im Übrigen nicht im Streit steht-- ihrerseits umsatzsteuerpflichtig an die GmbH vermietete.
- 35** bb) Die Option zur Steuerpflicht dieses Umsatzes wurde jedoch nicht im notariellen Kaufvertrag vom 22. Oktober 2009 ausgeübt.
- 36** 3. Die auf Initiative des FG am 12. April 2013 erfolgte notariell beurkundete Neufassung von § 3 Ziffer I des Kaufvertrags vom 22. Oktober 2009 führt zu keiner anderen Beurteilung.
- 37** a) Der leistende Unternehmer kann, soweit wie hier die Lieferung eines Grundstücks außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens betroffen ist, nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG "nur in dem gemäß § 311b Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs notariell zu beurkundenden Vertrag" auf die Steuerbefreiung eines Grundstücksumsatzes i.S. von § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG verzichten.
- 38** aa) Die Vorschrift ermöglicht nach ihrem Wortlaut in diesen Fällen den Verzicht "nur" in dem der Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag, nämlich "in dem" Vertrag, durch den sich der eine Teil verpflichtet, das Eigentum an einem Grundstück zu übertragen oder zu erwerben (vgl. § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB). Das ist der Verpflichtungsvertrag, der der Auflassung und der Eintragung in das Grundbuch vorhergeht (vgl. § 311b Abs. 1 Satz 2 BGB).
- 39** Danach schließt der Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG eine Option zur Steuerpflicht in einer nachfolgenden Neufassung dieses Vertrages selbst dann aus, wenn diese gleichfalls notariell beurkundet wurde. Denn diese im Streitfall am 12. April 2013 erfolgte Neufassung des ursprünglichen Kaufvertrags vom 22. Oktober 2009 ist nicht der nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG in Bezug genommene notariell zu beurkundende Vertrag nach § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB, "in dem" der Verzicht auf die betreffende Steuerbefreiung erklärt werden muss. Der für die Ausübung der Option zur Steuerpflicht nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG allein maßgebliche Vertrag, durch den sich der eine Teil verpflichtet, das Eigentum an einem Grundstück zu übertragen oder zu erwerben, war vorliegend der notarielle Kaufvertrag vom 22. Oktober 2009.
- 40** bb) Entgegen der Ansicht des Klägers wird nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG keine bloße notarielle

Beurkundungspflicht im Sinne einer Formvorschrift normiert. Denn § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG setzt nicht voraus, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG in den betreffenden Fällen "in einem", sondern "in dem" gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag, dem Grundstückskaufvertrag, erklärt wird.

- 41 cc) Eine nachträgliche Option zur Umsatzsteuer in einer gleichfalls notariell beurkundeten späteren Neufassung --Gleiches gilt für eine nachfolgende notarielle Ergänzung oder Änderung-- eines Grundstückskaufvertrags ist im Tatbestand des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG dagegen nicht vorgesehen. Hiernach erfüllt ein wie hier nachträglich erklärter Verzicht --entgegen der sowohl vom FG als auch von der Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 31. März 2004 IV D 1 -S 7279- 107/04 (BStBl I 2004, 453, Rz 4) und Teilen der Literatur (vgl. dazu Wenzel in Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuergesetz, § 9 Rz 110; Meyer in Weymüller, BeckOK UStG, 5. Aufl., § 9 Rz 93.2; Lieber, juris PraxisReport Steuerrecht 10/2004 Anm. 6) vertretenen Ansicht-- schon nicht die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG (vgl. auch Forster, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2004, 188, 190; ders., Umsatzsteuer-Berater 2004, 124, 127).
- 42 b) Auch aus dem systematischen Zusammenhang des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG mit dem unmittelbar vorangehenden § 9 Abs. 3 Satz 1 UStG, nach dem bei Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG nur "bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig" ist, sowie dessen Stellung im Gesetz ergibt sich --worauf das FA zu Recht hinweist--, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht in den Fällen des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG in zeitlicher Hinsicht beschränken wollte. Das Recht des Unternehmers, auf die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG zu verzichten, folgt aus § 9 Abs. 1 UStG. In § 9 Abs. 3 Satz 1 UStG hat der Gesetzgeber eine Regelung hinsichtlich des (spätesten) Zeitpunkts der Option zur Steuerpflicht bei Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren getroffen ("bis").
- 43 Danach ist die unmittelbar anschließende Vorschrift des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG so zu verstehen, dass der Gesetzgeber auch dort für andere Umsätze i.S. von § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG ebenfalls eine Regelung getroffen hat, die den Zeitpunkt der Optionsausübung bestimmt --und nicht lediglich deren Form--. Die Option zur Steuerpflicht nach § 9 Abs. 1 UStG hat in diesen Fällen, was den Zeitpunkt der Erklärung betrifft, "in dem" gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag zu erfolgen. Dies schließt eine erstmalige Optionserklärung in einer diesem Vertrag nachfolgenden Vereinbarung der Kaufvertragsparteien aus.
- 44 c) Dem entspricht die Gesetzesbegründung zu § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG.
- 45 Danach soll die Ergänzung des § 9 Abs. 3 UStG durch den Satz 2 mit Wirkung ab dem 1. Januar 2004 erreichen, dass bei Lieferungen von Grundstücken außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens der Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG "im notariellen Kaufvertrag erklärt werden muss". Der Zeitpunkt, zu dem der notarielle Kaufvertrag abgeschlossen wird, soll somit auch "letztmöglichster Zeitpunkt für die Erklärung des Verzichts auf die Steuerbefreiung" des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG sein (vgl. BRDrucks 583/10, S. 12).
- 46 d) Für diese Auslegung des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG spricht ferner der in der Gesetzesbegründung außerdem genannte Zusammenhang mit dem zeitgleich eingefügten § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG (jetzt § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG), d.h. der Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger für alle Grundstücksumsätze bei steuerpflichtigen Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Danach dient § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG "dem Schutz des Leistungsempfängers vor einer nachträglichen Ausübung der Option durch den leistenden Unternehmer, durch die eine nachträgliche Steuerschuld beim Leistungsempfänger entstehen würde" (vgl. BRDrucks 583/10, S. 13). Daraus ergibt sich ebenfalls, dass der Gesetzgeber bei § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG auf den Zeitpunkt der Verzichtserklärung abstellt.
- 47 Zwar ist der Leistungsempfänger an einer nachfolgenden Neufassung, Änderung oder Ergänzung des gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell beurkundeten Vertrags gleichfalls beteiligt, was --worauf der Kläger zu Recht hinweist-- seine Interessen hinsichtlich eines nachträglichen Verzichts des leistenden Unternehmers auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG grundsätzlich wahrt. Diese Mitwirkung an einer entgegen § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG nicht "in dem" gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag erfolgten Verzichtserklärung des leistenden Unternehmers verhindert allerdings nicht, dass der Leistungsempfänger eine Steuer schuldet, die erst nachträglich entsteht. Dies wollte der Gesetzgeber, wie sich aus den Ausführungen der Gesetzesbegründung zum Schutz des Leistungsempfängers entnehmen lässt, mit der Regelung des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG vermeiden.
- 48 e) Ein anderes Verständnis des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG hätte zudem die Gefahr von Steuerausfällen zur Folge.

- 49 aa) Könnte der leistende Unternehmer in späteren Neufassungen, Änderungen oder Ergänzungen des gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrags noch auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG verzichten, hätte dies bei einem nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger zur Folge, dass die nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG nachträglich geschuldete Steuer, die in diesen Fällen nicht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 (Satz 1) UStG als Vorsteuer abziehbar wäre, dann nicht festgesetzt werden kann und dies mithin zu Steuerausfällen führt, wenn dessen Steuerfestsetzung --aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen-- nicht mehr änderbar ist.
- 50 bb) Zu Recht weist das FA darauf hin, dass zur Vermeidung von Steuerausfällen die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b UStG infolge einer nachträglichen Option des leistenden Unternehmers davon abhängig sein müsste, dass in einem solchen Fall die Steuerfestsetzung des Leistungsempfängers noch geändert werden kann. Dies sieht § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG aber nicht vor.
- 51 cc) Die Vermeidung von Steuerausfällen ist zwar in der Gesetzesbegründung zu § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG nicht erwähnt. Diese Vorschrift ist jedoch --wie bereits dargelegt-- im Zusammenhang mit dem zeitgleich eingefügten § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG (jetzt § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG) zu sehen. Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers sollen durch die in § 13b UStG beschriebene Regelung Steuerausfälle verhindert werden (vgl. BRDrucks 399/01, S. 64; ferner Bunjes/Leonard, UStG, 14. Aufl., § 13b Rz 2, m.w.N.). Dies gilt auch für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Umsätzen, die --wie hier nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG (jetzt § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG)-- unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.
- 52 4. Das Unionsrecht steht dem Erfordernis, den Verzicht auf die Steuerbefreiung den Anforderungen i.S. von § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG entsprechend zu erklären, nicht entgegen.
- 53 a) Die Erklärung der Option zur Steuerpflicht in dem gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG stellt eine Modalität der Ausübung des Optionsrechts i.S. von Art. 13 Teil C Satz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG), nunmehr Art. 137 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) dar.
- 54 b) Die Mitgliedstaaten, die im Rahmen dieser Bestimmung über ein weites Ermessen verfügen (vgl. dazu EuGH-Urteile Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg vom 9. September 2004 C-269/03, EU:C:2004:512, UR 2004, 533, Rz 21; Turn- und Sportunion Waldburg vom 12. Januar 2006 C-246/04, EU:C:2006:22, UR 2006, 224, Rz 29; jeweils m.w.N.), legen die Einzelheiten für die Inanspruchnahme dieses Wahlrechts fest. Sie können nach Art. 13 Teil C Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 137 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL den Umfang dieses Wahlrechts einschränken. Entscheiden sich die Mitgliedstaaten für die Einführung eines Optionsrechts, können sie "auch bestimmte Umsätze oder bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen vom Geltungsbereich dieses Rechts ausnehmen" (vgl. dazu EuGH-Urteil Turn- und Sportunion Waldburg, EU:C:2006:22, UR 2006, 224, Rz 30; BFH-Urteil vom 24. April 2014 V R 27/13, BFHE 245, 404, BStBl II 2014, 732, Rz 12; jeweils m.w.N.). Mitgliedstaaten, die von der Befugnis Gebrauch machen, den Umfang des Optionsrechts zu beschränken und die Modalitäten seiner Ausübung festzulegen, müssen aber "die Ziele und die allgemeinen Grundsätze der ... Richtlinie, insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität und das Erfordernis einer korrekten, einfachen und einheitlichen Anwendung der vorgesehenen Befreiungen, beachten" (vgl. dazu EuGH-Urteil Turn- und Sportunion Waldburg, EU:C:2006:22, UR 2006, 224, Rz 31; BFH-Urteil in BFHE 245, 404, BStBl II 2014, 732, Rz 12; jeweils m.w.N.).
- 55 Die Regelung in § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG entspricht diesen Vorgaben.
- 56 5. Diese Auslegung des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG steht im Einklang mit der Rechtsprechung des V. Senats des BFH, wonach der Verzicht auf Steuerbefreiungen nach § 9 UStG zurückgenommen werden kann, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung gemäß § 164 AO noch änderbar ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 245, 71, BFH/NV 2014, 1126, Leitsatz 1, und in BFHE 245, 80, BFH/NV 2014, 1130, Leitsatz 1).
- 57 Denn diese Rechtsprechung --der sich der erkennende Senat anschließt-- ist zu § 9 Abs. 1 UStG und zu Streitfällen vor dem 1. Januar 2004 ergangen, in denen § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG noch nicht galt. Dazu hat der V. Senat des BFH entschieden, dass die Begrenzung des Verzichts oder seiner Rücknahme auf die formelle Bestandskraft, die zwar für Rechtssicherheit und frühzeitig klare Verhältnisse Sorge, den Steuerpflichtigen aber unverhältnismäßig in der Ausübung seines Wahlrechts begrenze, grundsätzlich nur dann zulässig sei, wenn sie im Gesetz vorgesehen sei (vgl.

BFH-Urteile in BFHE 245, 71, BFH/NV 2014, 1126, Rz 23; in BFHE 245, 80, BFH/NV 2014, 1130, Rz 22). Das ist hier nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG der Fall.

- 58** 6. a) Soweit die Finanzverwaltung mit Bezug auf das zur Frage eines rückwirkenden Wechsels von der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) --mithin zu einem anderen Sachverhalt ergangene-- Urteil des Senats in BFHE 223, 528, BStBl II 2009, 1026 der Ansicht ist, dass sowohl die Erklärung zur Option nach § 9 UStG als auch ihr Widerruf bis zur formellen Bestandskraft der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung zulässig seien (Abschn. 9.1. Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses), folgt der Senat dem aus den dargelegten Gründen nicht (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 245, 71, BFH/NV 2014, 1126, Rz 31).
- 59** Diese norminterpretierende Verwaltungsanweisung bindet die Gerichte nicht (vgl. Senatsurteil vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754, unter II.3.; Senatsbeschluss vom 4. Dezember 2008 XI B 250/07, BFH/NV 2009, 394; BFH-Urteile vom 13. Januar 2011 V R 12/08, BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, Rz 68; vom 5. September 2013 XI R 7/12, BFHE 242, 399, BStBl II 2014, 37, Rz 20).
- 60** b) Gleiches gilt für die im BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 453, Rz 4 vertretene Ansicht der Finanzverwaltung, dass für Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, die Option zwingend im notariell zu beurkundenden Vertrag oder einer notariell zu beurkundenden Vertragsergänzung oder -änderung zu erklären sei.
- 61** 7. Da die Vorentscheidung von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, ist sie aufzuheben.
- 62** 8. Die Sache ist spruchreif im Sinne der Abweisung der Klage.
- 63** Insbesondere liegt auch keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, die gemäß § 15a Abs. 10 UStG eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs ausschließen würde (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 19. Dezember 2012 XI R 38/10, BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 28, m.w.N.). Denn aufgrund der im Streitfall vorliegenden Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) betrieb der Kläger kein Verpachtungsunternehmen (vgl. BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 26/09, BFHE 230, 256, BStBl II 2010, 1114, Rz 32 zum umgekehrten Fall).
- 64** 9. Auf den vom FA geltend gemachten Verfahrensmangel kommt es demnach nicht mehr an. Dies gilt gleichermaßen für die von ihm beanstandete Kostenentscheidung.
- 65** 10. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de