



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS



Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg
Unterabteilungsleiter III C
11016 Berlin

E-Mail:
IIIC3@bmf.bund.de

Unser Zeichen: Be/Ze
Tel.: +49 30 240087-64
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de
12. Juni 2018

Ort der Leistung bei der Erbringung juristischer Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück – Neuregelungen seit dem 1. Januar 2017

Sehr geehrter Herr Dr. Hofmann,

wir danken Ihnen für die Ausführungen im Rahmen Ihres Schreibens vom 17. April 2018 an die Bundessteuerberaterkammer sowie für die Anpassung der Anwendungsregelung mit BMF-Schreiben vom 13. Februar 2018. Leider ist weiterhin eine rückwirkende Änderung der Rechnungen für das Jahr 2017 erforderlich. In der Rechtsanwalts- und Steuerberaterpraxis besteht daher eine große Verunsicherung. Es droht derzeit erheblicher Korrekturaufwand. Wir möchten Sie erneut und mit Nachdruck darauf hinweisen, dass die rückwirkende Änderung nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer und der Bundessteuerberaterkammer nicht sachgerecht ist.

Zu den Klarstellungen in Bezug auf die neue Rechtslage, die mit Schreiben vom 5. Dezember 2017 und 17. April 2018 vorgenommen worden sind, gibt es weiterhin größere Abgrenzungsprobleme, die wir in der Anlage zur Eingabe darstellen möchten.

Um die Problematik einordnen zu können, möchten wir nachfolgend kurz die Hintergründe schildern:

I. Hintergründe

Bis zum 31. Dezember 2016 hat die deutsche Finanzverwaltung nur bei Beurkundungsleistungen von Grundstückskaufverträgen (und anderen Verträgen, die auf die Veränderung von Rechten an einem Grundstück gerichtet sind) durch Notare eine grundstücksbezogene Leistung angenommen (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 7 sowie Abs. 9 Nr. 1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) a. F.). Rechtsberatungsleistungen, die die Vertragsbedingungen eines Grundstücksvertrags, die Durchsetzung eines solchen Vertrags oder den Nachweis betreffen, dass ein solcher Vertrag besteht, sofern diese Leistungen nicht mit der Übertragung von Rechten an Grundstücken zusammenhängen, waren jedoch nicht als grundstücksbezogene Leistungen anzusehen (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 10 Nr. 7 UStAE a. F.).



Als Beispiel führte die Altfassung des UStAE explizit die Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen als nicht grundstücksbezogene Leistungen auf. Darüber hinaus wurden keine besonderen Leistungen aufgeführt, die eine grundstücksbezogene Leistung darstellen sollten.

Zum 1. Januar 2017 ist Art. 31a der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 (in der Fassung der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der genannten Verordnung – nachfolgend: MwStVO) in Kraft getreten, der hinsichtlich der Frage, wann eine grundstücksbezogene Leistung vorliegt, weitere Konkretisierungen enthält. Diese Vorschriften stellen für die EU-Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbares Recht dar.

Nach Art. 31a Abs. 2 Buchst. q) MwStVO sind juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen sowie mit der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken, als grundstücksbezogene Leistung anzusehen. Als Beispiele werden die Tätigkeit von Notaren oder das Aufsetzen eines Vertrages über den Verkauf oder den Kauf eines Grundstücks genannt.

Nach Art. 31a Abs. 3 Buchst. h) MwStVO sollen hingegen keine grundstücksbezogenen Leistungen vorliegen, wenn juristische Dienstleistungen (mit Ausnahme der unter Abs. 2 Buchst. q) genannten Dienstleistungen, einschließlich Beratungsdienstleistungen betreffend die Vertragsbedingungen eines Grundstücksübertragungsvertrags, die Durchsetzung eines solchen Vertrags oder den Nachweis, dass ein solcher Vertrag besteht) erbracht werden, sofern diese Dienstleistungen nicht speziell mit der Übertragung von Rechten an Grundstücken zusammenhängen.

Es war also bereits im Oktober 2013 bekannt, dass Art. 31a MwStVO mit Wirkung zum 1. Januar 2017 in Kraft treten wird. Erst 4 Jahre später am 5. Dezember 2017 hat sich die deutsche Finanzverwaltung zu diesen Neuregelungen geäußert und ihre Rechtsauffassung geändert. Die Bundessteuerberaterkammer hat bereits im März 2014 in ihren „Hinweisen an die Finanzverwaltung zur Umsatzsteuer“¹ deutlich gemacht, dass die Formulierungen zu Rechts- und Steuerberatungsleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im UStAE nicht eindeutig sind. Eine Anpassung ist leider nicht erfolgt.

Viele Rechtsanwälte und Steuerberater sind davon ausgegangen, dass die Nichtanpassung des Umsatzsteueranwendungserlasses eine bewusste Entscheidung der Finanzverwaltung war und sich die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung nicht geändert habe. Ein Widerspruch zur MwStVO war nicht erkennbar, da die Ausführungen in Art. 31a MwStVO sehr allgemein gehalten sind. Die juristischen Dienstleistungen der Rechtsanwälte und Steuerberater, die bis zum 5. Dezember 2017 erbracht wurden, wurden in einer Vielzahl von Fällen nach den Grundsätzen des damals geltenden UStAE abgerechnet.

¹ Vgl. DStR 2014, S. 728.



Mit BMF-Schreiben vom 5. Dezember 2017 und einem Nachtrag vom 13. Februar 2018 hat die Finanzverwaltung zum Ort der Leistung bei juristischen Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken Stellung genommen. Das BMF-Schreiben ändert Abschn. 3a.3 Abs. 7 bis 10 UStAE. In Abweichung zur bisherigen Verwaltungsauffassung stellt nunmehr beispielsweise eine Beratung hinsichtlich einer Steuerklausel in einem Grundstückskaufvertrag eine grundstücksbezogene Leistung dar.

II. Nichtbeanstandungsregelung erforderlich

Die rückwirkende Anwendung stellt den Berufsstand der Steuerberater und der Rechtsanwälte vor praktische Probleme und verstößt zudem gegen Vertrauensschutzgrundsätze und gegen den Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer auf Unternehmerebene (vgl. Eingabe der BStBK vom 4. Januar 2018). Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten und erheblichen Risiken und aus Gründen der Fairness, sehen wir folgende umfassende Nichtbeanstandungsregelung als unerlässlich an:

Nichtbeanstandungsregelung

Es wird nicht beanstandet, wenn auf bis zum 31. Dezember 2017 erbrachte juristische Dienstleistungen von Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe, die bisherige Regelung nach Abschn. 3a.3 Abs. 7 des UStAE angewendet wird.

Eine Anwendung der Neuregelung auf Leistungen, die vor dem 5. Dezember 2017 ausgeführt wurden, ist nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer und der Bundessteuerberaterkammer nicht sachgerecht und ist der Praxis auch nicht zuzumuten. Dies möchten wir folgendermaßen begründen:

➤ **Erheblicher Verwaltungsaufwand bei der Rückabwicklung für das Jahr 2017**

Betroffen sind insbesondere:

- die Beratung ausländischer Mandanten in Bezug auf inländische Grundstücke (Auslandsfall wird Inlandsfall) bzw.
- die Beratung deutscher Mandanten in Bezug auf Grundstücke, die im Ausland belegen sind (Inlandsfall wird Auslandsfall).

Auslandsfall wird Inlandsfall

Das Reverse-Charge-Verfahren im EU-Mitgliedstaat muss durch den ausländischen Mandanten rückabgewickelt werden (Grundstücksgesellschaften, Vermietungsgesellschaften sind u. U. im EU-Mitgliedstaat nicht zu 100% vorsteuerabzugsberechtigt). Eine vollständige Offenlegung des Sachverhaltes könnte bedeuten, dass das ausländische Finanzamt des Mandanten, den Sachverhalt anders sieht und keinen Grundstücksbezug bei diesen juristischen Dienstleistungen sieht. Weitere Ausführungen hierzu erfolgen am Ende dieses Schreibens. Streitigkeiten mit der ausländischen Steuerbehörde sind vorprogrammiert.



Die inländische Umsatzsteuer wird nachträglich geschuldet. Es muss eine Berichtigung von ggf. 12 Voranmeldungen und der Zusammenfassenden Meldung erfolgen. Die deutsche Umsatzsteuer kann ggf. beim Mandanten faktisch nicht nachbelastet werden, da nicht klar ist, ob der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Der Abzug von nachträglich berechneter Vorsteuer durch ausländische Investoren kann ggf. im Vorsteuervergütungsverfahren beim Bundeszentralamt für Steuern durchgeführt werden. Da leider immer noch nicht klar ist, wie sich die Finanzverwaltung zur EuGH-Rechtsprechung Senatex u. a. positioniert, könnte eine Vorsteuervergütung im Rahmen dieses Verfahrens (Ausschlussfristen für Vergütungszeitraum 2017: 30. Juni für Drittländer/30. September für EU-Mitgliedstaaten) sehr knapp werden.

Inlandsfall wird Auslandsfall

Es liegt in diesen Fällen ein unrichtiger Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG vor. Es müssen Rechnungskorrekturen erfolgen und der Mandant muss den Vorsteuerabzug im Rahmen seiner deutschen Umsatzsteuervoranmeldung berichtigen. Die Umsatzsteuer muss im jeweiligen Mitgliedstaat abgeführt werden. Der Steuerberater/Rechtsanwalt muss sich im Ausland umsatzsteuerlich registrieren lassen und den Umsatz nacherklären.

➤ **Anwendung der Mehrwertsteuerverordnung zum 1. Januar 2017 war in der Praxis nicht möglich**

Es wurden Fälle bekannt, nach denen sich eine deutsche Anwaltskanzlei an die „vermeintlichen Folgen“ aus der MwStVO zum 1. Januar 2017 gehalten hatte. Hiernach hatte die Anwaltskanzlei juristische Dienstleistungen mit Bezug zu in Deutschland belegenen Grundstücken mit deutscher Umsatzsteuer an im Ausland ansässige Mandanten abgerechnet. Das Finanzamt des Leistungsempfängers lehnte jedoch den Vorsteuerabzug ab. Gleichzeitig teilte auch das Finanzamt der Anwaltskanzlei mit, dass keine Grundstücksleistungen vorliegen und der UStAE zu beachten sei. Daraufhin war die Kanzlei gezwungen, alles zu korrigieren. Nach der Anwendungsregelung gemäß BMF-Schreiben vom 13. Februar 2018 muss nunmehr erneut eine Korrektur der Leistungen, die ab 1. Januar 2017 erbracht wurden, vorgenommen werden.

➤ **Finanzverwaltung hat Vertrauen auf die im UStAE verankerte Rechtslage bestätigt**

Insbesondere die Finanzämter haben die Anwendung der Grundsätze der MwStVO aufgrund des entgegenstehenden Wortlautes des UStAE versagt. Gleichzeitig hat die Finanzverwaltung das Vertrauen auf den Bestand der im UStAE verankerten Rechtslage durch BMF-Schreiben vom 13. Februar 2018 zu grundstücksbezogenen Leistungen ohne Änderungen hinsichtlich juristischer Dienstleistungen erneut bestätigt. Daher konnten die Steuerpflichtigen gar nicht anders, als sich an den seinerzeit geltenden Wortlaut des UStAE zu halten.

Es widerspricht dem Grundsatz von Treu und Glauben, dass bisher durch den geltenden UStAE gedeckte Leistungen rückwirkend anders fakturiert werden müssen, obwohl die Finanzverwaltung durch ihr eigenes Verhalten einen entgegenstehenden Vertrauenstatbestand gesetzt hat. Dies widerspricht auch dem vom EuGH entwickelten unionsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit.



Rechtssicherheit muss vor allem für den leistenden Unternehmer bestehen, der als „Steuer-einnehmer für Rechnungen des Staates“ nur herangezogen werden kann, wenn er zum Zeitpunkt des Abschlusses des Umsatzgeschäftes dessen umsatzsteuerliche Folgen rechtssicher und eindeutig erkennen kann (vgl. EuGH-Urteil vom 9. Oktober 2014, Rs. C-492/13, Traum EOOD). Eine derartige Rechtssicherheit war aufgrund des entgegenstehenden Wortlautes des UStAE – zumindest bis zum 4. Dezember 2017 – nicht gegeben.

➤ **Rückwirkende Korrekturen führen zu Divergenzen zwischen den Mitgliedstaaten**

Im Austausch mit anderen Mitgliedstaaten wurde festgestellt, dass innerhalb der EU unterschiedliche Auffassungen zu grundstücksbezogenen Leistungen vertreten werden. Unter anderem beurteilen Luxemburg als auch die Niederlande juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit Verträgen nicht als grundstücksbezogene Leistungen. Problematisch sind die Fälle dann, wenn es um die Korrektur einer Rechnung geht, bei der es um die Beratung luxemburgischer Mandanten in Bezug auf inländische Grundstücke geht. Luxemburg würde in diesen Fällen keine Rechnungskorrektur zulassen, da die Rechnung nach luxemburgischem Recht in Luxemburg zu besteuern wäre. Aus deutscher Sicht sind die Leistungen in Deutschland zu besteuern.²

Zur Vermeidung des überbordenden Verwaltungsaufwandes und der umsatzsteuerlichen Doppelbelastung für den Zeitraum ab 1. Januar 2017 bitten wir um dringende Überprüfung der Anwendungsregelung.

III. Bestehende Unklarheiten im Zusammenhang mit dem BMF-Schreiben vom 5. Dezember 2017

Im Nachgang zu Ihrem Antwortschreiben vom 17. April 2018 haben wir verschiedene typische Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken aufgelistet und deren umsatzsteuerliche Beurteilung überprüft. Neben einigen unklaren Einzelfällen, zu denen wir im Rahmen unserer als Anlage beigefügten Übersicht Stellung nehmen, wirft – wie auch bei vielen anderen Leistungen – insbesondere die Frage, in welchem Verhältnis mehrere erbrachte Leistungen zueinander stehen (einheitliche Leistung, Haupt- und Nebenleistung) Probleme auf.

Im BMF-Schreiben werden lediglich Beispiele genannt, die sowohl eine eigenständige Hauptleistung als auch eine unselbstständige Nebenleistung darstellen können. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist diese Unterscheidung wohl vor allem bei der Finanzierungsberatung und Due-Diligence-Leistungen von Bedeutung. Für die Beurteilung gelten zunächst die von der Finanzverwaltung anerkannten allgemeinen Grundsätze.

² Vgl. auch Prätzler in StuB 6/2018 „Grundstücksbezogene juristische Dienstleistungen in der Umsatzsteuer“.



Zur Einheitlichkeit der Leistung gelten die von der Finanzverwaltung in Abschn. 3.10 UStAE dargestellten Grundsätze:

[...] In der Regel ist jede Lieferung und jede sonstige Leistung als eigene selbständige Leistung zu betrachten (vgl. EuGH-Urteil vom 25.02.1999, C-349/96, CPP). Deshalb können zusammengehörige Vorgänge nicht bereits als einheitliche Leistung angesehen werden, weil sie einem einheitlichen wirtschaftlichen Ziel dienen. Wenn mehrere, untereinander gleichzuwertende Faktoren zur Erreichung dieses Ziels beitragen und aus diesem Grund zusammengehören, ist die Annahme einer einheitlichen Leistung nur gerechtfertigt, wenn die einzelnen Faktoren so ineinandergreifen, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten. Dass die einzelnen Leistungen auf einem einheitlichen Vertrag beruhen und für sie ein Gesamtentgelt entrichtet wird, reicht ebenfalls noch nicht aus, sie umsatzsteuerrechtlich als Einheit zu behandeln. Entscheidend ist der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistungen (vgl. BFH-Urteil vom 24.11.1994, V R 30/92, BStBl 1995 II S. 151). Die dem Leistungsempfänger aufgezwungene Koppelung mehrerer Leistungen allein führt nicht zu einer einheitlichen Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 13.07.2006, V R 24/02, BStBl II S. 935) [...].

Liegt eine einheitliche Leistung nach den Grundsätzen der Finanzverwaltung vor, ist eine grundstücksbezogene Leistung anzunehmen, wenn die Beratungsleistungen bezüglich der Grundstückselemente der Leistung insgesamt das Gepräge geben. Sollte die Grundstücksberatung jedoch nicht den Schwerpunkt bilden, würde hingegen keine grundstücksbezogene Beratungsleistung vorliegen.

Zum Verhältnis Haupt- und Nebenleistung führt die Finanzverwaltung in Abschn. 3.10 Abs. 5 UStAE Folgendes aus:

[...] Eine Leistung ist grundsätzlich dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie im Vergleich zu der Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng – im Sinne einer wirtschaftlich gerechtfertigten Abrundung und Ergänzung – zusammenhängt und üblicherweise in ihrem Gefolge vorkommt (vgl. BFH-Urteil vom 10.09.1992, V R 99/88, BStBl 1993 II S. 316). Davon ist insbesondere auszugehen, wenn die Leistung für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. BFH-Urteil vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II S. 658).

Erfahrungsgemäß kann die Anwendung der Grundsätze im Einzelfall durchaus problematisch sein. Zur Verdeutlichung der bestehenden Verständnisschwierigkeiten erlauben wir uns an dieser Stelle beispielhaft Folgendes anzuführen:



Nach Abschn. 3a.3 Abs. 9 UStAE soll eine Due-Diligence-„Erstellung“ zu den grundstücksbezogenen Leistungen zählen, soweit sie eine unselbstständige Nebenleistung zu einer juristischen Beratung im Zusammenhang mit einer rechtlichen Veränderung des Grundstücks stehen. Nach Abschn. 3a.3 Abs. 10 UStAE soll die Due Diligence (dann wohl als selbstständige juristische Leistung) konsequenterweise nicht zu den grundstücksbezogenen Leistungen gehören.

Typischerweise wird eine Due Diligence im Rahmen einer geplanten Grundstückstransaktion (entweder käuferseitige wie verkäuferseitige Due Diligence) erfolgen und die Ergebnisse fließen in einen Kaufvertrag mit ein (bspw. im Rahmen von Gewährleistungen, Nacharbeiten, Freistellungen oder Preisfindung). Dies führt bereits zu der Frage, warum dann „Due Dilligences“ keinen hinreichenden Grundstücksbezug haben sollen, um als Grundstücksleistung zu qualifizieren.

Unklar bleibt auch, ob die Erbringung lediglich einer steuerlichen Due-Diligence-Leistung oder einer Due Diligence zu bestehenden IP-Rechten eine Nebenleistung zu der Beratung im Zusammenhang mit einer rechtlichen Veränderung an einem Grundstück darstellt, wenn ansonsten keine Due-Diligence-Leistungen, insbesondere keine grundstückrechtlichen Untersuchungen, erbracht werden. Auch hier kann davon ausgegangen werden, dass die Befunde der Prüfung in den Kaufvertrag einfließen oder den Käufer Abstand vom Erwerb nehmen lassen.

Offen ist auch, ob nicht regelmäßig die Due Diligence aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers die nachgelagerte Beratung zum Grundstückskaufvertrag als prägendes Dienstleistungselement überlagert. Schließlich ist sie die wesentliche Grundlage für die wirtschaftliche Entscheidung über den Grundstückskauf und regelmäßig ein sehr aufwändiges Projekt, wohingegen die Aufsetzung des Grundstückskaufvertrages auf Basis von Vertragsmustern lediglich die Ergebnisse als reine Umsetzungshandlung umfasst.

Nach welchen Maßgaben soll die Praxis rechtssicher entscheiden, wann eine dieser Due-Diligence-Aktivitäten eine selbstständige Leistung darstellt und wann nicht? Allein die getrennte Beauftragung (Due Diligence einerseits, Aufsetzen des Grundstückskaufvertrages andererseits) führt nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen nicht zwingend zur Annahme zweier selbstständiger (Haupt-)Leistungen.

Ausweislich Abschn. 3a.3 Abs. 10 UStAE stellt „die Prüfung der rechtlichen Verhältnisse eines Grundstücks (Due Diligence)“, wie bereits erwähnt, keine grundstücksbezogene Leistung dar. Weiterhin soll ausweislich Abschn. 3a.3 Abs. 9 UStAE letzter Spiegelstrich die „rechtliche Prüfung bestehender Miet- oder Pachtverträge im Rahmen einer Grundstücksübertragung“ eine grundstückbezogene Leistung sein.



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS



Zunächst einmal ist festzuhalten, dass die Ausführungen im letzten Spiegelstrich zumindest sehr verwirrend sind, da die dort aufgeführten Tätigkeiten typischerweise im Rahmen einer Due Diligence erfolgen. Insoweit enthält der Katalog im UStAE Wertungswidersprüche, die auch darauf zurückzuführen sein dürften, dass der Begriff „Due Diligence“ und das, was in der Praxis darunter verstanden wird, viele Facetten hat. Hier wäre es erforderlich in einem umfangreichen Katalog konkrete Tätigkeiten zu nennen, die unter den Begriff „Due Diligence“ fallen, um der Praxis Hilfen an die Hand zu geben.

Denn im Ergebnis muss schlicht klargestellt werden, wann Due Diligence Leistungen grundstücksbezogen sind und wann dies nicht der Fall ist. Auf Basis der derzeitigen Fassung des BMF-Schreibens kann diese Unterscheidung nicht vorgenommen werden. Möglich sind auch etwaige Vereinfachungsregelungen seitens der Finanzverwaltung zum Umgang mit juristischen Dienstleistungen in diesem Kontext.

Wir bitten um Prüfung der Sachlage. Da das BMF-Schreiben auch aufgrund der Komplexität des Themas Wertungswidersprüche und Unklarheiten hinterlässt, wäre es sinnvoll auch zur Abgrenzungsproblematik eine Vereinfachungsregelung bzw. Nichtbeanstandungsregelung aufzunehmen.

Wir freuen uns, diese Themen in einem gemeinsamen Gespräch am 6. Juli 2018 mit Ihnen erläutern zu dürfen.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. RAin Friederike Wohlfeld
Geschäftsführerin BRÄK

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin BStBK

Anlage