



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Zusammenfassende Meldung gem. § 18a UStG

Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht zur umsatzsteuerlichen Behandlung anwaltlicher Dienstleistungen mit Auslandsbezug

Stand: November 2015

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 stellen sich Fragen in Bezug auf die Nachweispflichten des Rechtsanwalts und ihrer Vereinbarkeit mit der anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht.

Vier typische Fallgestaltungen werden nachfolgend dargestellt:

Fallgruppe 1: Der Mandant ist eine Privatperson mit Wohnsitz im Drittlandgebiet

Der Mandant ist eine Privatperson mit Wohnsitz im Drittlandgebiet (z. B. USA, Schweiz) oder aber ein Unternehmer, der die Rechtsanwaltsleistung nicht für sein Unternehmen, sondern für sich als Privatperson bezieht.

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. 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 Rechnung an den Mandanten erfolgt ohne Umsatzsteuerausweis.

Bei einer finanzamtlichen Prüfung muss der Rechtsanwalt nachweisen, dass der Auftraggeber eine Privatperson ist, die ihren Wohnsitz im Drittland hat. Dieser Nachweis kann nur dadurch geführt werden, dass der Name des Auftraggebers angegeben wird und dessen Wohnsitz 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-Buchhaltung unkenntlich macht, was nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes für den Normalfall erlaubt ist (BFH vom 28.10.2009 VIII R 78/05 DStR 2010, 326).



Fallgruppe 2: Der Mandant ist Unternehmer mit Sitz im Drittlandgebiet

Der Mandant ist ein Unternehmer, der die Rechtsanwaltsleistung für sein Unternehmen bezieht. Der Sitz bzw. die leistungsempfangende Betriebsstätte des Unternehmers liegen im Drittland, z. B. in den USA oder in der Schweiz.

Die Rechtsanwaltsleistung wird gemäß § 3a Abs. 2 UStG im Drittland ausgeführt und ist damit im Inland nicht steuerbar.

Folge: Die Rechnung an den Mandanten erfolgt ohne Umsatzsteuerausweis.

Bei einer finanzamtlichen Prüfung muss der Rechtsanwalt nachweisen, dass der Auftraggeber ein Unternehmer ist, seinen Sitz in einem Drittland hat oder die leistungsempfangende Betriebsstätte im Drittland liegt und dass die Rechtsanwaltsleistung für dessen Unternehmen erbracht worden ist. Diesen Nachweis kann der Rechtsanwalt nur führen, wenn sein Auftraggeber ihn insoweit von der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht (§ 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB, § 43a Abs. 2 BRAO) entbindet und damit die Mandatsbeziehung als solche und der Gegenstand der Beratung den Finanzbehörden mitgeteilt werden darf. Der Rechtsanwalt sollte sich insoweit die Befreiung von der Verschwiegenheitspflicht schriftlich bestätigen lassen. Wird diese Bestätigung nicht erteilt, können die Voraussetzungen nicht dargelegt und glaubhaft gemacht werden, die eine Rechtsanwaltsleistung abweichend von § 3a Abs. 1 UStG nicht steuerbar machen. Der Rechtsanwalt muss mit einer Nacherhebung der Umsatzsteuer rechnen. Dies gilt insbesondere, wenn der Rechtsanwalt vor einer finanzamtlichen Prüfung die Namen seiner Mandanten in der EDV-Buchhaltung unkenntlich macht, was nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes für den Normalfall zulässig ist (BFH vom 28.10.2009 a.a.O.)

Fallgruppe 3: Der Mandant ist eine Privatperson mit Wohnsitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet

Der Mandant ist ein Privatperson mit Wohnsitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet (z. B. Frankreich) oder ein Unternehmer mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet, der aber die Rechtsanwaltsleistung nicht für sein Unternehmen, sondern für sich als Privatperson bezieht.

Eine 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 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 Rechnung 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.).

Fallgruppe 4: Der Mandant ist umsatzsteuerlicher Unternehmer mit Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet und verwendet gegenüber dem Rechtsanwalt eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)

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. Der Mandant verwendet gegenüber dem Rechtsanwalt aktiv eine USt-IdNr., z.B. indem er sie ihm im Rahmen der Auftragserteilung mitteilt.

Die anwaltliche Dienstleistung als sonstige Leistung wird 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 der dort geltenden Umsatzsteuerbesteuerung zu unterwerfen.

Folge: Die Rechnung an den Mandanten erfolgt ohne Umsatzsteuerausweis.

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) gemäß § 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 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 Zusammenfassenden Meldung 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 € geahndet werden kann.

Nach der Entscheidung des FG Köln (Urt. v. 15.4.2015 – 2 K 3593/11, EFG 2015, 1657, BRAK-Mitt. 2015, 247, n.rkr., Az. BFH XI R 15/15) liegt in der Angabe der USt-IdNr. des Mandanten in der ZM kein Verstoß gegen die anwaltliche Verschwiegenheitspflicht nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO, § 43a Abs. 2 BRAO, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB. 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 zusammenfassenden Meldung angibt. Solange jedoch keine höchstrichterliche Entscheidung vorliegt, erscheint es empfehlenswert, das Einverständnis des Mandanten zur Angabe seiner USt-IdNr. 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 FG Köln 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 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.

Var. 1: 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).

Var. 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 Rechnung 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.).