



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Ergänzung der umsatzsteuerlichen Hinweise für die Rechnungslegung durch und an Rechtsanwälte im Hinblick auf die Absenkung der Umsatzsteuersätze durch das Konjunkturpaket der Bundesregierung

Ergänzung der Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht – Stand: Juni 2020

Die Bundesrechtsanwaltskammer hat umsatzsteuerliche Hinweise für die Rechnungslegung durch und an Rechtsanwälte (Stand: Mai 2020)¹ veröffentlicht.

Dieser Beitrag gibt ergänzende Hinweise zu der durch das Konjunkturpaket der Bundesregierung beschlossenen Absenkung der Umsatzsteuersätze von 19 % auf 16 % vom 01.07.2020 bis 31.12.2020.

Die Anwendung des korrekten Umsatzsteuersatzes ist für den Vorsteuerabzug des Mandanten essentiell.

Inhaltsverzeichnis

1.	Stand Gesetzgebungsverfahren	2
2.	Umsatzsteuersatzsenkung	2
2.1	Maßgeblicher Zeitpunkt: Leistungserbringung	2
2.2	Teilleistungen.....	3
2.3	Vorschuss	5
3.	Literaturhinweise	6

¹ https://brak.de/w/files/01_ueber_die_brak/handlungshinweise_steuer_05_2020.pdf

1. Stand Gesetzgebungsverfahren

Am 12.06.2020 hat die Regierungskoalition angesichts der Folgen der Corona-Pandemie ein sog. Konjunkturpaket² beschlossen, das u. a. eine auf ein halbes Jahr befristete Absenkung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes von 19 % auf 16 % (§ 12 Abs. 1 UStG) für die Zeit vom 01.07. bis zum 31.12.2020 vorsieht.

Diese Absenkung betrifft auch die Rechnungslegung durch und an Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Denn auch für sie gelten die Regelungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG).

Das Konjunkturpaket ist derzeit noch nicht durch ein entsprechendes Gesetz beschlossen worden. Der Regierungsentwurf eines Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes³ enthält keine Vorgaben zur Umsetzung der Umsatzsteuerabsenkung. Das Bundesministerium der Finanzen stimmt derzeit den Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens (Stand: 23.06.2020)⁴ mit den obersten Finanzbehörden der Länder ab, das nach der Abstimmung zeitnah veröffentlicht werden soll.

Die folgenden Ausführungen stehen daher unter dem Vorbehalt, dass die noch ausstehende gesetzliche Regelung bzw. die erwartete Verwaltungsanweisung keine anderweitigen Vorgaben enthalten. Dieser Beitrag wird gegebenenfalls angepasst bzw. ergänzt werden.

2. Umsatzsteuersatzsenkung

Die Änderung des Umsatzsteuergesetzes, mit der die Umsatzsteuersätze gesenkt werden, ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung des § 27 Abs. 1 Satz 1 UStG auf Leistungen des Rechtsanwalts anzuwenden, die ab dem In-Kraft-Treten der geänderten Vorschrift ausgeführt werden. Werden statt einer Gesamtleistung Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG) erbracht, kommt es für die Anwendung der Änderungsvorschrift – z. B. der Absenkung oder Anhebung der Umsatzsteuersätze – nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden.

2.1 Maßgeblicher Zeitpunkt: Leistungserbringung

Der neue Umsatzsteuersatz von 16 % ist auf die sonstigen Leistungen des Rechtsanwalts anzuwenden, die zwischen dem 01.07.2020 und 31.12.2020 bewirkt werden. Maßgebend für die Anwendung dieser Umsatzsteuersätze ist somit stets der Zeitpunkt, zu dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird. Auf den Zeitpunkt der Auftragserteilung, der Erfüllung eines Gebührentatbestandes nach Rechtsanwaltsvergütungsverordnung (RVG) oder der Rechnungsstellung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt des Zahlungseingangs (vgl. Abschn. 12.1 Abs. 3 UStAE).

² <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Schlaglichter/Konjunkturpaket/2020-06-03-konjunkturpaket-beschlossen.html>

³ BT-Drucks. 19/20058

⁴ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2020-06-23-befristete-Senkung-umsatzsteuer-juli-2020-erste-aktualisierung.pdf?__blob=publicationFile&v=2

Dies gilt auch, wenn die Entgelte gesetzlich vorgeschrieben sind, wie bei Leistungen von Rechtsanwälten durch die RVG und die Entgelte die Umsatzsteuer für die jeweiligen Leistungen nicht einschließen. Unabhängig von dem Zeitpunkt der vertraglichen Leistungsvereinbarung hat der Rechtsanwalt die Umsatzsteuer für seine zwischen dem 30.06.2020 und dem 31.12.2020 ausgeführten Leistungen nach dem neuen Umsatzsteuersatz von 16 % dem Entgelt hinzuzurechnen (Rz. 14 des Entwurfs des BMF-Schreibens unter Verweis auf Abschn. 29.1 Abs. 5 UStAE).

Die Leistungen eines Rechtsanwalts sind grundsätzlich dann ausgeführt, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (vgl. § 8 Abs. 1 Satz 1 RVG). Der Auftrag ist erledigt, wenn die geschuldete anwaltliche Dienstleistung erbracht ist. Ob dies zutrifft, hängt von dem rechtlichen Charakter des erteilten Auftrags ab. Handelt es sich, wie im Regelfall, um einen Geschäftsbesorgungsvertrag mit dienstvertraglichem Charakter, ist die Leistung mit der Erbringung der jeweils konkret geschuldeten Dienstleistung (z. B. erstes Beratungsgespräch) ausgeführt. Wird dem Rechtsanwalt der Auftrag erteilt, ein Gutachten zu erstellen oder eine Rechtsauskunft zu einem Einzelfall zu erteilen, handelt es sich regelmäßig um einen Werkvertrag (BGH NJW 1965, 106 f.), bei dem ein Erfolg geschuldet ist. In Abhängigkeit von der konkreten Vereinbarung wird der Auftrag in der Regel mit der Übersendung des fertigen Gutachtens bzw. der Erteilung der Rechtsauskunft erledigt und damit umsatzsteuerrechtlich die Leistung ausgeführt sein.

Diese Grundsätze gelten auch in den Fällen der sog. Ist-Versteuerung, wenn

- das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt wird, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist (Anzahlungen, Vorschüsse i. S. v. § 9 RVG, usw.) oder
- der Rechtsanwalt die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) berechnet.

Maßgeblich ist stets, zu welchem Zeitpunkt die sonstige Leistung ausgeführt wird. Hat der Rechtsanwalt vor dem 01.07.2020 Entgelte oder Teilentgelte für sonstige Leistungen vereinnahmt, die erst nach dem 30.06.2020 ausgeführt werden, ist auch auf diese Beträge nachträglich der ab dem 01.07.2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16 % anzuwenden (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die hiernach dem Steuersatz von 16 % unterfallenden vereinnahmten Entgelte sowie der darauf entfallende, selbst berechnete Steuerbetrag sind in der Zeile 28 („zu anderen Steuersätzen“) der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum 2020 einzutragen. Bereits mit 19 % besteuerte Anzahlungen für nach dem 30.06.2020 ausgeführte Umsätze sind zu korrigieren, indem in Zeile 26 („zum Steuersatz von 19 %“) der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 eine negative Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird.

2.2 Teilleistungen

Wird für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart, liegt eine sog. Teilleistung vor (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG; zur Anerkennung und Abgrenzung von Teilleistungen vgl. Abschn. 13.4 UStAE). In dem Fall kommt es für die Frage des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes darauf an, wann die jeweilige Teilleistung erbracht wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 und 2 UStG). Auf Teilleistungen, die vor dem 01.07.2020 erbracht werden, ist der bis zum 30.06.2020 geltende Umsatzsteuersatz von 19 % anzuwenden. Vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführte Teilleistungen sind dem befristeten Umsatzsteuersatz von 16 % zu unterwerfen.

Bei Rechtsanwälten kann es insbesondere bei **laufenden Beratungsverträgen mit der Abrechnung auf Stundenbasis** nach Vergütungsvereinbarung zur Entstehung von Teilleistungen kommen. Werden in einem bestimmten Zeitraum (z. B. Juli 2020) Beratungsleistungen erbracht, liegen jeweils (Teil-)Leistungen vor, die in dem auf Stundenbasis abgerechneten Zeitraum erbracht und damit ausgeführt sind. Etwas anderes gilt dann, wenn der Anwalt ausnahmsweise im Rahmen eines Beratungsvertrages mit einer Werkleistung beauftragt wurde. Die im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 erbrachten Teilleistungen unterliegen dem gesenkten Umsatzsteuersatz von 16 %; die davor und danach erbrachten Teilleistungen dem Umsatzsteuersatz von 19 %.

Beispiel 1: Firma F beauftragt die Rechtssozietät R ab dem 01.05.2020 mit der laufenden Rechtsberatung und vereinbart eine jährliche Abrechnung zum Ende eines Kalenderjahres.

Lösung: Bei der Abrechnung der Beratungsleistung, die den Zeitraum 01.05. bis 31.12.2020 betrifft, stellt die Rechtsanwaltssozietät ihre Beratung für den Zeitraum 01.05. bis 30.06.2020 mit einem Umsatzsteuersatz von 19 % und für den Zeitraum 01.07. bis 31.12.2020 mit einem Umsatzsteuersatz von 16 % in Rechnung.

Bei einer **Pauschalvergütung**, d. h. wenn für eine bestimmte anwaltliche Tätigkeit eine der Höhe nach bestimmte Vergütung vereinbart wird, kommt es auf den Zeitpunkt der Beendigung des Auftrags an. Hierbei kann die Aufteilung in gesondert abrechenbare Teilleistungen vereinbart werden, wenn die Teilleistungen wirtschaftlich von zeitlich nachfolgenden Teilleistungen abgegrenzt werden können. Möglich ist beispielsweise die Abgrenzung der außergerichtlichen Beratung zur außergerichtlichen Vertretung und dieser wiederum zur gerichtlichen Vertretung. Auch die Tätigkeiten in verschiedenen Verfahrensabschnitten des gerichtlichen Verfahrens können wirtschaftlich voneinander abgegrenzt werden.

Liegt keine Vergütungsvereinbarung vor und wird **nach RVG abgerechnet**, können eigenständige gebührenrechtliche Angelegenheiten i. S. v. § 15 Abs. 2 RVG Teilleistungen darstellen. Grundsätzlich ist hinsichtlich derselben gebührenrechtlichen Angelegenheit (§ 16 RVG) die Höhe des Umsatzsteuersatzes einheitlich zu beurteilen. Gleiches gilt für Tätigkeiten, die mit dem Verfahren zusammenhängen (§ 19 RVG).

Umfasst die Tätigkeit von vornherein eine Beratungsleistung durch mehrere Instanzen, ist die Leistung zwar insgesamt erst mit Abschluss des gesamten Verfahrens erbracht (*Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 13 Anm. 295 „Rechtsanwaltsleistungen“, Stand: 07/2019). Wegen § 8 Abs. 1 Satz 2 RVG wird jedoch bei Beendigung eines Rechtszuges oder bei getroffener Kostenentscheidung die Vergütung insoweit fällig. Damit ist eine selbständige Teilleistung auch bei darüber hinausgehendem Auftrag dann anzunehmen, wenn ein Rechtszug beendet oder eine Kostenentscheidung ergangen ist. Keine Teilleistung liegt dagegen vor, wenn innerhalb der Erledigung eines Auftrages eine Gebühr anfällt, ohne dass der Auftrag oder ein Rechtszug gleichzeitig beendet wird bzw. eine Kostenentscheidung gefällt wird (*Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 13 Anm. 295 „Rechtsanwaltsleistungen“, Stand: 07/2019).

Verschiedene Angelegenheiten (§ 17 RVG) und besondere Angelegenheiten (Art. 18 RVG) sind gesondert zu beurteilen.

Beispiel 2: Am 28.05.2020 erhält Rechtsanwalt R von Mandant M den Auftrag, eine einstweilige Verfügung zu erwirken (Wert: 20.000 EUR). Am 01.06.2020 reicht er einen entsprechenden Schriftsatz bei Gericht ein. Gegen die ohne mündliche Verhandlung am 25.06.2020 ergehende Beschlussverfügung legt der Antragsgegner keinen Widerspruch ein. Im Juli 2020 erhebt R auftragsgemäß Hauptsacheklage. Der Klage wird im Dezember 2020 stattgegeben. Im Januar 2021 rechnet Rechtsanwalt R gegen-

über Mandant M das erstinstanzliche Verfahren ab. Ein anschließendes Berufungsverfahren endet im Mai 2021 durch Rücknahme der Berufung

Lösung: Das Verfahren auf Erlass einer einstweiligen Verfügung und das Hauptsacheverfahren sind verschiedene Angelegenheiten (§ 17 Nr. 4 RVG). Auf die Vergütung für das Verfahren auf Erlass der einstweiligen Verfügung ist der Umsatzsteuersatz von 19 % anzuwenden, auf die Vergütung für das erstinstanzliche Klageverfahren 16 %. Für das Berufungsverfahren sind wiederum 19 % Umsatzsteuer zu erheben.

Beispiel 3: Am 04.10.2019 stellt Rechtsanwalt R für Mandant M einen Antrag auf Prozesskostenhilfe beim Landgericht. Nach Bewilligung durch das Landgericht erhebt R am 02.12.2019 Klage. Nach einer mündlichen Verhandlung am 25.05.2020 gibt das Landgericht der Klage mit Urteil vom 02.07.2020 statt.

Lösung: Das Prozesskostenhilfverfahren und das anschließende Verfahren beim Landgericht sind dieselbe Angelegenheit (§ 16 Nr. 2 RVG), die mit dem Urteil des Landgerichts beendet ist. Auf die Vergütung für das Klageverfahren ist – einschließlich der Terminsgebühr (Nr. 3104 VV RVG) – der Umsatzsteuersatz von 16% anzuwenden.

Beispiel 4: Mandant M beauftragt Rechtsanwalt R im April 2020 mit der Beantragung eines Mahnbescheids. Dieser wird im Mai 2020 erlassen. Der im Juni 2020 beantragte Vollstreckungsbescheid wird im Juli 2020 erlassen. Im August 2020 beauftragt R den Gerichtsvollzieher mit der Einholung einer Vermögensauskunft. Nachdem diese vorliegt, beantragt R im Januar 2021 eine Kontenpfändung.

Lösung: Das Mahnverfahren schließt den Antrag auf Vollstreckungsbescheid ein. Dieses endet mit dessen Erlass. Es sind daher für das Mahnverfahren (Verfahrensgebühr gem. Nr. 3305 VV RVG und Gebühr nach Nr. 3308 VV RVG für den Antrag auf den Vollstreckungsbescheid) 16 % Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Beide Vollstreckungsmaßnahmen sind jeweils gesonderte Verfahren (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 RVG). Für die erste Beauftragung des Gerichtsvollziehers sind 16 %, für die Kontenpfändung 19 % Umsatzsteuer zu erheben.

2.3 Vorschuss

Der Rechtsanwalt kann von seinem Auftraggeber für die entstandenen und die voraussichtlich entstehenden Gebühren und Auslagen einen angemessenen Vorschuss fordern (§ 9 RVG). In der Endrechnung sind Vorschüsse anzugeben. Entscheidend ist hier der Umsatzsteuersatz, der in der Endrechnung zugrunde gelegt wird. Und dieser richtet sich, wie oben dargestellt, stets nach dem Zeitpunkt der Leistungserbringung.

Beispiel 5: Rechtsanwalt R hat im April 2020 einen Vorschuss in Höhe von 5.000 EUR abgerechnet und dabei einen Umsatzsteuersatz von 19 % zugrunde gelegt. Die anwaltliche Leistung wird im August 2020 erbracht. In der Umsatzsteuer-Voranmeldung für April 2020, die R im Mai 2020 abgegeben hat, hat er den Vorschuss mit einem Umsatzsteuersatz von 19 % angemeldet.

Lösung: Nach Inkrafttreten der Absenkung der Umsatzsteuersätze zum 01.07.2020 kann R die Umsatzsteuer-Voranmeldung für April 2020 korrigieren, indem er in Zeile 26 den Vorschuss als negative Bemessungsgrundlage abzieht und in Zeile 28 einträgt. R erstellt eine Schlussrechnung über 5.000 EUR zzgl. 16 % Umsatzsteuer und erstattet dem Mandanten die Differenz zur Rechnung vom April 2020. Einer Berichtigung des Steuerausweises in der Rechnung über den Vorschuss bedarf es dann nicht, weil in der Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung mit dem ab 01.07.2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 % ausgewiesen wird (vgl. Rz. 8 des Entwurfs des BMF-Schreibens).

Beispiel 6: Rechtsanwalt R hat dem Mandanten M im Juli 2020 einen Vorschuss für die außergerichtliche Geltendmachung eines Anspruchs gegenüber B mit 16 % in Rechnung gestellt. Nach letztmaliger Zahlungsaufforderung im Januar 2021 beauftragt M R im Februar 2021 mit der Klageerhebung gegen B. R stellt M hierüber im Februar 2021 erneut eine Vorschussrechnung für die gerichtliche Tätigkeit.

Lösung: Die außergerichtliche Vertretung ist mit Auftrag zur Klageerhebung beendet. Die Geschäftsgebühr (Nr. 2300 VV RVG), d. h. auch der bereits gezahlte Vorschuss, ist mit 19 % zu versteuern. R stellt M eine Rechnung über die Geschäftsgebühr zzgl. 19 % Umsatzsteuer abzgl. des bezahlten Vorschusses (mit Ausweis der bezahlten 16 % Umsatzsteuer). Zusätzlich stellt R eine Verfahrensgebühr (Nr. 3100 VV RVG) abzgl. der anzurechnenden hälftigen Geschäftsgebühr zzgl. 19 % Umsatzsteuer in Rechnung.

Beispiel 7: Mandant M beauftragt Rechtsanwalt R im Januar 2019 mit einem selbständigen Beweisverfahren zur Feststellung der Ursächlichkeit eines Baumangels. Das Beweisverfahren endet am 25.06.2020 mit der Übermittlung eines Gutachtens, in der die Ursächlichkeit des Mangels bestätigt wird. Anfang Juli 2020 stellt R M das Honorar für das Beweisverfahren in Rechnung. Das anschließende Hauptsacheverfahren endet nach einer mündlichen Verhandlung mit Anerkenntnis des Beklagten im Dezember 2020.

Lösung: Da das selbständige Beweisverfahren ein besonderes Verfahren nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 RVG ist, stellt R M im Juli 2020 hinsichtlich des selbständigen Beweisverfahrens eine Rechnung über eine Verfahrensgebühr (Nr. 3100 VV RVG) mit 19 % Umsatzsteuer. Für das Hauptsacheverfahren stellt R unter Anrechnung der Verfahrensgebühr für das Beweisverfahren eine Rechnung mit 16 % Umsatzsteuer. Die im Juli 2020 erhobene Umsatzsteuer von 19 % ist nicht anteilig zu erstatten.

Hinweis: Dieser Beitrag kann wegen der Vielfalt der gebührenrechtlichen Konstellationen nur die Grundzüge der aufgeworfenen umsatzsteuerlichen Fragen behandeln. Bei Zweifelsfragen wird dringend dazu geraten, einen Steuerberater hinzuzuziehen.

3. Literaturhinweise

Schüller für RAK Berlin „Absenkung des allgemeinen USt-Satzes von 19 % auf 16 % für die Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020“⁵

von Seltmann: Mehrwertsteuer auf Anwaltsrechnungen ab dem 1.1.2007, NJW-Spezial 2006, 525

Onderka, IWW Institut, „Welche Auswirkungen hat die Umsatzsteuererhöhung zum 1.1.07?“⁶

Müller-Rabe in Gerold/Schmidt, RVG, 24. Auflage, 7008 VV Rn. 35 ff. (zur Änderung der Höhe der MwSt. zum 1.1.2007)

Nieskens, in: Rau/Dürnwächter, UStG (Stand: 07/2019)

* * *

⁵ https://www.rak-berlin.de/das-recht/aktuelles/2020/200612_mwst.php

⁶ <https://www.iww.de/rvgprof/archiv/umsatzsteuer-welche-auswirkungen-hat-die-umsatzsteuererhoehung-zum-1107-f22416>