



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht zur umsatzsteuerlichen Behandlung anwaltlicher Dienstleistungen mit Auslandsbezug – Zusammenfassende Meldung gem. § 18a UStG

(Stand: August 2020)

Inhaltsverzeichnis:

Vorbemerkung 1	
Fallgruppe 1: Der Mandant hat seinen (Wohn-)Sitz im Drittlandsgebiet.....	2
Fallgruppe 2: Der Mandant ist „Nichtunternehmer“ mit Wohnsitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet.....	3
Fallgruppe 3: Der Mandant ist Unternehmer mit Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet.....	4
Fallgruppe 4: Es liegt eine juristische Beratungsleistung im Zusammenhang mit dem Erwerb, der Veräußerung oder der (erstmaligen) Vermietung eines konkreten Grundstücks vor.	6

Vorbemerkung

Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte sind, sofern sie selbständig tätig sind, Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuergesetzes (UStG). Ihre Leistungen sind grundsätzlich am Ort der Kanzlei steuerbar und lösen dort (deutsche) Umsatzsteuer aus, die in der Rechnung ausgewiesen, im Rahmen von Erklärungen angemeldet und an das zuständige Finanzamt abgeführt wird. Seit dem 01.01.2010 ist zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Leistungsorts und damit der Umsatzsteuerbarkeit anwaltlicher Dienstleistungen „über die Grenze“ nach dem Leistungsempfänger (Privatperson oder Unternehmer) und dessen (Wohn-)Sitz zu unterscheiden. Je nach Fallgestaltung kann die Leistung ohne Ausweis von Umsatzsteuer erfolgen, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen. Es stellen sich dabei Fragen in Bezug auf die Nachweispflichten des Rechtsanwalts und auf deren Vereinbarkeit mit der anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht.

Nachfolgend werden vier typische Fallgestaltungen dargestellt:

Fallgruppe 1: Der Mandant hat seinen (Wohn-)Sitz im Drittlandsgebiet.

Der Mandant ist

- eine Privatperson oder
- ein Unternehmer, der die Rechtsanwaltsleistung entweder für sein Unternehmen oder für sich als Privatperson bezieht, oder
- eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person (z. B. Holding¹) ohne USt-IdNr.

mit Wohnsitz oder Sitz (des Unternehmers bzw. der leistungsempfangenden Betriebsstätte) im Drittlandsgebiet, also außerhalb der EU (z. B. USA, GB, Schweiz).

Abweichend von der Grundregel, dass der Ort der sonstigen Leistung der Sitz des Leistungserbringers ist (§ 3a Abs. 1 UStG), wird die Rechtsanwaltsleistung gemäß § 3a Abs. 2 Satz 1 bzw. § 3a Abs. 4 Satz 1, Satz 2 Nr. 3 UStG am Ort des Leistungsempfängers erbracht, also nicht im Inland. Die sonstige Leistung ist nicht umsatzsteuerbar.

Folge: Die Rechnungsstellung an den Mandanten erfolgt ohne Umsatzsteuerausweis.

Bei einer Beratungsleistung an einen im Drittlandsgebiet ansässigen Auftraggeber muss der leistende Rechtsanwalt grundsätzlich nicht prüfen, ob der Mandant Unternehmer oder Nichtunternehmer ist, da der Leistungsort – unabhängig vom Status des Leistungsempfängers – im Drittlandsgebiet liegt (§ 3a Abs. 2 UStG oder § 3a Abs. 4 Satz 1 UStG; vgl. Abschn. 3a.2 Abs. 12 Satz 1 UStAE).

Zur Feststellung des Wohnsitzes oder Sitzes des Mandanten außerhalb der Gemeinschaft soll der Unternehmer die ihm vom Leistungsempfänger erhaltenen Angaben „mittels handelsüblicher Sicherheitsmaßnahmen“ überprüfen, wie beispielsweise der Kontrolle von Angaben zur Person oder von Zahlungen (Art. 23 MwStVO). Die Nachweispflicht trifft den Unternehmer (Art. 3 Buchst. c MwStVO). Dieser Nachweis gegenüber der Finanzbehörde kann nur dadurch geführt werden, dass der Name des Auftraggebers angegeben wird und dessen (Wohn-)Sitz im Drittland jedenfalls zunächst glaubhaft gemacht wird. Den Namen des Auftraggebers darf der Rechtsanwalt nur angeben, wenn ihn sein Auftraggeber insoweit von der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht (§ 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB, § 43a Abs. 2 BRAO) entbunden hat. Im Bedarfsfall muss auch ein plausibler Wohnsitznachweis geliefert werden (hierzu BFH vom 19.05.2010 XI R 6/09, DStRE 2010, 1260). Darf mangels Befreiung von der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht der Name des Auftraggebers nicht bekannt gegeben werden oder kann der Wohnsitznachweis nicht geführt werden, wird der Rechtsanwalt nach der Grundregel des § 3a Abs. 1 UStG besteuert. Er hat dann die Umsatzsteuer nachzuentrichten. Dies gilt insbesondere, wenn er, wie notwendig, vor einer finanzamtlichen Prüfung die Namen sämtlicher Mandanten in seiner EDV-

¹ Zur Unternehmereigenschaft einer Holding vgl. Abschn. 2.3 Abs. 2 bis 4 UStAE.

Buchhaltung unkenntlich macht, was nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes für den Normalfall erlaubt ist (BFH vom 28.10.2009 VIII R 78/05 BRAK-Mitt. 2010, 86).

Fallgruppe 2: Der Mandant ist „Nichtunternehmer“ mit Wohnsitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Der Mandant ist

- eine Privatperson oder
- ein Unternehmer, der aber die Rechtsanwaltsleistung nicht für sein Unternehmen, sondern für sich als Privatperson bezieht², oder
- eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person (z. B. Holding³) ohne USt-IdNr.

mit Wohnsitz oder Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet (z. B. Frankreich).

§ 3a Abs. 2 UStG als Ausnahmeregelung zu der Grundregelung des § 3a Abs. 1 UStG greift nicht ein, auch nicht diejenige des § 3a Abs. 4 Satz 1 UStG, die lediglich für das Drittlandgebiet gilt. Ort der sonstigen Leistung ist somit nach § 3a Abs. 1 UStG derjenige Ort, von dem aus der Rechtsanwalt sein Unternehmen betreibt, bei kammerzugehörigen Rechtsanwälten regelmäßig das Inland. Es liegt eine im Inland ausgeführte sonstige Leistung gegen Entgelt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor, die umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig ist.

Folge: Die Rechnungsstellung an den Mandanten erfolgt mit Umsatzsteuerausweis.

Der Rechtsanwalt darf, sofern ihm keine gegenteiligen Informationen vorliegen, davon ausgehen, dass ein in der Gemeinschaft ansässiger Mandant den Status eines Nichtunternehmers hat, wenn er nachweist, dass ihm der Mandant seine individuelle ausländische USt-IdNr. nicht mitgeteilt hat (Art. 18 Abs. 2 MwStVO). Bei einer finanzamtlichen Prüfung kann der Name des Mandanten in der EDV-Buchhaltung unkenntlich gemacht werden (BFH vom 28.10.2009 a.a.O.).

² Anwaltsdienstleistungen, deren Zweck darin besteht, strafrechtliche Sanktionen gegen eine natürliche Person zu vermeiden, die Geschäftsführer eines umsatzsteuerpflichtigen Unternehmens ist, dienen direkt und unmittelbar dem Schutz der privaten Interessen dieser Person (vgl. BFH vom 11.04.2013 V R 29/10 BStBl. II 2013, S. 840) und sind somit dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.

³ Zur Unternehmereigenschaft einer Holding vgl. Abschn. 2.3 Abs. 2 bis 4 UStAE.

Fallgruppe 3: Der Mandant ist Unternehmer mit Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Der Mandant ist

- ein umsatzsteuerlicher Unternehmer,
- der die Rechtsanwaltsleistung für sein Unternehmen bezieht.

Der Sitz des Unternehmers bzw. der leistungsempfangenden Betriebsstätte liegen im übrigen Gemeinschaftsgebiet (EU-Mitgliedsstaaten) z. B. in Frankreich. Gleichgestellt ist ein Mandant, der eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist.

○ **Variante 1:**

Der Mandant verwendet gegenüber dem Rechtsanwalt im Rahmen der Auftragserteilung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet

Verwendet der Mandant gegenüber dem Rechtsanwalt aktiv eine nicht-deutsche USt-IdNr., z. B. indem er sie ihm im Rahmen der Auftragserteilung mitteilt, wird die anwaltliche Dienstleistung als sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 2 UStG im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführt und ist damit im Inland nicht steuerbar. Aufgrund des „Reverse-Charge-Verfahrens“ hat der Leistungsempfänger die Leistung im Empfängerland bzw. bei Verwendung einer nicht im Empfängerland ausgestellten USt-IdNr. in dem Land, in dem die USt-IdNr. ausgestellt wurde, der dort geltenden Umsatzsteuerbesteuerung zu unterwerfen.

Folge: Die Rechnungsstellung an den Mandanten erfolgt ohne Umsatzsteuerausweis, aber mit Hinweis auf die Versteuerung durch den Leistungsempfänger.

Um die Besteuerung der Rechtsanwaltsleistungen im Empfängerland zu ermöglichen und sicherzustellen, sind die Rechtsanwaltsleistungen der Fallgruppe 4 seit dem 01.01.2010 in der sog. Zusammenfassenden Meldung (ZM) gem. § 18a Abs. 2, Abs. 7 UStG zu erklären und zwar nunmehr an jedem 25. des Monats für die sonstigen Leistungen des Vormonats. In der ZM sind anzugeben sowohl die Summe der Bemessungsgrundlagen der im Anmeldezeitraum an den einzelnen Leistungsempfänger erbrachten sonstigen Leistungen als auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers, die diesem in einem anderen Mitgliedsstaat erteilt worden ist (§ 18a Abs. 7 Nr. 3 UStG). Nicht zu beschreiben ist der Gegenstand der anwaltlichen Dienstleistung. Werden die Angaben in der ZM nicht, nicht rechtzeitig, nicht richtig oder nicht vollständig gemacht, liegt eine Ordnungswidrigkeit nach § 26a Abs. 1 Nr. 5 UStG vor, die mit einer Geldbuße bis zu 5.000,00 € geahndet werden kann.

Nach der Entscheidung des BFH vom 27.09.2017 (XI R 15/15, BStBl. II 2018, 155) kann ein Rechtsanwalt, der Beratungsleistungen an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer erbracht hat, die ihm ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt haben, die u. a. für diese Fälle vorgeschriebene Abgabe einer ZM mit den darin geforderten Angaben (u. a. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Mandanten, Gesamtbetrag der Beratungsleistungen an den Mandanten) nicht unter Berufung auf seine Schweigepflicht verweigern, ohne die entsprechenden Umsätze in

Deutschland versteuern zu müssen. In der Angabe der USt-IdNr. des Mandanten in der ZM liege kein Verstoß gegen die anwaltliche Verschwiegenheitspflicht nach § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO, § 43a Abs. 2 BRAO, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB, denn mit der Mitteilung der USt-IdNr. erkläre der Mandant stillschweigend sein Einverständnis dazu, dass der Rechtsanwalt die USt-IdNr. zu steuerlichen Zwecken einsetzt und ggf. auch gemeinsam mit der Bemessungsgrundlage im Rahmen einer ZM angibt. Auch wenn damit eine höchstrichterliche Entscheidung vorliegt, erscheint es empfehlenswert, das ausdrückliche Einverständnis des Mandanten zur Angabe seiner USt-IdNr. im Rahmen der ZM einzuholen. Denn eine Verschwiegenheitspflicht besteht von vorneherein nicht, wenn der Mandant den Rechtsanwalt von der Verschwiegenheitspflicht entbunden hat. Das ist der Fall, wenn – was dringend anzuraten ist – in den Mandatsbedingungen vereinbart ist, dass der Rechtsanwalt seinen gesetzlichen Verpflichtungen nachkommen und die USt-IdNr. des Mandanten zu diesem Zweck verwenden wird. Das ist in aller Regel auch dort anzunehmen, wo der Rechtsanwalt den Mandanten bereits gegenüber Finanzbehörden oder Finanzgerichten vertreten hat oder an der Erstellung von Steuererklärungen seines Mandanten mitgewirkt und dies der Finanzbehörde gegenüber kenntlich gemacht. Ein konkludentes Einverständnis des Mandanten ist nach dem Urteil des BFH dann anzunehmen, wenn der Mandant gegenüber dem Rechtsanwalt seine USt-IdNr. verwendet. Dann hat er konkludent in ihre weitere Verwendung im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben und damit auch in ihre Angabe in der ZM des Rechtsanwalts eingewilligt. Nach Abschn. 3a.2 Abs. 10 Sätze 2 ff. UStAE kann eine konkludente Zustimmung zur weiteren Verwendung allerdings nicht bei einer lediglich im Briefkopf oder auf der Internetseite angegebenen USt-IdNr. angenommen werden, insoweit sei ein „positives Tun“ des Mandanten, und sei es eine Bestätigung auf Nachfrage des Rechtsanwaltes erforderlich.

Bei einer finanzamtlichen Prüfung muss der Rechtsanwalt nachweisen, dass der Auftraggeber ein umsatzsteuerlicher Unternehmer ist und seinen Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet hat. Dieser Nachweis geschieht durch Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die dem Auftraggeber von einem anderen Mitgliedsstaat erteilt worden ist. Der Rechtsanwalt muss außerdem glaubhaft machen, dass die Rechtsanwaltsleistung für das Unternehmen des Auftraggebers bezogen wird. Davon ist auszugehen, wenn der Unternehmer die Rechtsanwaltsleistung unter Angabe seiner ausländischen USt-IdNr. bestellt (Abschn. 3a Punkt 2 Abs. 9 UStAE) und die Rechtsanwaltsleistung nicht augenscheinlich privaten Zwecken dient. Wenn sie privaten Zwecken dient, greift die Grundregel des § 3a Abs. 1 UStG ein. Ort der sonstigen Leistung ist dann der Kanzleisitz des Rechtsanwalts. Die Leistung wird im Inland erbracht und ist umsatzsteuerpflichtig.

○ **Variante 2:**

Der Mandant teilt dem Rechtsanwalt keine USt-IdNr. mit.

Es ist die Ortsregelung für Nichtunternehmer anzuwenden, d.h. die sonstige Leistung wird gemäß § 3a Abs. 1 UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Rechtsanwalt sein Unternehmen betreibt. Bei kammerzugehörigen Rechtsanwälten liegt regelmäßig eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung vor, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Folge: Die Rechnungsstellung an den Mandanten erfolgt mit Umsatzsteuerausweis.

Bei einer finanzamtlichen Prüfung kann der Name des Mandanten in der EDV-Buchhaltung unkenntlich gemacht werden (BFH vom 28.10.2009 a.a.O.).

o **Variante 3:**

Der Mandant teilt dem Rechtsanwalt erst einige Monate nach Ausführung der Leistung und Ausstellung der Rechnung eine USt-IdNr. mit.

Verwendet der Leistungsempfänger erst nachträglich eine USt-IdNr. oder ersetzt sie durch eine andere, muss ggf. die Besteuerung in dem einen EU-Mitgliedstaat rückgängig gemacht und in dem anderen EU-Mitgliedstaat nachgeholt und ggf. die abgegebene ZM berichtigt werden. In einer bereits erteilten Rechnung sind die USt-IdNr. des Leistungsempfängers (vgl. § 14a Abs. 1 UStG) und ggf. ein gesonderter Steuerausweis (vgl. § 14 Abs. 4 Nr. 8 und § 14c Abs. 1 UStG) zu berichtigen. Die nachträgliche Angabe oder Änderung einer USt-IdNr. als Nachweis der Unternehmereigenschaft und des unternehmerischen Bezugs kann der Umsatzsteuerfestsetzung allerdings nur zu Grunde gelegt werden, wenn die Steuerfestsetzung der Bundesrepublik Deutschland noch änderbar ist (Abschn. 3a.2 Abs. 10 Satz 9 UStAE).

Folge: Die Rechnungsstellung an den Mandanten erfolgt zunächst mit Umsatzsteuerausweis. Die Rechnung kann korrigiert werden und ohne Umsatzsteuerausweis erfolgen, sobald der Mandant seine USt-IdNr. aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet mitgeteilt hat und bei dem Rechtsanwalt für den Veranlagungszeitraum der Leistungserbringung noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Nach Änderung der Rechnung kann der Rechtsanwalt beim Finanzamt die Erstattung des ursprünglich ausgewiesenen, angemeldeten und abgeführten Umsatzsteuerbetrages beantragen. Es gelten dieselben Nachweispflichten wie bei Variante 1.

Fallgruppe 4: Es liegt eine juristische Beratungsleistung im Zusammenhang mit dem Erwerb, der Veräußerung oder der (erstmaligen) Vermietung eines konkreten Grundstücks vor.

Nach Art. 31 Abs. 1 und 2 Buchst. q) der zum 01.01.2017 in Kraft getretenen Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 in der durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 geänderten Fassung (MwSt-DVO) können auch juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen sowie mit der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken, wie zum Beispiel das Aufsetzen eines Vertrags über den Verkauf oder den Kauf eines Grundstücks, eine sog. grundstücksbezogene Dienstleistung i.S. des § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG sein. In dem Zusammenhang bestehen jedoch noch einige offene Fragen (unklar und überholt insoweit auch Abschn. 3a.3 Abs. 7, 9 Nr. 1, 10 Nr. 7 UStAE).

Abweichend von der Grundregel, dass der Ort der sonstigen Leistung der Sitz des Leistungserbringers ist (§ 3a Abs. 1 UStG), wird die grundstücksbezogene Rechtsanwaltsleistung gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG **am Belegenheitsort des Grundstücks** erbracht. Die sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem im Inland belegenen Grundstück ist also selbst dann umsatzsteuerbar, wenn der Leistungsempfänger ein ausländischer Unternehmer ist. Umgekehrt erbringt der Rechtsanwalt eine gegebenenfalls im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerbare und steuerpflichtige Leistung, wenn das Grundstück im übrigen Gemeinschaftsgebiet liegt, der Mandant aber ein inländischer Unternehmer ist.

Folge:

- **Variante 1: Das Grundstück liegt im Inland.**

Folge: Die Rechnung an den Mandanten hat deutsche Umsatzsteuer auszuweisen.

- **Variante 2: Das Grundstück liegt im Drittland.**

Folge: Die Rechnungsstellung an den Mandanten erfolgt ohne Umsatzsteuerausweis.

- **Variante 3: Das Grundstück liegt im übrigen Gemeinschaftsgebiet.**

- **Untervar. 3.1:** Ist der Mandant ein Unternehmer, der eine USt-ID-Nr. aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet verwendet, oder eine juristische Person, findet das „Reverse-Charge-Verfahren“ Anwendung und der Leistungsempfänger hat die Leistung im Belegenheitsstaat der dort geltenden Umsatzbesteuerung zu unterwerfen (vgl. Fallgruppe 3 Var. 1). Verwendet der Leistungsempfänger eine USt-IdNr. aus einem anderen Staat als dem Belegenheitsstaat, muss der leistende Rechtsanwalt diese in seine Rechnung und die ZM übernehmen.

Folge: Die Rechnung weist keine Umsatzsteuer aus, hat aber einen entsprechenden Hinweis zur Steuer(erklärungs)pflicht des Empfängers zu enthalten.

- **Untervar. 3.2:** Ist der Mandant eine Privatperson, muss die Leistung vom Rechtsanwalt im Belegenheitsstaat erklärt und versteuert werden. Dies bedeutet unter Umständen einen erheblichen Verwaltungsaufwand, denn in dieser Fallvariante muss der Rechtsanwalt sich im Belegenheitsstaat umsatzsteuerlich registrieren lassen, Umsatzsteuererklärungen abgeben und dortige Umsatzsteuer entrichten. Zu beachten ist, dass die Rechnungen dann den Anforderungen des deutschen und des ausländischen Rechtes kumulativ genügen müssen.

Folge: Die Rechnung weist ausländische Umsatzsteuer aus.

Wegen weiterer Einzelheiten zu den deutschen steuerlichen Anforderungen wird auf die Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht „Umsatzsteuerliche Hinweise für die Rechnungslegung durch und an Rechtsanwälte“ verwiesen.

Hinweis: Diese Ausführungen ersetzen keine individuelle steuerrechtliche Beratung.