Beschluss vom 02. Juli 2021, XI R 22/19

Widerruf des Verzichts auf Steuerbefreiung

ECLI:DE:BFH:2021:B.020721.XIR22.19.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Abs 9 Buchst a, UStG § 9 Abs 1, UStG § 9 Abs 3 S 2, UStG § 15a Abs 1, EGRL 112/2006 Art 137 Abs 2, AO § 164, AO § 168 S 1, UStG VZ 2009 , UStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 31. Juli 2019, Az: 1 K 3115/18

Leitsätze

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG kann widerrufen werden, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder noch nach § 164 AO änderbar ist. § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG i.d.F. des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 regelt den Widerruf nicht.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 01.08.2019 - 1 K 3115/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Widerruf eines Verzichts auf die Steuerbefreiung für eine Grundstückslieferung wirksam ist.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, erwarb mit notariell beurkundetem Grundstückskaufvertrag vom 18.05.2009 von der A Immobilien GmbH (Veräußerin) das Grundstück in X, ...straße, für 320.000 €. Auf dem Grundstück stand ein sanierungsbedürftiges Gebäude. Die Veräußerin verzichtete in § 3 Abs. 1 des Vertrags auf die Steuerbefreiung für Grundstücklieferungen.

3 Die Klägerin wollte das Objekt sanieren und steuerpflichtig weiterverkaufen. In ihrer Umsatzsteuererklärung 2009 vom 15.07.2010 gab sie Umsätze von 320.000 € an, für die sie nach § 13b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der damals geltenden Fassung als Leistungsempfängerin die Steuer schulde, und zog die sich daraus ergebende Steuer von 60.800 € gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG als Vorsteuer wieder ab. Eine Zahllast ergab sich nicht.

4 Die Veräußerin reichte ihre Umsatzsteuererklärung 2009 am 16.06.2010 ein; das zuständige Finanzamt stimmte der Erklärung am 23.09.2010 zu. Weitere Änderungen der Steuerfestsetzung ergaben sich bis zum Jahr 2013 nicht.

5 Die Klägerin veräußerte mit notariellem Grundstückskaufvertrag vom 01.11.2011 eine Teilfläche des Grundstücks mit dem nicht sanierten Gebäude --ohne Verzicht auf die Steuerbefreiung-- für 820.000 €. Mit notariellem Vertrag ("Änderung eines Grundstückskaufvertrags") vom 23.04.2012 vereinbarten die Veräußerin und die Klägerin die Rückgängigmachung des im Grundstückskaufvertrag vom 18.05.2009 erklärten Verzichts auf die Steuerbefreiung.

6 In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2011 (Streitjahr) vom 25.04.2013 erklärte die Klägerin eine steuerfreie Grundstückslieferung von 820.000 €. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus dem Erwerbsvorgang nahm sie nicht vor. Die Steuererklärung des Jahres 2009 blieb ebenfalls unverändert.

7 Aufgrund einer Außenprüfung hielt die Prüferin die Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung für nicht wirksam. Der im Jahr 2009 vorgenommene Vorsteuerabzug sei nach § 15a Abs. 2 UStG im Streitjahr in Höhe von 30.400 € zu berichtigen.

8 Das damals für die Klägerin zuständige Finanzamt erließ einen Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 01.09.2015. Der Vorbehalt der Nachprüfung im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 wurde mit Änderungsbescheid vom gleichen Tag aufgehoben.

9 Die Klägerin legte gegen den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr Einspruch ein. Der inzwischen für die Besteuerung der Klägerin zuständig gewordene Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 26.10.2018 als unbegründet zurück. Der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung der Lieferung eines Grundstücks könne nur in dem dieser Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariellen Vertrag erklärt werden. Gleiches gelte für die Rückgängigmachung des Verzichts.

10 Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg gab der Klage mit Urteil vom 01.08.2019 - 1 K 3115/18 aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 168 veröffentlichten Gründen statt.

11 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

12 Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

15 1. Die Klage war zulässig. Sie ist insbesondere nicht verspätet erhoben worden. Die Zugangsvermutung nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) findet --wie die Vorinstanz zu Recht entschieden hat-- keine Anwendung, weil aufgrund der Einschaltung eines privaten Postdienstleisters zur Übermittlung der Einspruchsentscheidung an einem Freitag und der Weitergabe des Briefes von diesem an die Deutsche Post AG Zweifel an der sog. Dreitagesfiktion begründet wurden. Die Klägerin konnte sich auch auf den Posteingangsstempel, einen Ausdruck aus dem DATEV-Dokumentationserfassungssystem, das Fristenkontrollbuch und die eidesstattliche Versicherung einer Mitarbeiterin des Prozessbevollmächtigten berufen.

16 2. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Veräußerin wirksam den Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 3 UStG widerrufen hat.

17 a) Nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG sind Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, steuerfrei. Der Unternehmer kann gemäß § 9 Abs. 1 UStG u.a. einen solchen Umsatz als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Der leistende Unternehmer kann, soweit --wie im Streitfall-- die Lieferung eines Grundstücks außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens betroffen ist, nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG (eingefügt durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003 --HBeglG 2004--, BGBl I 2003, 3076) "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.

18 Die Vorschrift ermöglicht nach ihrem Wortlaut in diesen Fällen den Verzicht "nur in dem" der Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag. Dies ist der Vertrag, durch den sich der eine Teil verpflichtet, das Eigentum an einem Grundstück zu übertragen oder zu erwerben (vgl. § 311b Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- - "Verpflichtungsvertrag"), der der Auflassung und der Eintragung in das Grundbuch vorhergeht (vgl. § 311b Abs. 1 Satz 2 BGB). 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 (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21.10.2015 - XI R 40/13, BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852).

19 b) Der Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung kann allerdings außerhalb dieser notariellen Urkunde erfolgen. Er ist möglich, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder noch nach § 164 AO änderbar ist.

20 aa) Bezogen auf die Rechtslage vor Ergehen des HBeglG 2004 galt nach ständiger Rechtsprechung des BFH, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung wieder rückgängig gemacht werden konnte (vgl. BFH-Urteile vom 25.01.1979 - V R 53/72, BFHE 127, 238, BStBl II 1979, 394; vom 25.02.1993 - V R 78/88, BFHE 171, 369, BStBl II 1993, 777; vom 11.08.1994 - XI R 57/93, BFH/NV 1995, 170; vom 01.02.2001 - V R 23/00, BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673; Abschn. 148 Abs. 4 der Umsatzsteuer-Richtlinien). Der Verzicht und sein Widerruf als actus contrarius waren mit Blick auf die zeitlichen Grenzen ihrer Ausübung gleich zu behandeln (vgl. BFH-Urteile vom 28.11.2002 - V R 54/00, BFHE 200, 38, BStBl II 2003, 175, unter II.2.b; vom 19.12.2013 - V R 7/12, BFHE 245, 80, BStBl II 2017, 841). Der Widerruf wirkte auf das Jahr der Ausführung des Umsatzes zurück. Es war dabei unerheblich, ob der Verzicht bereits durch eine privatschriftliche Vertragsänderung oder erst durch eine notariell beurkundete Vertragsänderung wirksam widerrufen worden war. Der Widerruf konnte bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer erklärt werden (BFH-Urteile in BFHE 127, 238, BStBl II 1979, 394; in BFH/NV 1995, 170; vom 01.02.2001 - V R 23/00, BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673). Später entschied der BFH, dass der Verzicht auf Steuerbefreiungen nach § 9 UStG solange zurückgenommen werden konnte, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung gemäß § 164 AO noch änderbar war (Klarstellung der Rechtsprechung; vgl. BFH-Urteile in BFHE 245, 80, BStBl II 2017, 841; vom 19.12.2013 - V R 6/12, BFHE 245, 71, BStBl II 2017, 837).

21 bb) Aufgrund der Einfügung des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG mit Wirkung zum 01.01.2004 durch Art. 29 HBeglG 2004 sah sich der erkennende Senat dazu gezwungen, die Sichtweise zur zeitlichen Grenze des Verzichts auf die Steuerbefreiung von Grundstückslieferungen aufzugeben. Der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung der Lieferung eines Grundstücks (außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens) kann danach nur in dem dieser Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden. Neben dem Wortlaut der Regelung war für diese Entscheidung insbesondere maßgeblich, dass ein anderes Verständnis des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG den Leistungsempfänger nicht genügend geschützt und die Gefahr von Steuerausfällen zur Folge gehabt hätte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852, Rz 46 ff.). Die Finanzverwaltung folgte dieser Rechtsprechung (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 02.08.2017, BStBl I 2017, 1240).

22 cc) Diese Deutung zur zeitlichen Grenze für die Erklärung des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung einer Grundstückslieferung gilt jedoch nur für den Verzicht, nicht aber für den Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung. Der Widerruf kann auch für Grundstückslieferungen erfolgen, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung gemäß § 164 AO noch änderbar ist.

23 (1) Nach Unionsrecht stellt die Erklärung der Option zur Steuerpflicht in dem gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG wie auch der Widerruf der Option nur eine Modalität der Ausübung des Optionsrechts i.S. von Art. 13 Teil C Satz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, nunmehr Art. 137 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), dar.

24 (2) Der Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG betrifft nur den auf die Steuerbefreiung (formal und auch zeitlich) begrenzten Verzicht. Die Regelung betrifft nicht den Widerruf. Der Grundsatz, dass sowohl die Option als auch der Widerruf der Option (als actus contrarius) in gleicher Weise auszuüben sind, gilt nicht mehr nach der Rechtslage durch das HBeglG 2004 für die zeitliche Grenze der Ausübung des Wahlrechts. Denn würde das Recht zum Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung gleichzeitig mit dem Verzicht der Steuerbefreiung ausgeübt werden müssen, wäre der Widerruf des Verzichts faktisch ausgeschlossen. Der Zweck der Vorschrift des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG steht dem nicht entgegen. Die Regelung soll den Leistungsempfänger vor einem nachträglichen Verzicht des leistenden Unternehmers schützen, um eine nachträgliche Steuerschuld des Leistungsempfängers zu verhindern (Begründung des Gesetzentwurfs, BTDrucks 583/10, S. 13; BFH-Urteil in BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852, Rz 46 f.). Der Widerruf der Option führt dagegen zu einer Steuerbefreiung und damit nicht zu einer Belastung des Leistungsempfängers.

25 Darüber hinaus drohen insoweit auch keine Steuerausfälle (s. zum Erfordernis der Verhinderung eines Steuerausfalls bei der Anwendung des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG BFH-Urteil in BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852, Rz 51), da nicht nur

die Steuerlast beim Empfänger entfällt, sondern ggf. gleichzeitig auch sein Recht zum entsprechenden Vorsteuerabzug.

26 (3) Der Senat schließt sich damit im Ergebnis der überwiegenden Ansicht im Schrifttum an (vgl. Wäger, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2016, 125, 148 ff.; Wäger in Wäger, UStG, 1. Aufl., § 9 Rz 110; Sterzinger, Umsatz-Steuerberater 2017, 268, 274 unter IV.3.; Sterzinger, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2016, 1303; Erdbrügger, Betriebs-Berater 2016, 734; Prätzler, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2017, 740; Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 9 Rz 179; Grünwald, DStR 2016, 55; Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 15 Rz 1648; BeckOK UStG/Meyer, 26. Ed. [05.10.2020], § 9 Rz 94.1; Bettermann, UR 2017, 908; Ehrmann/Dombrowsky, Zeitschrift für Immobilienrecht --ZfIR-- 2016, 333, 338; Full, MwStR 2016, 277; Winkelhog/Krüsmann, ZfIR 2016, 359, 360). Zugleich ist der Deutung entgegenzutreten, der Senat habe in seiner Entscheidung in BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852 (Rz 56 f.) die Auffassung vertreten, dass auch der Widerruf nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG in dem der Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden müsse (z.B. Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 9 Rz 179). Vielmehr ist dort darauf hingewiesen worden, dass § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG die Rechtsprechung zur zeitlichen Grenze u.a. des Widerrufs der ausgeübten Option begrenze. § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG enthält jedoch nur eine eingrenzende Regelung, die hinsichtlich des Verzichts auf die Umsatzsteuer-Befreiung einer Grundstückslieferung für Rechtssicherheit und "klare Verhältnisse" im Zeitpunkt des Abschlusses des gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrags sorgt (vgl. Rauch, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2016, 386; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, § 9 UStG Rz 112), nicht aber eine Begrenzung des Widerrufs der Option zur Steuerpflicht. Soweit die Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2017, 1240, und Abschn. 9.2 Abs. 9 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses) der Ansicht ist, dass die Rücknahme des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung der Lieferung eines Grundstücks außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens nur in dem dieser Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden kann, folgt der Senat dem aus den dargelegten Gründen nicht.

27 c) Das FG ist im Streitfall auch zu Recht davon ausgegangen, dass der Widerruf rechtzeitig erklärt worden ist. Dabei stand die Umsatzsteuererklärung 2009 der Klägerin vom 15.07.2010, auf die wegen der bei ihr wegen der Umkehr der Steuerschuldnerschaft entstandenen Steuerschuld maßgeblich abzustellen ist (s.a. Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 9 Rz 90), einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO). Der Vorbehalt war im Zeitpunkt des Widerrufs des Verzichts durch die Veräußerin am 23.04.2012 noch wirksam. Die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung erfolgte erst am 01.09.2015. Somit konnte der Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung durch die Veräußerin am 23.04.2012 wirksam erklärt werden.

28 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de