



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11018 Berlin

Bundesteuerberaterkammer

Behrensstraße 42
10117 Berlin

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682

FAX +49 (0) 30 18 682

E-MAIL III C 3@bmf.bund.de

DATUM 17. April 2018

BETREFF **Umsatzsteuer;
Ort der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück nach
§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG;**

BEZUG Ihr Schreiben vom 4. Januar 2018

GZ **III C 3 - S 7117-a/16/10001**

DOK **2018/0304395**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Sehr geehrte

vielen Dank für Ihr Schreiben vom 4. Januar 2018, in dem Sie auf aus Ihrer Sicht
klärungsbedürftige Fragen zum BMF-Schreiben vom 5. Dezember 2017
(III C 3 - S 7117-a/16/10001, 2017/1004344) eingehen.

Unter Bezugnahme auf die Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme
ich zu Ihren Fragen vom 4. Januar 2018 wie folgt Stellung:

I. Nichtbeanstandungsregelung BMF-Schreiben

Mit BMF-Schreiben vom 13. Februar 2018 (III C 3 - S 7117-a/16/10001, 2018/0123727) ist
die Anwendungsregelung des o. g. BMF-Schreibens um eine Nichtbeanstandungsregelung für
Umsätze ergänzt worden, die von Angehörigen rechts- oder steuerberatender Berufe, die nicht
Notare sind, bis zum 31. Dezember 2016 erbracht worden sind.

2. Steuerklauseln in Mietverträgen

Die Beratung einer Steuerklausel bei Aufsetzen eines konkreten Mietvertrags (kein Mustermietvertrag) stellt aus unserer Sicht eine grundstücksbezogene Leistung dar.

3. Beratungen zu steuerlichen Themen, die in einer steuerlichen Klausel Eingang finden bzw. nicht zu Ende verhandelt werden

Bei der umsatzsteuerlichen Würdigung von Beratungsleistungen zu Steuerklauseln in einem Grundstückskauf- oder Miet-/Pachtvertrag ist danach zu differenzieren, welche Art von Vertrag zum Zeitpunkt des Scheiterns verhandelt worden ist. In den Fällen, in denen die Steuerklausel Gegenstand eines Asset-Deals war, ist zum unmittelbaren Grundstücksbezug auf die Neuregelung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) zu verweisen: nach Abschn. 3a.3 Abs. 9 Nr. 9 Satz 1 UStAE ist unter den beschriebenen Kriterien ein enger Zusammenhang mit einem Grundstück auch dann gegeben, wenn die zugrunde liegende Transaktion, die zur rechtlichen Änderung am Grundstück führt, letztendlich nicht stattfindet. Wenn zum Zeitpunkt des Scheiterns der Vertragsverhandlungen aber noch nicht klar ist, welche Transaktionsart (Asset-Deal oder Share-Deal) durchgeführt wird, oder aber eine Transaktionsart gewählt wird, bei der ein unmittelbarer Grundstücksbezug ausgeschlossen ist (bspw. ein Share-Deal, siehe Abschn. 3a.3 Abs. 10 Nr. 4 UStAE), dann ist ein unmittelbarer Grundstücksbezug ausgeschlossen. Der Leistungsort bestimmt sich dann nach § 3a Abs. 2 UStG.

Steuerliche Beratungsleistungen, die sich im Anschluss an die Einigung über die Klausel und den Abschluss des Grundstückskaufvertrages ergeben, haben keinen engen Grundstücksbezug, so dass in diesen Fällen § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG nicht anwendbar ist.

4. Qualifizierung der Beratung einer Steuerklausel als unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung „Beratung in Grundstückssachen“

Die Beratung hinsichtlich einer Steuerklausel, die in eine Vielzahl von steuerlichen Beratungsleistungen eingebettet ist, kann entweder eine eigenständige Hauptleistung oder eine unselbständige Nebenleistung zu einer Grundstücksleistung oder zu einer Leistung, die keine Grundstücksleistung ist, z. B. zu einer Beratungsleistung in Grundstückssachen i. S. d. Abschnitts 3a.3 Abs. 10 Nr. 7 erster Spiegelstrich UStAE, sein.

Ob sie als eigenständige Hauptleistung oder als unselbständige Nebenleistung zu qualifizieren ist, ist im jeweiligen Einzelfall entsprechend den allgemeinen Abgrenzungskriterien nach Abschnitt 3.10 Abs. 1 bis 5 UStAE zu beurteilen. Gleiches gilt für die Frage, unter welchen

Voraussetzungen Beratungsleistungen wie Finanzierungsberatungsleistungen und Due-Diligence-Leistungen eigenständige Hauptleistungen oder aber unselbständige Nebenleistungen zu einer Grundstücksleistung bzw. zu einer Leistung, die keine Grundstücksleistung ist, darstellen.

Eine Leistung ist grundsätzlich dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng - im Sinne wirtschaftlich gerechtfertigten Abrundung und Ergänzung - zusammenhängt und üblicherweise in ihrem Gefolge vorkommt (Abschn. 3.10 Abs. 5 Satz 3 UStAE).

Der Ort der sonstigen Leistung richtet sich nach der Hauptleistung. Steht die Hauptleistung fest, erfolgt die Ortsbestimmung nach den in Abschnitt 3a.3 UStAE festgeschriebenen Kriterien.

Der (Haupt-)Zweck bei Grundstückstransaktionen ist der Erwerb eines Grundstücks. Die weiteren Leistungselemente hängen grundsätzlich mit dem Grundstückskaufvertrag zusammen und tragen zur Erreichung eines einheitlichen wirtschaftlichen Ziels bei, treten aber hinter dem Grundstückskaufvertrag zurück. Diesem Grundsatz folgend zählen nach Abschn. 3a.3 Abs. 9 Nr. 9 erster und vierter Spiegelstrich UStAE Beratungsleistungen zu den sonstigen Leistungen juristischer Art im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen.

Weitergehende Regelungen sind hierzu nicht erforderlich.

5. Wechsel der Transaktionsart von Asset Deal zu Share Deal und vice versa

In den Fällen des Wechsels der Transaktionsart von Asset Deal zu Share Deal und vice versa ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung grundsätzlich die tatsächlich ausgeführte Leistung maßgebend. Im Falle des Wechsels von einem ursprünglich geplanten Asset Deal zu einem Share Deal wäre ein unmittelbarer Grundstückszusammenhang nicht (mehr) gegeben, mit der Folge, dass sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt. Anders könnte der Fall zu beurteilen sein, wenn die ursprünglich geplante Transaktion z. B. eines Asset Deals letztlich nicht stattfindet und im Rahmen einer neuen Beauftragung ein Share-Deal durchgeführt wird. Hier gelten dieselben Kriterien wie bereits unter Ziff. 3 ausgeführt.

6. Qualifizierung der Grunderwerbsteuerlichen Beratung

Die Grunderwerbsteuerliche Beratung steht als steuerrechtliche Beratung nach Abschn. 3a.3 Abs. 10 Nr. 7 erster Spiegelstrich UStAE nicht im engen Zusammenhang mit einem Grundstück i. S. d. Regelung. Die Bestimmung des Leistungsorts richtet sich in diesen Fällen nach § 3a Abs. 2 UStG oder nach § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG bzw. § 3a Abs. 1 UStG.

Die obersten Finanzbehörden der Länder erhalten einen Abdruck dieses Schreibens.

Mit freundlichen Grüßen