

**FG Niedersachsen, Urteil vom 11. April 2013**

(5 K 393/11 - juris)

**„Zum Merkmal "ausschließlich" beim Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG“**

**Leitsätze:**

1. Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG, dass das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet wird, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. An die Bagatellgrenze in Abschn. 9.2. Abs. 3 UStAE sind die Gerichte nicht gebunden.
2. § 9 Abs.2 S. 1 UStG eröffnet nur in Ausnahmefällen die Möglichkeit einer Teiloption bezogen auf einzelne Räume.

**Verfahrensstand:**

**Revision eingelegt** (Aktenzeichen des BFH: V R 27/13)

► **Volltext der Entscheidung:**

<http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=5685>

**A. Problemstellung**

Die Option zur Steuerpflicht ist bei Vermietungsumsätzen für den Vermieter notwendig, damit er den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Immobilie beanspruchen kann. Allerdings ist die Option zur Steuerpflicht zur Vermeidung als Umgehung empfundener Gestaltungen in Deutschland an strenge Voraussetzungen geknüpft. Das im Folgenden vorgestellte Urteil ist in diesem Spannungsfeld ergangen und es könnte zu negativen Folgen führen, da eine langjährige schriftliche Verwaltungsmeinung in Form der sog. „Bagatellgren-

ze“ für vorsteuerschädliche Nutzung durch das Finanzgericht kritisch hinterfragt wird.

## **B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung**

Eine Kommanditgesellschaft hatte ein Gebäude erworben und saniert und anschließend an verschiedene Nutzer teilweise steuerpflichtig und teilweise steuerfrei vermietet. Dabei teilte die GmbH die Vorsteuerbeträge nach einem Flächenschlüssel auf. Teilweise waren Flächen an eine X-GmbH steuerpflichtig vermietet. Das zuständige Finanzamt folgte in einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung dem Ansatz nicht und begründete dies damit, die X-GmbH habe die Mietflächen zu ca. 20 % für vorsteuerschädliche Ausgangsumsätze verwendet, womit wegen § 9 Abs. 2 UStG die Option zur Steuerpflicht nicht zulässig sei. Ein Rechtsbehelfsverfahren blieb ohne Erfolg, so dass die KG Klage beim zuständigen Finanzgericht erhob. Sie trug im Wesentlichen vor, bei Anwendung eines Flächenschlüssels dienten nur 2,8 % der Fläche dem optionsschädlichen Geschäft der X-GmbH, und dies liege unterhalb der Bagatellgrenze von 5 %, welche die Finanzverwaltung bei der Option zur Steuerpflicht nach Abschn. 9.2 Abs. 3 UStAE anwende.

Das FG Hannover wies die Klage der KG als unbegründet ab. § 9 Abs. 2 UStG setze nach dem Gesetzeswortlaut für eine wirksame Option zur Steuerpflicht bei einer grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Vermietung voraus, dass der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwende, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Die entsprechende Beschränkung des Optionsrechts sei gemeinschaftsrechtskonform.

Die Mieterin der strittigen Teilfläche habe zu 20,62 % vorsteuerabzugsschädliche Umsätze ausgeführt. Damit sei die Option nach dem Gesetzeswortlaut nicht möglich. Die durch die Finanzverwaltung definierte Bagatellgrenze von 5 % unschädlicher Verwendung für Ausschlussumsätze sei eine Gesetzesauslegung und keine Billigkeitsmaßnahme, und das Gericht sei hieran nicht gebunden. Im Übrigen sei aber die Grenze ohnehin weit überschritten.

Das Gericht führt weiter aus, eine Teiloption sei nur zulässig, wenn diese sich auf einzelne abgrenzbare selbstständige Funktionsbereiche eines Gebäudes beziehe. Bedingung hierfür sei, dass der fragliche Bereich Gegenstand eines selbstständigen Mietvertrages sein könne. Dies könnten einzelne Räume grundsätzlich erfüllen, sei im Streitfall jedoch nicht gegeben.

Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen. Mittlerweile ist Revision gegen das Urteil unter V R 27/13 anhängig.

### C. Kontext der Entscheidung

Wie durch das Finanzgericht in der Urteilsbegründung ausgeführt, dient die Regelung des § 9 Abs. 2 UStG der Bekämpfung unerwünschter Gestaltungen, insbesondere in Form der sog. Vorschaltmodelle, bei denen Vermietungen an Banken, Versicherungen und ähnliche Nutzer nicht unmittelbar, sondern über eine als Hauptmieter zwischengeschaltete Gesellschaft erfolgen, um dann nach Ablauf der Zehnjahresfrist des § 15a UStG zur steuerfreien Vermietung zu wechseln. Je nach Gestaltung des Zahlenwerks konnte auf diese Art ein signifikanter Vorsteuervorteil erzielt werden. Grenze bereits nach altem Recht war der Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO). So entschied der BFH im Jahre 2006, dass eine Gestaltung entsprechend nicht anzuerkennen war (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2006 - V R 43/04 – BStBl. II 2007, 344; P. Fischer, jurisPR-SteuerR 12/2007 Anm. 6).

Die durch das Gericht kritisch gesehene Bagatellgrenze hat in der Praxis erhebliche Bedeutung. Fast jedes größere Unternehmen führt nämlich in kleinem Umfang vorsteuerschädliche Umsätze aus. Zu denken ist beispielsweise an die Obergesellschaft eines deutschen Maschinenbaukonzerns, die neben Lieferungen von Waren Darlehen an verbundene Unternehmen im Ausland gewährt. Diese sind wegen § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG i. V. m. § 4 Nr. 8 UStG als Ausschlussumsätze anzusehen. Eine Option zur Steuerpflicht scheitert regelmäßig daran, dass die meisten anderen EU-Staaten diese Möglichkeit für Finanzumsätze nicht vorsehen. Gleichermaßen kann bereits die Anlage von Geldern in Zertifikaten oder verzinslichen Guthaben eine steuerbare und steuerfreie entgeltliche Tätigkeit sein (vgl. EuGH-Urteil vom 29.04.2004 - C-77/01 - EuGHE I 2004, 4295 „EDM“). In diesem Kontext ist kritisch zu hinterfragen, ob der Gesetzeszweck die Option in derartigen Fällen tatsächlich ausschließen soll, und die verwaltungsseitig bereits seit vielen Jahren bestehende Bagatellgrenze ist eine praktikable Lösung. Andererseits steht ihr der sehr eindeutige Wortlaut der Norm („ausschließlich“) ggf. entgegen. Insoweit ist die weitere Entwicklung aufmerksam zu beobachten. Sollte der BFH die Bagatellgrenze für nicht mit dem UStG vereinbar erklären, könnte weiterhin für die Vergangenheit ein Vertrauensschutztatbestand nach § 176 Abs. 2 AO vorliegen.

Eine nachträglich gescheiterte Option kann für Mieter und Vermieter fatale Folgen haben. Der Mieter verliert den gesamten Vorsteuerabzug aus den Mietzahlungen rückwirkend, was neben Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) bedeutet, dass er versuchen muss, die dann rechtsgrundlos gezahlte Umsatzsteuer vom Vermieter zurückzufordern. Der Vermieter schuldet die Umsatzsteuer dagegen weiterhin wegen § 14c Abs. 1 UStG bis zu einer wirksamen Rechnungsberichtigung, so dass keine kompensierenden Erstattungszinsen entstehen. Außerdem verliert er eingangsseitig den Vorsteuerabzug aus laufenden Kosten und muss innerhalb der Zehnjahresfrist Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG vornehmen. Diese Effekte können im Einzelfall existenzbedrohende Konsequenzen haben.

Im Kontext ist weiterhin anzumerken, dass der EuGH in der Tat die deutsche Beschränkung des Optionsrechts als gemeinschaftsrechtskonform angesehen hat (EuGH-Urteil vom 08.06.2000 - C-396/98 - EuGHE I 2000, 4279 = BStBl. II 2003, 446) und andere Mitgliedstaaten teilweise ähnliche gesetzliche Regelungen eingeführt haben oder die Option als Antragsoption ausgestaltet haben.

Außerdem ist bei Option zur Steuerpflicht die seit dem 01.11.2010 verschärfte Verwaltungsauffassung zum Zeitpunkt der Optionsausübung zu beachten. Nunmehr darf nur noch bis zur formellen Bestandskraft der Jahressteuerfestsetzung optiert werden (vgl. Abschn. 9.1 Abs. 3 UStAE), während dies in der Vergangenheit bis zur materiellen Bestandskraft möglich war. Zu weiteren Hintergründen sei auf die Literaturdiskussion (vgl. Prätzler, DStR 2011, 507; Meyer/Hartmann, UR 2011, 241; Höink, UR 2011, 851; Prätzler, DB 2013, 959) verwiesen.

#### **D. Auswirkungen für die Praxis**

Das anhängige Revisionsverfahren sollte aufmerksam beobachtet werden. Vermieter und Mieter sollten bei Neuabschlüssen von Verträgen versuchen, eine Regelung zur Bagatellgrenze mit zu vereinbaren. Ggf. kann durch vertragliche Gestaltung eine wirksame Option für Teilflächen sichergestellt werden, selbst wenn die Bagatellgrenze durch den BFH nicht akzeptiert werden sollte.

#### **Autor und Fundstelle:**

StB **Robert Prätzler** - **jurisPR-SteuerR** 40/2013 Anm. 6