

BMF: Zeitliche Grenze für die Erklärung des Verzichts auf die Steuerbefreiung und die Rücknahme des Verzichts

Umsetzung der BFH-Rechtsprechung zur nachträglichen Option zur Umsatzsteuerpflicht bzw. zu deren Korrektur – Übergangsregelungen schaffen Zeitfenster zur Korrektur bei Grundstücksübertragungen

Hintergrund

Das BMF hat sich kürzlich zu der in der Praxis kontrovers diskutierten Frage geäußert, wie die unterschiedlichen Rechtsauffassungen des V. und des XI. Senats des BFH zum letztmöglichen Zeitpunkt der Ausübung bzw. einer Korrektur der umsatzsteuerlichen Option (Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung) anzuwenden sind. Dabei hat sich das BMF einerseits zugunsten der Steuerpflichtigen der Rechtsprechung des V. Senats angeschlossen, wonach eine Optionsausübung grundsätzlich bis zur materiellen Bestandskraft der Jahressteuerfestsetzung zulässig ist, andererseits aber in Bezug auf die Option bei Grundstückslieferungen zu Ungunsten der Steuerpflichtigen die sehr strenge Rechtsprechung des XI. Senats, nach der die Option nur in dem dieser Grundstückslieferung zu Grunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden kann, übernommen.

BMF-Schreiben

Mit BMF Schreiben vom 01.10.2010 hat die Finanzverwaltung die Rechtsauffassung vertreten, dass sowohl die nachträgliche Option als auch die Rücknahme derselben nur bis zur formellen Bestandskraft der jeweiligen Jahresumsatzsteuerfestsetzung zulässig war. Das aktuelle BMF-Schreiben setzt die Grundsätze der BFH-Urteile vom 19.12.2013, V R 6/12 und V R 7/12 sowie vom 21.10.2015, XI R 40/13 um und hat die Abschn. 9.1 und 9.2 UStAE entsprechend geändert.

Danach ist die Rücknahme des Verzichts auf die Steuerbefreiungen nach § 9 UStG möglich, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder nach § 164 AO noch änderbar ist.

Besonderheiten gelten für den Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiungen bei der Lieferung eines Grundstücks außerhalb der Zwangsversteigerung. Dieser kann entsprechend der BFH Rechtsprechung vom 21.10.2015, XI R 40/13, nur in dem der Grundstückslieferung zu Grunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden. Wegen der Beschränkung der Optionsausübung auf den notariell beurkundeten Grundstückskaufvertrag scheidet eine spätere Rücknahme aus.

Anwendungszeitpunkte

Das BMF-Schreiben ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Eine Übergangs- bzw. Nichtbeanstandungsregelung gilt für die Option zur Steuerpflicht bzw. deren Rücknahme im Zusammenhang mit Umsätzen die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Sind diese durch notarielle Vertragsänderungen in Erklärungen zwischen dem 31.03.2004 und dem 31.10.2010 erfolgt, erkennt das BMF die Option an. Für den Zeitraum ab dem 01.11.2010 soll aus Gründen des Vertrauensschutzes die Anerkennung der nachträglichen Option dann möglich sein, wenn die notarielle Vertragsänderung bis zur formellen Bestandskraft der entsprechenden Jahressteuerfestsetzung erfolgt und die Erklärung vor dem 01.01.2018 abgegeben worden ist.

Anmerkung

Aus der Sicht der Steuerpflichtigen ist insbesondere die Übernahme der Rechtsprechung des V. Senats zu begrüßen, da die Optionsausübung danach bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung zulässig ist. In Bezug auf die Option bei Grundstückslieferungen müssen Steuerpflichtige beachten, dass die Option nur in dem der Grundstückslieferung zu Grunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden kann. Die Option kann zu einem späteren Zeitpunkt weder ausgeübt noch zurückgenommen werden. In diesem Zusammenhang ist für die Praxis die Übergangsregelung des BMF-Schreibens bedeutsam. Danach besteht bis zum Jahresende 2017 ein Zeitfenster, verunglückte bzw. zu

präzisierende Optionen bei Grundstücksverkäufen noch in diesem Jahr zu korrigieren, soweit noch keine Umsatzsteuerjahreserklärung abgegeben worden ist. Das gilt für Sachverhalte in 2016 und gegebenenfalls für solche in 2015. Zu beachten ist, dass die Jahreserklärung unter diesen Umständen bis zum 31.12.2017 eingereicht werden muss. Für die Fälle, in denen die Finanzverwaltung die Wirksamkeit der Option bzw. deren Rücknahme mit der Begründung abgelehnt hat, dass diese nach Eintritt der Unanfechtbarkeit ausgeübt worden ist, sollten Steuerpflichtige prüfen, ob die Steuerfestsetzungen für die Veranlagungszeiträume noch anfechtbar bzw. unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, da dann die Ausübung/Rücknahme der Option noch möglich wäre. Im Rahmen von Grundstücksübertragungen und deren Behandlung als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen sollte nach wie vor eine vorsorgliche und unbedingte Optionsklausel in den notariell zu beurkundenden Vertrag aufgenommen werden.

Betroffene Norm

§ 9 UStG; § 4 Nr. 9a UStG; Abschn. 9.1, 9.2 UStAE

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 02.08.2017, III C 3 – S 7198/16/10001

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.