

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

E-Mail

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

4. Januar 2018

BMF-Schreiben Ort der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG; Änderung des Abschnitts 3a.3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Sehr geehrter Damen und Herren,

in der Steuerberaterpraxis besteht derzeit eine große Verunsicherung in Bezug auf das BMF-Schreiben zu den grundstücksbezogenen Leistungen vom 5. Dezember 2017.

Mit diesem Schreiben hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung zu den juristischen Dienstleistungen geändert. Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Wir sind der Auffassung, dass aufgrund der Geltung des Art. 31a EU-DV mit Wirkung zum 1. Januar 2017 die Anwendung der neuen Grundsätze auf juristische Dienstleistungen im Sinne des BMF-Schreibens zumindest auf Leistungen, die nach dem 1. Januar 2017 erbracht werden, hätte beschränkt werden müssen. Eine Anwendung auf alle offenen Fälle ist nicht sachgerecht.

Angesichts des organisatorischen Umstellungs- und Verwaltungsaufwandes, wie die Änderung der Rechnungsstellung, Information des Mandanten über geänderte umsatzsteuerliche Behandlung der erbrachten Leistungen etc., sehen wir eine

Nichtbeanstandungsregelung

als erforderlich an.

Wir regen daher an, folgende Nichtbeanstandungsregelung einzufügen:

Die Grundsätze dieses Schreibens sind zum 1. Januar 2017 anzuwenden. Für nach dem 1. Januar 2017 ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn die juristischen und steuerberatenden Dienstleistungen unter Berufung auf Abschnitt 3a.3 UStAE in der am xxx geltenden Fassung übereinstimmend als nicht in engem Zusammenhang mit einem Grundstück stehenden Leistungen behandelt wurden.

Die Finanzverwaltung hat in der Vergangenheit folgende Vertrauensschutztatbestände geschaffen, die nach unserer Auffassung einer rückwirkenden Anwendung entgegenstehen.

- **Ursprüngliche Fassung des UStAE**

Bisher verneinte die Finanzverwaltung bei Beratungsleistungen von Rechtsanwälten und auch Steuerberatern im Hinblick auf Grundbesitz die Annahme von grundstücksbezogenen Leistungen. Gemäß Abschnitt 3a.3 Abs. 10 Nr. 7 UStAE sollten folgende Leistungen nicht in engem Zusammenhang mit einem Grundstück stehen:

„sonstige Leistungen einschließlich Beratungsleistungen, 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, z. B. die Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen“

Wobei der letzte Halbsatz missverständlich formuliert war. Allerdings wurden im Positivkatalog des Abs. 9 keine Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen aufgeführt. Ergänzend sollten auch Leistungen der Notare nur dann grundstücksbezogen sein, soweit es sich konkret um eine Beurkundung von Grundstückskaufverträgen und anderen Verträgen handelte (vgl. Abschnitt 3a.3 Abs. 7 Satz 1 UStAE). Entsprechend sollte der Leistungsort bei selbstständigen Beratungsleistungen der Notare, die nicht im Zusammenhang mit der Beurkundung von Grundstückskaufverträgen und Grundstücksrechten stehen, nach § 3a Abs. 1, 2 oder 4 Sätze 1 und 2 Nr. 3 UStG zu bestimmen sein (vgl. Abschnitt 3a.3 Abs. 7 Satz 2 UStAE). Mithin wurde insoweit ein Grundstücksbezug durch die Finanzverwaltung verneint.

- **BMF-Schreiben vom 18. Dezember 2012 und BMF-Schreiben vom 10. August 2016**

Am 18. Dezember 2012 wurde bereits, im Hinblick auf die Erörterungen auf Unionsebene, Abschnitt 3a.3 grundlegend geändert.

Die Ausführungen der Finanzverwaltung in Abschn. 3a.3 UStAE haben seither bereits weitgehend den Vorgaben des Unionsgesetzgebers entsprochen. In Kenntnis der Veröffentlichung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 am 26. Oktober 2013 und in Kenntnis des Leitfadens der EU-Kommission vom 26. Oktober 2015 hat die Finanzverwaltung alsdann sogar erneut mit BMF-Schreiben vom 10. August 2016 Abschnitt 3a.3 im UStAE geändert. Auch hier hat die Finanzverwaltung keine Änderung hinsichtlich der juristischen Dienstleistungen im Hinblick auf den zum 1. Januar 2017 in Kraft tretenden Art. 31a der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 aufgenommen.

- **Änderung der MwStVO**

Mit Wirkung zum 1. Januar 2017 wurde mit Art. 31a EU-VO 282/2011 explizit geregelt, welche Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück erbracht werden. Gemäß Art. 31a Abs. 2 Buchst. q EU-VO 282/2011 sollten folgende Leistungen grundstücksbezogene Dienstleistungen darstellen:

„juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen sowie mit der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken (unabhängig davon ob diese Rechte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind), wie zum Beispiel die Tätigkeiten von Notaren, oder das Aufsetzen eines Vertrags über den Verkauf oder den Kauf eines Grundstücks, selbst wenn die zugrunde liegende Transaktion, die zur rechtlichen Veränderung an dem Grundstück führt, letztendlich nicht stattfindet“

Welche Leistungen nach Auffassung der EU-Kommission unter diese Regelung fallen, hat diese in ihrem Leitfaden vom 26. Oktober 2015 näher erläutert. Hierin vertrat die Kommission insbesondere auch die Auffassung, dass die Leistungen nicht auf solche von Anwälten oder Notaren zu beschränken seien.

Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2014) haben Veröffentlichungen der EU-Kommission keine rechtliche Bindungswirkung. Explizit sollte dies auch für künftige Veröffentlichungen der Kommission gelten. Maßgeblich für die Rechtsanwendung sind das Umsatzsteuergesetz, die Umsatzsteuerdurchführungsverordnung sowie die Regelungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass und andere Verwaltungsanweisungen.

- **BMF-Schreiben vom 10. Februar 2017**

Dieser bereits gesetzte Vertrauenstatbestand wurde mit BMF-Schreiben vom 10. Februar 2017 erneut bestätigt. Die Finanzverwaltung hat auch nach Inkrafttreten der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 ihre Auffassung hinsichtlich der juristischen Dienstleistungen nicht geändert.

Mit BMF-Schreiben vom 5. Dezember 2017 wird nunmehr eine Anpassung des UStAE im Hinblick auf juristische Dienstleistungen als grundstücksbezogene Leistungen vorgenommen. Damit wurden die unionsrechtlichen Vorgaben umgesetzt.

In Abweichung zur bisherigen Verwaltungsauffassung stellt nunmehr eine Beratung hinsichtlich einer Steuerklausel in einem Grundstückskaufvertrag eine grundstücksbezogene Leistung dar. Gleiches gilt für die Beratung von Miet- oder Pachtvertragsklauseln. Etwas anderes gilt nur dann, wenn es sich um die Beratung von Musterverträgen handelt und es damit an einem konkreten Grundstücksbezug fehlt. Die Erbringung juristischer Dienstleistungen wird dabei explizit nicht auf bestimmte Berufsgruppen beschränkt. Die Grundsätze des Schreibens sollen in allen offenen Fällen anzuwenden sein.

Die Angleichung an die unionsrechtlichen Vorgaben ist grundsätzlich zu begrüßen, da nur so eine Sicherheit in der Rechtsanwendung erreicht werden kann. Zu begrüßen ist auch, dass juristischen Dienstleistungen nur dann grundstücksbezogen sein sollen, wenn es sich um solche im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen oder mit der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken handelt.

Es widerspricht allerdings 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 „Steuereinnahmer für Rechnung 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, C-492/13, Traum EOOD). Eine derartige Rechtssicherheit war aufgrund des entgegenstehenden Wortlautes des UStAE – zumindest bis zum 4. Dezember 2017 – nicht gegeben.

Aus diesen Gründen ist eine rückwirkende Anwendung entgegen der insofern bis zum 4. Dezember 2017 gegebenen anderslautenden Erlasslage bereits aus dem umsatzsteuerlichen Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer auf Unternehmerebene und dem Grundsatz der Effektivität kaum umsetzbar (vgl. hierzu EuGH-Urteil vom 15. März 2017, C-35/05 Reemtsma, und EuGH-Urteil vom 26. Januar 2010, C-218/10).

Folgende Probleme würden bei einer rückwirkenden Abwicklung entstehen:

Die in Deutschland ansässigen Steuerberater, Rechtsanwälte etc. haben bei der Rechnungsstellung solcher Leistungen an einen im Ausland ansässigen Kunden auf Grundlage des geltenden Umsatzsteueranwendungserlasses nach der Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG ohne Ausweis von Umsatzsteuer mit dem Hinweis auf die Umkehr der Steuerschuldnerschaft abgerechnet – auch wenn das Grundstück, auf das sich die erbrachte Beratungsleistung bezog, im Inland belegen war. Eine andere Möglichkeit hätte es aus Sicht eines steuerlichen Beraters auch nicht gegeben, da der im Ausland ansässige Kunde hieraus keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Die zuständige Finanzbehörde hätte im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens mit Hinweis auf den Umsatzsteueranwendungserlass den Vorsteuerabzug versagt.

Müsse man die Neuregelung rückwirkend anwenden, würde die entstehende Umsatzsteuer in Deutschland in Fällen von Bruttovereinbarungen und bei der Insolvenz des Leistungsempfängers zur Definitivbelastung werden. Aber auch in anderen Fällen führt dies zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand. Dies könnte die Mandatsverhältnisse stark belasten. Letzteres insbesondere in den Fällen, in denen Grundstücke betroffen sind, die nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen.

Zudem müssten ausländische Investoren, sollte nachträglich Umsatzsteuer für Vorjahre in Rechnung gestellt werden, diese gegebenenfalls im gesonderten Vorsteuervergütungsverfahren beim BZSt geltend machen.

Die rechtliche Beratung inländischer Mandanten hinsichtlich ausländischen Grundbesitzes wurde in der Regel unter Ausweis von deutscher Umsatzsteuer (Leistungsortbestimmung nach dem Sitzort des Empfängers) abgerechnet. Bei Annahme einer grundstücksbezogenen Leistung würde es sich hierbei um einen unrichtigen Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG handeln. Zudem könnten sich Registrierungspflichten im Belegenheitsort des Grundstücks entweder für den leistenden Unternehmer oder aber den Leistungsempfänger ergeben.

Über die vorstehenden Ausführungen hinaus bitten wir um Klärung der offenen Fragen, die wir nachfolgend stichpunktartig aufzählen:

- Es ist unklar, ob die Beratung einer Steuerklausel in Mietverträgen, die keine Mustermietverträge sind auch als Grundstücksleistung zu qualifizieren ist. Unseres Erachtens handelt es sich hierbei um Grundstücksleistungen.
- Wie sind Beratungen zu steuerlichen Themen einzustufen, die gegebenenfalls in eine steuerliche Klausel Eingang finden sollen bzw. nicht zu Ende verhandelt werden? Hier sollte klargestellt werden, dass diese Beratungsleistungen nicht als Grundstücksleistungen zu qualifizieren sind. Steuerliche Beratungsleistungen, die sich – trotz und gegebenenfalls wegen einer verhandelten Steuerklausel – im Anschluss an die Einigung über die Klausel ergeben, sind unseres Erachtens ebenfalls keine Grundstücksleistungen.
- Da diese Überlegungen zu großen Abgrenzungsproblemen in der Praxis führen werden, regen wir an, in den Fällen, in denen die Beratung einer Steuerklausel in eine Vielzahl von steuerlichen Beratungsleistungen eingebettet ist (wie z. B. die Tax Due Diligence, die Beratung der Akquisitionsstruktur sowie der Finanzierung etc.), die Beratung einer Steuerklausel als unselbstständige Nebenleistung zu der Hauptleistung „Beratung in Grundstückssachen“, die keine Grundstücksleistung darstellt, zu qualifizieren. Diese Vorgehensweise erscheint konsequent aufgrund der allgemeinen umsatzsteuerlichen Regelungen und sie entspricht der Vorgehensweise in Abschnitt 3a Abs. 3 Nr. 1 Abs. 9 Nr. 9 erster und vierter Spiegelstrich UStAE n. F. Unklar ist auch, unter welchen Umständen z. B. Finanzierungsberatungsleistungen und Due Diligence-Leistungen unselbstständige Nebenleistungen bzw. keine unselbstständigen Nebenleistungen sind.
- Hierbei ist auch offen, wie in diesem Zusammenhang Leistungen behandelt werden, die zunächst im Zusammenhang mit einem geplanten Asset Deal stehen und dem Grunde nach Grundstücksleistungen darstellen, sich im Verlauf der Transaktion jedoch ergibt, dass ein Share Deal vorgenommen werden soll (und vice versa).
- Inwiefern ist die grunderwerbsteuerliche Beratung, die sich klassischerweise auf Grundstücksübertragungen bezieht, eine grundstücksbezogene Leistung. Wir gehen davon aus, dass diese unter die übrige Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen fällt, die nach Abschnitt 3a.3 Abs. 10 Nr. 7 UStAE keine grundstücksbezogene Leistung darstellt.



Seite 6

Zu diesen offen Fragen wäre eine eindeutige Regelung im UStAE zu begrüßen. Vordringlich bitten wir um Änderung der Anwendungsregelung und Schaffung einer wirksamen Übergangsregelung.

Mit freundlichen Grüßen

i. V.

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i.A.

Inga Bethke
Referatsleiterin