

Widerruf der Umsatzsteueroption bei Grundstückslieferung

MIT DEM BESCHLUSS VOM 02.07.2021 GEWÄHRT DER BFH DEN PARTEIEN VON GRUNDSTÜCKSKAUFVERTRÄGEN DIE MÖGLICHKEIT, FLEXIBEL AUF EINE ÄNDERUNG DER UMSATZSTEUERLICHEN SITUATION ZU REAGIEREN. DIES SOLLTE VOR ALLEM FÜR DIE BRANCHE DER PROJEKTENTWICKLER EINE ENORME ERLEICHTERUNG DARSTELLEN.

Executive Summary

- Der Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung ist **entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung** auch außerhalb des ursprünglichen notariellen Kaufvertrages nachträglich möglich.
- In **zeitlicher Hinsicht** soll der Widerruf möglich sein, solange die Umsatzsteuerfestsetzung des Käufers für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder aufgrund des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 AO) änderbar ist. **Maßgeblich** kommt es dabei auf die **umsatzsteuerliche Festsetzungssituation des Käufers** als Steuerschuldner an.
- Der Beschluss enthält **keine Aussage zur Form des Widerrufs**. **Wir empfehlen** daher bis zu einer Äußerung der Finanzverwaltung zu den formellen Anforderungen **vorsorglich**, den Widerruf in einer **notariellen Vertragsänderung** durchzuführen.
- Insbesondere für die **Projektentwicklung** könnte diese Entscheidung **richtungsweisend** werden und eine **enorme Erleichterung** darstellen. Den Kaufvertragsparteien sollte es so nun möglich sein, die umsatzsteuerlichen Folgen des Kaufvertrages an die Umstände der Projektentwicklung flexibel anzupassen.
- Die Entscheidung wird zukünftig auch **Einfluss auf die vertragliche Verhandlung und Gestaltung von Umsatzsteuer- sowie Kaufpreisanpassungsklauseln in Grundstückskaufverträgen** (vor allem bei Projektentwicklern) haben.
- Mit Spannung darf die Reaktion der Finanzverwaltung auf den BFH-Beschluss erwartet werden. Eine Reaktion seitens der Finanzverwaltung mit einem Nichtan-

wendungserlass (die Entscheidung des BFH würde von den Finanzämtern dann nicht angewendet) ist mithin theoretisch möglich, erscheint aber nicht sehr wahrscheinlich.

Der Urteilsfall

In dem nunmehr entschiedenen Fall erwarb der Käufer bzw. der Revisionsbeklagte im Jahr 2009 ein Grundstück mit einem sanierungsbedürftigen Gebäude. Im damaligen notariellen Grundstückskaufvertrag hat der Veräußerer auf die Umsatzsteuerbefreiung für Grundstückslieferungen verzichtet und zur Umsatzsteuer optiert. Der Käufer beabsichtigte das Objekt zu sanieren und umsatzsteuerpflichtig weiterzuverkaufen. Im Jahr 2011 veräußerte der Käufer eine Teilfläche des Grundstücks mit dem sanierungsbedürftigen Gebäude, aber ohne Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung. Mit einem notariellen Vertrag („Änderung eines Grundstückskaufvertrages“) vereinbarten der Käufer und der Veräußerer im Jahr 2012 daraufhin die Rückgängigmachung des im Grundstückskaufvertrag von 2009 erklärten Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung. Das zuständige Finanzamt (Revisionskläger) vertrat die Ansicht, dass der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung der Grundstückslieferung nur in dem zugrunde liegenden notariellen Kaufvertrag erklärt werden kann und das Gleiche auch für die Rückgängigmachung des Verzichts gelte.





Hintergrund: Umsatzsteueroption bei Grundstückslieferung gemäß § 9 Abs. 1 und Abs. 3 UStG

Nach § 4 Nr. 9 Buchst. a) UStG sind Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, umsatzsteuerfrei. Der leistende Unternehmer kann aber, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht wird, auf die Steuerbefreiung verzichten (§ 9 Abs. 1 u. 3 UStG). Allerdings kann der Verzicht auf die Steuerbefreiung eines Grundstücksumsatzes i.S.v. § 4 Nr. 9 Buchst. a) UStG nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG „*nur in dem gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag*“ erfolgen. Dies schließt, auch nach der Rechtsprechung des BFH, eine spätere Option zur Umsatzsteuerpflicht in einer nachfolgenden Neufassung dieses Vertrages selbst dann aus, wenn diese ebenfalls notariell beurkundet wurde (vgl. BFH Urteil vom 21.10.2015 – XI R 40/13, BStBl. II 2017, 852). Die Finanzverwaltung geht allerdings noch weiter und vertritt die Ansicht, dass auch die Rücknahme des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung nur in dem dieser Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden kann (vgl. Abschn. 9.2 Abs. 9 Satz 3 Umsatzsteuer-Anwendungserlass).

Die Entscheidung des BFH

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat der Klage des Käufers (Urteil vom 01.08.2019, 1 K 3115/18) stattgegeben und insoweit angenommen, dass der Veräußerer wirksam den Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung erklären konnte.

Dieser Sichtweise hat sich der BFH angeschlossen und entschieden, dass der **Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung, entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung, außerhalb des ursprünglichen notariellen Kaufvertrages erfolgen kann**. Der Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG betrifft danach „*nur den auf die Steuerbefreiung (formal und zeitlich) begrenzten Verzicht*“ und nicht auch den Widerruf des Verzichts. Der Grundsatz, dass sowohl der Verzicht auf die Steuerbefreiung als auch der Widerruf des Verzichts in gleicher Weise auszuüben sind, würde **sonst zu einem faktischen Ausschluss des Widerrufs** führen.

Zugleich stellt der BFH klar, dass in der damaligen Entscheidung zum Zeitpunkt der Ausübung der Option (Urteil vom 21.10.2015 – XI R 40/13, BStBl. II 2017, 852) auch nicht die Auffassung vertreten wurde, dass auch der Widerruf in dem der Grundstückslieferung zugrunde liegenden, notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden müsse. Vielmehr wurde in diesem Urteil darauf hingewiesen, dass **§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG nur eine eingrenzende Regelung** enthalte. Diese Sorge, hinsichtlich des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung einer Grundstückslieferung, für **Rechtssicherheit und „klare Verhältnisse“ im Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Vertrages**, führe aber nicht zu einer Begrenzung des Widerrufs der Option zur Steuerpflicht.

Der Widerruf des Verzichts soll nach dem BFH in **zeitlicher Hinsicht** möglich sein, solange die Umsatzsteuerfestsetzung des Käufers für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder aufgrund des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 AO) änderbar ist. Auf die **Veranlagungssituation des Käufers** kommt es deshalb an, weil dieser wegen der Umkehr der Steuerschuldnerschaft (sog. Reverse Charge-Verfahren, § 13b Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 3 UStG) im Falle der Grundstückslieferung Schuldner der Umsatzsteuer ist.

Folgen für die Praxis

Anders als die Ausübung der Option, kann der Widerruf der Option nunmehr nachträglich durchgeführt werden. Dies hat für die Praxis voraussichtlich eine erhebliche Erleichterung zur Folge. **Insbesondere für die**



Projektentwicklung könnte diese Entscheidung richtungweisend werden. Denn mit der derzeit geltenden Konzeption der Umsatzsteueroption bedarf es beispielsweise bei der Projektentwicklung einer Vorhersage zur zukünftigen umsatzsteuerlichen Situation. Kann aber – wie bei bestimmten Forward-Deals – noch nicht vorhergesehen werden, ob sich unter den künftigen Mietern ein Umsatzsteuerschädling befinden wird oder springt im Laufe der Projektentwicklung ein umsatzsteuerpflichtiger Mieter ab und kann stattdessen nur ein „Vorsteuerschädling“ als Mieter gewonnen werden, können die Kaufvertragsparteien diesen Vorsteuerschaden des Käufers aktuell nicht mehr korrigieren, da die Umsatzsteueroption im notariellen Kaufvertrag „zementiert“ und der nachträgliche Widerruf derselben nicht möglich war.

Nun können die Kaufvertragsparteien die Umsatzsteueroption bis zu einem gewissen Zeitpunkt widerrufen und auf diese Weise die umsatzsteuerlichen Folgen des Kaufvertrages an die Umstände der Projektentwicklung flexibel anpassen. Dabei kann unseres Erachtens auch gut argumentiert werden, dass die Umsatzsteueroption nur teilweise widerrufen wird und folglich die sogenannte Optionsquote nachträglich dergestalt angepasst werden kann, dass nur für bestimmte Flächen die Umsatzsteueroption widerrufen wird. Fraglich ist, ob es nun möglich sein wird, dass für bisher unoptierte Flächen nun optiert wird. Dagegen könnte sprechen, dass dies letztlich dem Grundsatz widerspricht, dass im notariellen Kaufvertrag optiert werden muss, und die Option grundsätzlich flächenbezogen auszuüben ist. Indes lässt sich evtl. auch argumentieren, dass eine Option im Grundstückskaufvertrag nur überhaupt dem Grunde nach ausgeübt sein muss und eine Anpassung auch außerhalb des notariellen Kaufvertrags möglich sein muss (zumindest im Falle der Zustimmung des Käufers). Es bleibt zu hoffen, dass auch hinsichtlich der vorstehenden praxisbedeutsamen Zweifelsfragen Rechtssicherheit durch entsprechende Rechtsprechung bzw. Verwaltungserlasse geschaffen wird.

Hinsichtlich der **zeitlichen Durchführung des Widerrufs** muss beachtet werden, dass der Vorbehalt der Nachprüfung im Grundsatz jederzeit aufgehoben werden kann und entfällt, wenn die Festsetzungsfrist abläuft. Dies kann zwar ein mitunter mehrjähriger Zeitraum sein, jedoch

muss hier die **konkrete Situation im Einzelfall** genau geprüft werden, da beispielsweise eine durchgeführte Außenprüfung eine Auswirkung auf das Bestehen des Vorbehalts der Nachprüfung haben kann. Mit Blick auf die Anfechtbarkeit sollte daher im Einzelfall geprüft werden, ob ein Einspruch vor diesem Hintergrund sinnvoll sein kann, um das Fenster zur Widerrufsübung offen zu halten. **Maßgeblich** kommt es dabei auf die **umsatzsteuerliche Festsetzungssituation des Käufers** an (s.o.). Innerhalb dieser Zeitspanne können die Vertragsparteien mit einem Widerruf der Umsatzsteueroption flexibel auf die Änderung der Umsatzsteuersituation reagieren.

Nicht geklärt ist indes das „**Wie**“ des Widerrufs. Aus dem Beschluss des BFH geht nicht hervor, ob der Widerruf der Umsatzsteueroption einer (notariellen) Vertragsänderung bedarf oder auf Basis einer einseitigen Erklärung des Verkäufers umgesetzt werden kann. Da der Käufer insofern nicht schutzbedürftig ist (für ihn ist ein umsatzsteuerfreier Ankauf nicht nachteilhaft), spricht u.E. viel dafür, dass eine einseitige Erklärung ausreichen müsste. Bis zu einer Äußerung der Finanzverwaltung zu den formellen Anforderungen an den Widerruf empfehlen wir allerdings **vorsorglich**, den Widerruf in einer **notariellen Vertragsänderung** durchzuführen.

Ferner ist zu erwarten, dass die Entscheidung auch **Einfluss auf die vertragliche Verhandlung und Gestaltung von Umsatzsteuerklauseln in Grundstückskaufverträgen** (vor allem bei Projektentwicklern) haben wird. Diese werden künftig um eine weitere Regelung zum Widerruf der Umsatzsteueroption ergänzt werden. Daneben bieten sich **Kaufpreisanpassungsregelungen** an: Dabei wird im



Falle der Vermietung durch den Käufer sein Umsatzsteuerschaden aufgrund einer beispielsweise initial ausgeübten Volloption dem Umsatzsteuerschaden des Verkäufers aufgrund eines nachträglich anteiligen Widerrufs der Umsatzsteueroption gegenübergestellt. Je nach Ergebnis dieser Kalkulationen kann es für den Käufer sinnvoll sein, dem Verkäufer seinen Umsatzsteuerschaden über eine Kaufpreisanpassung zu ersetzen und durch den anteiligen Widerruf der Umsatzsteueroption im Gegenzug seinen eigenen Umsatzsteuerschaden zu begrenzen. Auf diese Weise können die wirtschaftlich nachteiligen Folgen des Käufers ggf. begrenzt werden. Durch die wirtschaftliche Kompensation des Verkäufers sollte dieser insoweit keine Einwände gegen den anteiligen Widerruf der Umsatzsteueroption vortragen können. Im Falle der Vermietung durch den Verkäufer (wie dies bei Projektentwicklungen regelmäßig vorkommt) wird der Kaufpreis basierend auf einer Kaufpreisformel als Faktor auf den vereinbarten Mietzins ausgehandelt. Der Verkäufer bekommt in diesem Fall seinen (Umsatzsteuer-)Schaden automatisch über den von ihm zu vereinbarenden höheren Mietzins ausgeglichen. Ein darüberhinausgehender Ausgleich ist daher nicht erforderlich.

Mit Spannung darf die Reaktion der Finanzverwaltung auf den BFH-Beschluss erwartet werden, da die Entscheidung des BFH diametral der aktuellen Regelung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass entgegensteht, wonach die Rücknahme des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung nur in dem der Grundstückslieferung zu Grunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden kann. Eine Reaktion seitens der Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass (die Entscheidung des BFH würde von den Finanzämtern dann nicht angewendet) ist mithin theoretisch möglich, erscheint aber nicht sehr wahrscheinlich.

Fazit

Der Beschluss des BFH ist sehr zu begrüßen und verhilft insbesondere der Projektentwicklung zu mehr Spielraum. Mit Blick auf Options- und Kaufpreisanpassungsklauseln bringt die Entscheidung des BFH aber **nicht nur Flexibilität, sondern auch Komplexität** für künftige Ankaufprozesse mit sich. Es sollte daher bei derzeitigen und

künftigen Ankaufprozessen genau geprüft werden, wie die Regelungen zur Umsatzsteueroption und zur Kaufpreisanpassung ausgestaltet werden, um hier optimale Lösungen zu finden.

Dr. Petra Eckl

Rechtsanwältin, Steuerberaterin,
Fachanwältin für Steuerrecht
petra.eckl@gsk.de

Dr. Dirk Koch

Rechtsanwalt, Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht
dirk.koch@gsk.de

Heiko Stoll

Rechtsanwalt, Steuerberater
heiko.stoll@gsk.de

Dominik Berka

Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Finw.
dominik.berka@gsk.de

Sebastian Gerhards

Rechtsanwalt
sebastian.gerhards@gsk.de

Fabienne Vanessa Helle

Rechtsanwältin, Dipl.-Finw.
fabienne.helle@gsk.de

Felix Schill

Rechtsanwalt
felix.schill@gsk.de

Esther Seibt-Pfitzner

Rechtsanwältin
esther.seibt-pfitzner@gsk.de

Stephan Wachsmuth LL.M.

Rechtsanwalt
stephan.wachsmuth@gsk.de

