



Umsatzsteuerliche Behandlung anwaltlicher Dienstleistungen mit Auslandsbezug – Zusammenfassende Meldung gem. § 18a UStG

Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht – Stand: März 2025

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 grundstücksbezogenen Rechtsanwaltsleistungen vor	7

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. Der deutschen Umsatzsteuer unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Die Beratungsleistungen der Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte unterliegen also nur dann der deutschen Umsatzsteuer, wenn diese auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland erbracht werden.¹ Beratungsleistungen von Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten stellen sonstige Leistungen dar. Der Leistungsort der sonstigen Leistungen bestimmt sich vornehmlich nach § 3a UStG.²

Zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Leistungsorts und damit der Umsatzsteuerbarkeit anwaltlicher Dienstleistungen „über die Grenze“ ist 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.

¹ Zu den Ausnahmen innerhalb Deutschlands, vgl. § 1 Abs. 2 UStG.

² Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 in der Fassung vom 13. März 2025 (UStAE).



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 für sein Unternehmen bezieht, oder
- eine ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Person (z. B. Holding, die ausschließlich eine bloße Vermögensverwaltungstätigkeit ausübt³), der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist; oder
- eine sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätige juristische Person, die die Rechtsanwaltsleistung für den nicht unternehmerischen Bereich, nicht aber für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bezieht 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. 4 Satz 1, Satz 2 Nr. 3 UStG bzw. § 3a Abs. 2 Satz 1 am Ort des Leistungsempfängers erbracht, also nicht im Inland ("Empfängerortprinzip"). Die sonstige Leistung ist nicht umsatzsteuerbar.

Ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, denen eine USt-IdNr. erteilt worden ist, müssen die USt-IdNr. gegenüber dem leistenden Unternehmen verwenden, damit dieser die Leistungsortregelung des § 3a Abs. 2 UStG anwenden kann.⁴

Folge: Die Rechnungsstellung an den Mandanten erfolgt ohne Umsatzsteuerausweis.

Da die Beratungsleistung nicht im Inland ausgeführt wird, unterliegt diese nicht der deutschen Umsatzsteuer. Die Rechnungsstellung an den Mandanten erfolgt ohne Umsatzsteuerausweis. Eine Steuerpflicht kann sich für die Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte allerdings im Drittland ergeben, insbesondere wenn die Beratungsleistung an Privatpersonen erbracht wird. Im B2B-Verkehr regeln die meisten Länder hingegen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren), so dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer abzuführen hat. Ergibt sich eine Steuerschuld der Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte muss die Rechnung die ausländische Umsatzsteuer ausweisen. Ferner ist eine umsatzsteuerliche Registrierung im Ausland notwendig. Die Rechnung muss dann den Anforderungen des deutschen und des ausländischen Rechtes kumulativ genügen.

³ vgl. Abschn. 2.3 Abs. 2 bis 4 UStAE.

⁴ vgl. Abschn. 3a.2 Abs. 7 UStAE.

Wird die Leistung allerdings an die Betriebsstätte eines Unternehmens ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend (§ 3a Abs. 2 Satz 2 UStG). Liegt der Ort der Betriebsstätte in Deutschland, unterliegt die Beratungsleistung wieder der deutschen Umsatzsteuer.

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 übermittelten Angaben „mittels handelsüblicher Sicherheitsmaßnahmen“ überprüfen, wie beispielsweise die Kontrolle von Angaben zur Person oder von Zahlungen (Art. 23 MwStVO).⁵ 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. Denn soweit das Auskunftsverweigerungsrecht des Berufsträgers aus § 102 Abs. 1 Nr. 3) AO gegenständlich tangiert ist, hat der Berufsträger – soweit möglich – durch organisatorische Maßnahmen einen Ausgleich zwischen seiner Verpflichtung zur Verschwiegenheit einerseits und seiner Mitwirkungspflicht andererseits herzustellen, indem z. B. die Namen seiner Mandanten in Unterlagen oder auf Kontoauszügen geschwärzt werden (BFH 14.5.2002 – [IX R 31/00](#), BStBl. II 2002, [712](#); BFH 28.10.2009 – [VIII R 78/05](#), BStBl. II 2010, [455](#); BFH 30.6.2023 – [VIII B 13/22](#), BFH/NV 2023, [1101](#)).

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 bezieht⁶; oder

⁵ Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung, Durchführungs-Verordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

⁶ 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.

- eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person (z. B. Holding, die ausschließlich eine bloße Vermögensverwaltungstätigkeit ausübt⁷) ohne USt-IdNr.; oder
- eine sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätige juristische Person, die die Rechtsanwaltsleistung für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bezieht

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 Drittlandsgebiet 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.

Da die Beratungsleistung im Inland ausgeführt wird, unterliegt diese der deutschen Umsatzsteuer. 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.).

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

Der Mandant ist

- ein Unternehmer, der die Rechtsanwaltsleistung für sein Unternehmen bezieht, oder
- eine ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Person (z. B. Holding, die ausschließlich eine bloße Vermögensverwaltungstätigkeit ausübt⁸), der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist; oder
- eine sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätige juristische Person, die die Rechtsanwaltsleistung für den nicht unternehmerischen Bereich, nicht aber für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bezieht.

Der Sitz des Unternehmers bzw. der leistungsempfangenden Betriebsstätte liegen im übrigen Gemeinschaftsgebiet (EU-Mitgliedsstaaten) z. B. in Frankreich.

⁷ vgl. Abschn. 2.3 Abs. 2 bis 4 UStAE.

⁸ vgl. Abschn. 2.3 Abs. 2 bis 4 UStAE.

○ **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 so genannten „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.

Hat der Leistungsempfänger noch keine USt-IdNr. erhalten, eine solche Nummer aber bei der zuständigen Behörde des EU-Mitgliedstaats, von dem aus er sein Unternehmen betreibt oder eine Betriebsstätte unterhält, beantragt, bleibt es dem leistenden Unternehmer überlassen, auf welche Weise er den Nachweis der Unternehmereigenschaft und der unternehmerischen Verwendung führt (vgl. Artikel 18 Abs. 1b) MwStVO).⁹

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 3 durch die Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte in der sog. Zusammenfassenden Meldung (ZM) gem. § 18a Abs. 2, Abs. 7 UStG zu erklären und zwar an jedem 25. des Monats für die sonstigen Leistungen des Vormonats. In der ZM sind 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 Euro 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.

⁹ vgl. Abschn. 3a.2 Abs. 9 UStAE

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.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. Erbringt der Unternehmer sonstige Leistungen, die unter § 3a Abs. 2 UStG fallen können, die ihrer Art nach aber mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen, sondern für den privaten Gebrauch einschließlich des Gebrauchs durch das Personal des Unternehmers bestimmt sind, ist es als Nachweis der unternehmerischen Verwendung dieser Leistung durch den Leistungsempfänger nicht ausreichend, wenn dieser gegenüber dem leistenden Unternehmer für diesen Umsatz seine USt-IdNr. verwendet bzw. seinen Status als Unternehmer nachweist. Vielmehr muss der leistende Unternehmer über ausreichende Informationen verfügen, die eine Verwendung der sonstigen Leistung für die unternehmerischen Zwecke dieses Leistungsempfängers bestätigen. Als ausreichende Information ist in der Regel eine Erklärung des Leistungsempfängers anzusehen, in der dieser bestätigt, dass die bezogene sonstige Leistung für sein Unternehmen bestimmt ist.¹⁰

- **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.

¹⁰ vgl. Abschn. 3a.2 Abs. 11a UStAE

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.).

○ **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 grundstücksbezogenen Rechtsanwaltsleistungen vor.

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.¹¹

Die Vorschrift gilt für grundstücksbezogene Rechtsanwaltsleistung an Unternehmer und Nichtunternehmer. 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.

Die sonstige Leistung muss nach Sinn und Zweck der Vorschrift in engem Zusammenhang mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück stehen. Das Grundstück selbst muss zudem Gegenstand der sonstigen Leistung sein. Bei juristischen Dienstleistungen ist zu prüfen, ob diese im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen oder mit der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an

¹¹ vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 3,3a, 7, 9 Nr. 9, 10 Nr. 7 UStAE

Grundstücken stehen. In engem Zusammenhang mit einem Grundstück stehen sonstige Leistungen juristischer Art 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), selbst wenn die zugrunde liegende Transaktion, die zur rechtlichen Veränderung an dem Grundstück führt, letztendlich nicht stattfindet. Zu den bestimmten Rechten an Grundstücken zählen z. B. das Miet- und Pachtrecht.

Zu den sonstigen Leistungen juristischer Art zählen z. B.:

- das Aufsetzen eines Vertrags über den Verkauf oder den Kauf eines Grundstücks und das Verhandeln der Vertragsbedingungen sowie damit in Zusammenhang stehende Beratungsleistungen (z. B. Finanzierungsberatung, Erstellung einer Due Diligence), sofern diese als unselbstständige Nebenleistungen anzusehen sind;
- die Beratung hinsichtlich einer Steuerklausel in einem Grundstücksübertragungsvertrag;
- das Aufsetzen und Verhandeln der Vertragsbedingungen eines sale-and-lease-back-Vertrags über ein Grundstück oder einen Grundstücksteil sowie damit in Zusammenhang stehende Beratungsleistungen (z. B. Finanzierungsberatung), sofern diese als unselbstständige Nebenleistungen anzusehen sind;
- das Aufsetzen und Verhandeln von Miet- und Pachtverträgen über ein bestimmtes Grundstück oder einen bestimmten Grundstücksteil;
- die rechtliche Prüfung bestehender Miet- oder Pachtverträge im Hinblick auf den Eigentümerwechsel im Rahmen einer Grundstücksübertragung.

Sonstige Leistungen juristischer Art einschließlich Beratungsleistungen betreffend die Vertragsbedingungen eines Grundstücksübertragungsvertrags, die Durchsetzung eines solchen Vertrags oder den Nachweis, dass ein solcher Vertrag besteht, stehen nicht im engen Zusammenhang mit einem Grundstück bzw. das Grundstück stellt bei diesen Leistungen keinen zentralen und unverzichtbaren Teil dar, **sofern diese Leistungen nicht speziell mit der Übertragung von Rechten an Grundstücken zusammenhängen**. Zu diesen Leistungen können z. B. gehören:

- die Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen;
- die Erstellung von Mustermiet- oder -pachtverträgen ohne Bezug zu einem konkreten Grundstück;
- die Beratung zur Akquisitionsstruktur einer Transaktion (Asset Deal oder Share Deal);
- die Prüfung der rechtlichen Verhältnisse eines Grundstücks (Due Diligence);
- die Durchsetzung von Ansprüchen aus einer bereits vorgenommenen Übertragung von Rechten an Grundstücken;

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)pfllicht 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.

* * *