

Abgrenzung grundstücksbezogener Beratungsleistungen von allgemeinen Rechtsberatungsleistungen

Tätigkeit	Grundstücksbezogene Leistung vor dem 1.1.2017?	Grundstücksbezogene Leistung seit dem 1.1.2017?	Neue Auffassung der deutschen Finanzverwaltung*	Ggf. Explanatory Notes als weitergehende Auslegungshilfe	
	Auffassung der Finanzverwaltung eindeutig				
	große Rechtsunsicherheit				
I.	Notariatstätigkeit				
a)	notarielle Beurkundung eines Grundstückskaufvertrages	Ja, Abschnitt 3a.3 Absatz 7 UStAE a.F.	Ja	Ja, Abschnitt 3a.3 Absatz 7 UStAE	
b)	notarielle Beurkundung von Grundschulden	Ja, Abschnitt 3a.3 Absatz 7 UStAE a.F.	Ja	Ja, Abschnitt 3a.3 Absatz 7 UStAE	
c)	notarielle Beurkundung eines Kaufvertrages über Anteile an einer Grundstücksgesellschaft (PersGes/ KapGes)	Nein	Nein	Nein, erfasst ist nur die notarielle Beurkundung von Grundstückskaufverträgen und anderen Verträgen, die auf die Veränderung von Rechten an einem Grundstück gerichtet sind, Abschnitt 3a.3 Abs. 7 UStAE.	
II.	Anwaltliche Tätigkeit - Asset Deal				
a)	(Komplette) Beratung des Käufers hinsichtlich des Abschlusses eines Grundstückskaufvertrages Dies beinhaltet typischerweise: <ul style="list-style-type: none"> • Due Diligence (rechtlich, steuerlich und finanziell) • Verhandlung von Vertragsbedingungen (typischerweise wird der erste Entwurf eines Kaufvertrages vom Verkäufer gestellt) – einschließlich steuerliche Beratung • Strukturelle Beratung (Steuerrecht, Investmentrecht, etc.) • Beteiligung an Beurkundung • Unterstützung bei Vollzug des Kaufvertrages • Ggfs Anmeldeverfahren beim Bundeskartellamt • Ggf. Finanzierungsberatung, einschließlich Beratung hinsichtlich der Bestellung von Sicherheiten • Ggf. Beratung bei Neuabschluss von Mietverträgen in Bezug auf das zu erwerbende/erworbene Objekt • Ggfs Beratung bei Entwickler- /Planerverträgen in Bezug auf das zu erwerbende Objekt (Vertragspartner: Verkäufer oder Dritte) 	Nein	Ja ??? (für Einzeltätigkeiten Probleme in der Abgrenzung) Hier besteht Rechtsunsicherheit !	Nach Abschnitt 3a.3 Absatz 9 Nr. 9, Satz 5, 1. Spiegelstrich UStAE stellt nicht nur das Aufsetzen eines Vertrages über den Kauf oder Verkauf eines Grundstücks sondern auch das Verhandeln der Vertragsbedingungen und die damit im Zusammenhang stehenden Beratungsleistungen eine im engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehende sonstige Leistung dar. Unter Umständen sind damit auch die Tätigkeiten im Hinblick auf die Verhandlung einzelner Vertragsbedingungen eines von einer anderen Partei zur Verfügung gestellten Grundstückskaufvertrages als grundstücksbezogene Leistung zu qualifizieren; auf die Unterscheidung zwischen Käufer- und Verkäuferseite sollte es nicht ankommen. Soweit in diesem Zusammenhang weitere Beratungsleistungen erbracht werden, die für sich genommen nicht als grundstücksbezogen zu qualifizieren wären, sind diese jedoch grundstücksbezogen, wenn sie als unselbstständige Nebenleistung anzusehen sind. Ausdrücklich und beispielhaft nennt das BMF-Schreiben die Finanzierungsberatung und die Erstellung einer Due Diligence. Insbesondere hinsichtlich der strukturellen Beratung ist jedoch fraglich, ob diese eine unselbstständige Nebenleistung darstellen kann. Die strukturelle steuerrechtliche oder investmentrechtliche Beratung zielt unseres Erachtens nicht unmittelbar auf den Akt der Übertragung eines Grundstücks oder damit zusammenhängender Rechte ab. Aus dem BMF-Schreiben ergibt sich für uns kein Hinweis darauf, dass die Strukturierungsberatung als Nebenleistung einer Grundstücksleistung anzusehen ist. Jedoch sind die als Nebenleistungen in Frage kommenden Leistungen nur beispielhaft und nicht abschließend aufgeführt. Es ist daher nicht völlig auszuschließen, dass die Finanzverwaltung im Rahmen einer "Komplett-Beratung" auch die strukturelle Beratung als unselbstständige Nebenleistung qualifiziert. Dasselbe gilt für das Anmeldeverfahren beim Bundeskartellamt.	Auch die Explanatory Notes gehen - wie die Finanzverwaltung - davon aus, dass die Grundsätze zur einheitlichen Leistung und Haupt- und Nebenleistung anzuwenden sind, vgl. Ziffer 1.6 ff.
b)	(fast komplette) Beratung des Käufers hinsichtlich des Abschlusses eines Grundstückskaufvertrages wie vorstehend ((a)), aber ohne Finanzierungsberatung (Finanzierungsberatung wird dann von einer anderen Kanzlei erbracht)	Nein	Ja Hier besteht Rechtsunsicherheit !	Es liegt grundsätzlich eine einheitliche grundstücksbezogene Leistung (Beratung eines Grundstückskaufvertrages) vor. Für die Einbeziehung nicht grundstücksbezogener Beratungsleistungen bestehen die gleichen Unsicherheiten wie im vorherigen Szenario.	
c)	Beratung des Käufers hinsichtlich der Finanzierung eines Grundstückskaufes (isolierte Finanzierungsberatung) Je nach Schwerpunkt der Beratung kann diese auch auf der Bestellung von dinglichen Sicherheiten liegen, dazu nachfolgend Ziffer I.V(e) Seite 3)	Nein	Nein ggf. Ja; Hier besteht Rechtsunsicherheit !	Die isolierte Finanzierungsberatung stellt keine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dar. Dies ergibt sich aus Abschnitt 3a.3 Abs. 10 Nr. 6 UStG. Demnach ist die Finanzierung und Finanzierungsberatung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks und dessen Beratung nicht als grundstücksbezogene Leistung anzusehen. Soweit in diesem Zusammenhang dingliche Rechte begründet oder übertragen werden, ist derzeit nicht auszuschließen, dass die Beratung als grundstücksbezogen anzusehen ist. Das BMF hat sich jedoch nicht zu der Frage geäußert, welche Rechte in diesem Zusammenhang als mit einem Grundstück vergleichbare Rechte qualifizieren. Im Hinblick auf die Finanzierung kommt es dann wiederum auf das Verhältnis der Leistungen zueinander an (Haupt- und Nebenleistung). Abgrenzung insb. im Hinblick auf die Bestellung dinglicher Sicherheiten vgl. I.V (e); Seite 3.	

Tätigkeit	Grundstücksbezogene Leistung vor dem 1.1.2017?	Grundstücksbezogene Leistung seit dem 1.1.2017?	Neue Auffassung der deutschen Finanzverwaltung*	Ggf. Explanatory Notes als weitergehende Auslegungshilfe
d) (komplette) Beratung des Verkäufers hinsichtlich des Abschlusses eines Grundstückskaufvertrages	Nein	Ja	Grundsätzlich entsprechend der Beratung des Käufers zu behandeln. Siehe I.2 a).	
e) Beratung des Käufers oder Verkäufers lediglich zur in einen Grundstückskaufvertrag aufzunehmenden Steuerklausel (Beratung im Übrigen durch andere Kanzlei)	Nein	Ja	Grundstücksbezogene Leistung nach Abschnitt 3a.3 Absatz 9 Nr. 9, Satz 5, 3. Spiegelstrich UStAE.	
f) Leistungsempfänger der Beratungsleistung ist bei einem Verkauf nicht unmittelbar der Eigentümer des Grundstücks bzw. beim einem Kauf der Erwerber, sondern beispielsweise eine andere Konzerngesellschaft (z. B. Muttergesellschaft)	Nein	Ggf. Ja Hier besteht Rechtsunsicherheit !	Die Finanzverwaltung hat sich hierzu nicht geäußert. Unseres Erachtens gelten hier keine Besonderheiten. Der Ort der Leistung richtet sich entweder nach dem Ort des Grundstücks oder nach dem Sitz des Leistungsempfängers. Vgl auch Spalte Explanatory Notes.	Nach Ziffer 2.3.4 der Explanatory Notes (Rz. 136) ist der Status des Leistungsempfängers, d.h. die Frage, ob er Eigentümer des Grundstücks ist, für die steuerliche Beurteilung der Art der Leistung unerheblich.
III. Anwaltliche Tätigkeit - Share Deal				
a) Beratung des Käufers hinsichtlich des Abschlusses eines Kaufvertrages über Anteile an einer Grundstücksgesellschaft (Pers/KapGes) ggf. mit Strukturberatung einschließlich Finanzierungsberatung (die meistens auf Ablösung einer auf Ebene der Zielgesellschaft bestehenden Finanzierung gerichtet ist)	Nein	Nein	Grundsätzlich keine grundstücksbezogene Leistung, Abschnitt 3a.3 Abs. 10 Nr. 4 UStAE. Etwaige Leistungsbestandteile, die für sich betrachtet als Grundstücksleistungen zu qualifizieren sind, sollten unseres Erachtens regelmäßig als unselbstständige Nebenleistung zu qualifizieren sein, da dies im entgegengesetzten Fall (Asset Deal) grundsätzlich auch gilt.	
b) Beratung des Verkäufers hinsichtlich des Abschlusses eines Kaufvertrages über Anteile an einer Grundstücksgesellschaft (Pers/KapGes) ggf. mit Strukturberatung einschließlich Finanzierungsberatung (die meistens auf Ablösung einer auf Ebene der Zielgesellschaft bestehenden Finanzierung gerichtet ist)	Nein	Nein	Unseres Erachtens gelten auf Käufer- und Verkäuferseite die gleichen Grundsätze. Vgl. I.III a).	
c) Beratung des Käufers hinsichtlich des Abschlusses eines Kaufvertrages über Anteile an einer Grundstücksgesellschaft (Pers/KapGes) ggf. mit Strukturberatung aber ohne Finanzierungsberatung	Nein	Nein	Keine grundstücksbezogene Leistung, Abschnitt 3a.3 Abs. 10 Nr.4 bzw. Nr. 7 UStAE.	
d) Beratung des Käufers hinsichtlich der Finanzierung eines Grundstückskaufes im Sharedeal – <u>isolierte</u> Finanzierungsberatung	Nein	Nein	Die isolierte Finanzierungsberatung ist ausdrücklich keine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, Abschnitt 3a.3 Absatz 10 Nr. 6 UStAE.	
e) Beratung des Käufers oder Verkäufers lediglich zur in einen Grundstückskaufvertrag aufzunehmenden Steuerklausel (Beratung im Übrigen durch andere Kanzlei)	Nein	Nein	Die Beratung im Zusammenhang mit einem Share Deal stellt grundsätzlich keine grundstücksbezogene Leistung dar. Die Beratung hinsichtlich einer Steuerklausel bei einem Share Deal stellt nach Abschnitt 3a.2 Abs. 9 Nr. 9, Satz 5, 3. Spiegelstrich keine grundstücksbezogene Leistung dar.	
IV. Anwaltliche Tätigkeit - sonstige Akquise				
a) Loan to own (Ziel: Gesellschafterstellung) Investor kauft gezielt notleidende Kredite auf, um über die bestellten Sicherheiten ohne Abstimmung mit dem Management oder den Altgesellschaftern die Gesellschafterstellung zu erlangen (sogenannte Loan-to-Own-Strategie)	Nein	Nein	Unseres Erachtens besteht hier aktuell kein hinreichender Zusammenhang zur Begründung oder Übertragung eines Rechts am Grundstück selbst, vielmehr ist unser Verständnis, dass die Gesellschafterposition erreicht werden soll, so dass im Hinblick auf die Unterscheidung im BMF-Schreiben eine Vergleichbarkeit mit einem "Share-Deal" folgerichtig erscheint.	

Tätigkeit	Grundstücksbezogene Leistung vor dem 1.1.2017?	Grundstücksbezogene Leistung seit dem 1.1.2017?	Neue Auffassung der deutschen Finanzverwaltung*	Ggf. Explanatory Notes als weitergehende Auslegungshilfe
b) Loan to own (Ziel: Eigentum am Grundstück) Der Investor bezweckt mit dem gezielten Aufkauf notleidender Kredite, über die bestellten Sicherheiten Eigentümer des Grundstücks zu werden (Zuschlag in Zwangsversteigerung)	Nein	Nein Hier herrscht Rechtsunsicherheit !	Unseres Erachtens ist hier nicht auszuschließen, dass die abgestimmte Vorgehensweise von der deutschen Finanzverwaltung als Übertragung von Grundstücken angesehen wird. Vgl. hierzu die Ansicht der Kommission (Spalte Explanatory Notes).	Nach Rz. 252 der Explanatory Notes sollen juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit Übertragung eines Eigentumstitels an einem Grundstück auch in anderer Form (als durch das Aufsetzen eines Vertrages über den Kauf oder Verkauf) erfolgen können. Nach den Erläuterungen kann es sich dabei beispielsweise um Anlagevermögen, Liquidation (Erhalt von Liquidationsquoten) oder das Aufsetzen von Verträgen über Bauleistungen oder Mietverträge oder die Aufteilung von Grundstücken bei Ehescheidung handeln.
c) Debt to equity Forderung eines Gläubigers gegenüber einem Schuldnerunternehmen erlischt zugunsten einer entsprechenden Beteiligung an diesem (Umwandlung Forderung in Beteiligung)	Nein	Nein	Unseres Erachtens besteht hier aktuell kein hinreichender Zusammenhang zur Begründung oder Übertragung eines Rechts am Grundstück.	
d) Sale and lease back Käufer erwirbt bebauten Grundbesitz vom Verkäufer und schließt mit diesem bzw. einer ihm nahestehenden Gesellschaft (zumeist Betriebsgesellschaft) uno actu einen (mittel- oder langfristigen) Mietvertrag ab.	Nein	Ja	Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine grundstücksbezogene Leistung vor, Abschnitt 3a.3 Absatz 9 Nr. 9, Satz 5, 4. Spiegelstrich UStAE. Auch damit im Zusammenhang erbrachte Leistungen, ausdrücklich z.B. die Finanzierungsberatung, können als unselbstständige Nebenleistungen zu einer grundstücksbezogenen Leistung werden.	
V. Anwaltliche Tätigkeit - sonstiges				
a) Beratung zum Abschluss oder zur Beendigung eines Mietvertrages über Flächen auf einem konkreten Grundstück	Nein	Ja	Die Beratung, die auf den Abschluss oder die Beendigung eines Mietvertrages gerichtet ist, stellt nach Auffassung der Finanzverwaltung auch dann eine grundstücksbezogene Leistung dar, wenn die Transaktion, die zu einer rechtlichen Veränderung an dem Grundstück führt, nicht stattfindet. Erforderlich ist jedoch, dass die Dienstleistung zumindest mit einer beabsichtigten Veränderung des rechtlichen Status des Grundstücks zusammenhängt, Abschnitt 3a.3 Abs. 9 Nr. 9 Sätze 1 und 4 UStAE.	
b) Wie vor, Vermieter muss jedoch gleichzeitig Bauleistungen erbringen und verhandelt parallel Mietvertrag, Bauvertrag, Planervertrag und Projektmanagementvertrag	Nein	Ja Hier besteht Rechtsunsicherheit !	Unseres Erachtens kann grundsätzlich eine einheitliche grundstücksbezogene Leistung angenommen werden, soweit die neben dem Mietvertrag zu erstellenden Verträge das gemeinsame Ziel, nämlich die Vermietung der Flächen, verfolgen. Selbst wenn für einzelne Leistungen kein Grundstücksbezug besteht, wäre unseres Erachtens bei einer einheitlichen Leistung regelmäßig das Grundstückselement prägend. Die Finanzverwaltung könnte hierzu jedoch eine andere Auffassung vertreten.	
c) Beratung zu einem Mietvertrag ohne Bezug zu einem konkreten Grundstück (Mustermietvertrag)	Nein	Nein	Keine grundstücksbezogene Leistung, Abschnitt 3a.3 Abs. 10 Nr.7, Satz 2, 2. Spiegelstrich UStAE.	
d) Beratung zu einem bestehenden Mietvertrag (z.B. Einhaltung von Vertragsbedingungen, Korrespondenz mit Mietern, ...)	Nein	Grundsätzlich: Nein Hier besteht Rechtsunsicherheit !	Die Beratung zu bestehenden Mietverträgen, z.B. Durchsetzung von Ansprüchen, stellt unseres Erachtens grundsätzlich keine grundstücksbezogene Leistung dar. Als Ausnahme nennt die Finanzverwaltung ausdrücklich die rechtliche Prüfung bestehender Mietverträge im Hinblick auf den Eigentümerwechsel im Rahmen einer Grundstücksübertragung, Abschnitt 3a.3 Absatz 9 Nr. 9 Satz 5, 6. Spiegelstrich UStAE. Wie die Finanzverwaltung darüber hinaus andere Nachträge zu einem bestehenden Mietvertrag qualifizieren würde, ist derzeit nicht klar.	Eine Grundstücksleistung ist nur dann anzunehmen, wenn eine Veränderung des rechtlichen Status des Grundstücks vorliegt. Juristische Leistungen im Zusammenhang mit einer früher einmal vorgenommenen Übertragung eines Eigentumstitels gelten nicht als im Zusammenhang mit dem Grundstück stehend (Rz. 253).

Tätigkeit	Grundstücksbezogene Leistung vor dem 1.1.2017?	Grundstücksbezogene Leistung seit dem 1.1.2017?	Neue Auffassung der deutschen Finanzverwaltung*	Ggf. Explanatory Notes als weitergehende Auslegungshilfe
e) Beratung hinsichtlich der Bestellung von Sicherheiten bei einer Finanzierung/Refinanzierung dingliche Sicherheiten Sonstige Sicherheiten	Nein	Ggf. Ja Hier besteht Rechtsunsicherheit !	Die reine Finanzierungsberatung stellt keine grundstücksbezogene Leistung dar. Wann in Abgrenzung dazu das Tätigwerden von Rechtsanwälten in diesem Zusammenhang als grundstücksbezogene Leistung angesehen wird, ist derzeit nicht klar formuliert. Nach dem Wortlaut des Art. 31a Abs. 2 Buchst q MWStVO sind juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von dinglichen Rechten an Grundstücken erfasst. Die Finanzverwaltung hat nicht näher erläutert, welche dinglichen Rechte aus nationaler Sicht unter die Neuregelung fallen sollen. Dies ist im Hinblick auf Definitionen und Systemunterschiede in anderen EU-Mitgliedstaaten problematisch (vgl. Spalte Explanatory Notes).	Nach den Explanatory Notes sollen juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Gewährung von Rechten im Zusammenhang mit Bürgschaften oder Hypotheken nicht unter den Anwendungsbereich fallen, es sei denn die Dienstleistung hat mit dem Akt der Gewährung oder Übertragung des dinglichen Rechts zu tun, Rz. 254 und 255. Aus Ziffer 1.12 (Rz. 30 und 31) der Explanatory Notes ergibt sich, dass die Begriffe und Definitionen der nationalen Rechtsvorschriften grundsätzlich irrelevant sein sollen. Um EU-weit zu einer gemeinsamen Auslegung zu gelangen, sind grundsätzlich die Definitionen der Mehrwertsteuervorschriften der EU zugrunde zu legen. Die Kommission räumt hier selbst ein, dass es hinsichtlich der Definition "dingliches Recht" aufgrund der unterschiedlichen Rechtssysteme zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen kann. Gleichzeitig fordert die Kommission eine Leitlinie für Steuerpflichtige, in denen erläutert wird, welche in dem betreffenden Mitgliedstaat verwendeten Konzepte unter den Begriff "dingliches Recht" fallen (Seite 52 der Explanatory Notes, Fn. 53). Insoweit besteht das Problem der Nichtbesteuerung bzw. Doppelbesteuerung dieser Sachverhalte.
f) Beratung im Baugenehmigungsverfahren	Nein	Nein Hier besteht Rechtsunsicherheit !	Bei isolierter Beratung sollte es sich nicht um eine Grundstücksleistung handeln.	Unter Art. 31a Abs. 2 Buchst. b MwsVO (Bauaufsichtsmaßnahmen und grundstücksbezogene Sicherheitsleistungen) fallen nach Rz. 154 üblicherweise Dienstleistungen, die im Bausektor erbracht werden.
g) Beratung bei Projektentwicklung, das heißt Käufer kauft Grundstück, plant Gebäude (bzw. erwirbt Planung), vermietet es und lässt es bebauen, d.h. Beratung bei Kauf-/Miet-/Planer-/Bauverträgen und städtebaulichen Verträgen	Nein	Ja Hier besteht Rechtsunsicherheit !	vgl. I.V. b)	
h) Beratung beim Abschluss von Portfolio-dienstleistungsverträgen, beim Abschluss von Asset-Management-Verträgen, bei Property-Management-Verträgen und Facility-Management-Verträgen mit Dritten	Nein	Nein	Rechtsberatung in Grundstückssachen, die nach Abschnitt 3a.3. Abs. 10 Nr. 7, Satz 2, 1. Spiegelstrich UStAE keine grundstücksbezogene Leistung darstellt.	
VI. Steuerberater-Tätigkeit				
a) Steuererklärungen/laufende Steuerberatung/Buchführung usw. auch bei Grundstücksgesellschaften	Nein	Nein	Die Steuerberatung in Grundstückssachen ist nach Abschnitt 3a.3. Abs. 10 Nr. 7, Satz 2, 1. Spiegelstrich UStAE keine grundstücksbezogene Leistung.	
b) Steuerliche Beratung zur Akquisitionsstruktur (z.B. Prüfung Sharedeal vs. Assetdeal)	Nein	Nein	Die Beratung zur Akquisitionsstruktur ist nach Abschnitt 3a.3. Abs. 10 Nr. 7, Satz 2, 3. Spiegelstrich UStAE keine grundstücksbezogene Leistung.	
c) Isolierte steuerliche Beratung zu einem Exit (Grundstücksverkauf/Anteilsverkauf)	Nein	Grundsätzlich nein Hier besteht Rechtsunsicherheit !	Die isolierte steuerliche Beratung zu einem Exit stellt keine grundstücksbezogene Leistung dar, soweit die Ergebnisse nicht unmittelbar Eingang in eine Steuerklausel des Grundstückskaufvertrages finden bzw. finden sollen. Juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit Anteilsverkäufen sind ohnehin ausgeschlossen. Zu beachten ist, dass Tätigkeiten zur Bewertung von Grundstücken, z.B. die Bewertung eines Grundstücks zur Ermittlung des Grundstückswerts, nach Art. 31a Abs. 2 Buchst. g MWStVO (Bewertungsleistung) als grundstücksbezogene Leistung zu qualifizieren sind. Hierzu ist unklar, ob z.B. die Bewertung für grunderwerbsteuerliche Zwecke als eine solche Leistung angesehen wird. Wir gehen jedoch davon aus, dass dieser Leistungsbestandteil in die nicht grundstücksbezogene Leistung "steuerliche Leistung ohne Steuerklauselberatung" eingehen sollte.	Nach Ziffer 2.4.8.2 umfassen z.B. Due-Diligence Leistungen eine Vielzahl fachlicher Leistungen wie die Prüfung und Analyse der Situation eines Unternehmens. Damit wird eine Reihe materieller Fakten ermittelt, um potenzielle Risiken festzustellen und eine bessere Bewertung des Gesellschaftsvermögens zu ermöglichen. Due-Diligence-Prüfungen können im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, und sie können von Fachleuten aus verschiedenen Bereichen wie Wirtschaftsprüfern, Ingenieuren usw. vorgenommen werden. Allerdings verweisen die Explanatory Notes für die Frage, welche Bewertungsleistungen als grundstücksbezogene Leistung zu verstehen sind, auch nur allgemein auf die Ausführungen zu den juristischen Dienstleistungen.
d) Steuerliche Beratung zu Steuerklauseln bei <ul style="list-style-type: none"> • Asset/ Share Deals • Miet-/ Pachtverträgen • Erbbaurechtsverträgen 	Nein	Ja (außer Share DEAL)	Die steuerliche Beratung zu Steuerklauseln stellt grundsätzlich eine grundstücksbezogene Leistung dar, Abschnitt 3a.3 Abs. 9, Satz 5, Nr. 9, 3. Spiegelstrich UStAE. Eine Ausnahme davon gilt unseres Erachtens bei der Beratung einer Steuerklausel im Zusammenhang mit einem Share Deal, da Beratungsleistungen in diesem Zusammenhang nach Abschnitt 3a.3 Abs. 10 Nr. 4 UStAE keine grundstücksbezogenen Leistungen darstellen.	

Tätigkeit	Grundstücksbezogene Leistung vor dem 1.1.2017?	Grundstücksbezogene Leistung seit dem 1.1.2017?	Neue Auffassung der deutschen Finanzverwaltung*	Ggf. Explanatory Notes als weitergehende Auslegungshilfe
VII				
Sonderfragen				
a) Grundstücksportfolio mit Grundstücken in verschiedenen Ländern notarielle Beurkundungstätigkeit bzw. die anwaltliche Beratungstätigkeit bezieht sich auf ein Grundstücksportfolio mit Grundstücken in verschiedenen Ländern (EU-Ausland oder Drittland)	Ja	Ja	Soweit die Tätigkeit ein inländisches Grundstück betrifft und nach den genannten Kriterien eine grundstücksbezogene Leistung vorliegt, unterliegt dieser Teil der deutschen Umsatzsteuer. Leistungen betreffend Grundstücke mit einem Belegenheitsort außerhalb Deutschland sind entsprechend am Ort des Grundstücks zu versteuern. Bei mehreren Grundstücken in verschiedenen Ländern sind die Umsätze entsprechend der erbrachten Leistungen aufzuteilen.	
b) Grundstück im Ausland (EU-Ausland oder Drittland) anwaltliche Beratungstätigkeit an einen inländischen Mandanten bezieht sich auf ein Grundstück im Ausland (EU-Ausland oder Drittland), ggf. unter Einbeziehung ausländischer Berater	Nein	Ja	Soweit nach den oben genannten Kriterien eine grundstücksbezogene Leistung vorliegt (z.B. weil die Beratung auf die Erstellung bzw. Verhandlung einer Steuerklausel in einem Grundstückskaufvertrag gerichtet ist), bestimmt sich der Ort der Leistung nach dem Belegenheitsort des Grundstücks, hier folglich im jeweiligen EU-Mitgliedstaat bzw. Drittland.	
c) Beratung nach Closing nach Closing eines Assetdeals werden Beratungsleistungen erbracht	Nein	Nein	Beratungsleistungen, die nicht auf die (beabsichtigte) Veränderung des rechtlichen Status eines Grundstücks gerichtet sind, stellen keine grundstücksbezogene Leistung dar, Abschnitt 3a.3 Abs. 9 Nr. 9 Satz 4 UStAE. Ausdrücklich nennt die Finanzverwaltung z.B. die Durchsetzung von Ansprüchen aus einer bereits vorgenommenen Übertragung von Rechten an Grundstücken, Abschnitt 3a.3 Abs. 10 Nr. 7, Satz 2, 5. Spiegelstrich UStAE.	
d) Offene Beauftragung Bei Beauftragung der Beratungsleistungen ist noch offen, ob Share- oder Asset-deal stattfinden soll	Nein	Ja: bei Asset Deal Nein: bei Share Deal	Für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist grundsätzlich die tatsächlich ausgeführte Leistung maßgebend.	
e) Wechsel der Beauftragung Anfänglich erfolgt ausdrücklich eine Beauftragung zur Beratung zu einem Assetdeal (bzw. Sharedeal), im Verlaufe der Beratung ändert sich der Beauftragungsgegenstand und ab einem bestimmten Zeitpunkt soll zu einem Sharedeal (bzw. Assetdeal) beraten werden.	Nein	Ja/Nein	Für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist grundsätzlich die tatsächlich ausgeführte Leistung maßgebend. Vgl Schreiben an BStBk vom 17. April 2018	
f) Broken Deal Im Falle einer offenen Beauftragung (Ziffer 1.7(d)) bzw. bei einem Wechsel der Beauftragung (Ziffer 1.7(e)) kommt der Assetdeal am Ende nicht zustande	Nein	Ja/Nein	Nach Art. 31a Abs. 2 Buchst. q MWSTVO und Abschnitt 3a.3 Abs. 9 Nr. 9, Satz 1 UStAE liegt eine grundstücksbezogene Leistung vor, selbst wenn die zugrunde liegende Transaktion, die zur rechtlichen Veränderung des Grundstücks führt, letztendlich nicht stattfindet.	
g) Zweistufiger Ankaufprozess Umgekehrte Konstellation zu (f): Kaufinteressent ist nicht sicher, lässt Immobilie rechtlich prüfen und entscheidet erst nach Vorlage des Prüfergebnisses über Erwerb im Rahmen von Asset- / Sharedeal	Nein	Ja/Nein	Für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist grundsätzlich die tatsächlich ausgeführte Leistung maßgebend. Vgl Schreiben an BStBk vom 17. April 2018	
B.				
Einzelfälle				
a) Fall: Projektentwicklungsgeschäft · Zunächst kurze DD zum Ankauf Grundstück bzw. mit Altbestand bebautem Grundstück. · Ankauf des Grundstücks · Verträge bzgl. Abriss sowie Neubebauung · Themen wie Baugenehmigung / BPlan · Nachbarvereinbarungen sonstige Nebenverträge, um die Nutzung des Grundstücks im beabsichtigten Sinne zu gewährleisten · Dann Vermietung der bebauten Hallen.	Nein	Ja	Siehe hierzu A. I.VII g)	

Tätigkeit	Grundstücksbezogene Leistung vor dem 1.1.2017?	Grundstücksbezogene Leistung seit dem 1.1.2017?	Neue Auffassung der deutschen Finanzverwaltung*	Ggf. Explanatory Notes als weitergehende Auslegungshilfe
b) Fall: wie zuvor, aber: · Ankauf mit kurzer DD vorab · Danach 8 Wochen Zeit intensivere DD zu machen mit freien Rücktrittsrecht, falls man was findet.	Nein	Ja	Due Diligence Leistungen können je nach Umständen des Einzelfalles eine eigenständige Prüfung der rechtlichen Verhältnisse nach Abschnitt 3a.3 Abs. 10 Nr. 7, Satz 2, 4. Spiegelstrich darstellen oder als unselbstständige Nebenleistung zum Erwerb des Grundstücks und somit grundstücksbezogene Leistung zu qualifizieren sein, Abschnitt 3a.3 Abs. 9 Nr. 9 Satz 5, 1. Spiegelstrich.	
c) Closing eines vor 1,5 Jahren abgeschlossenen Share Deals. Im Rahmen des Closing werden er auch Nachträge zu Mietverträgen der Immobilien geschlossen.	Nein	Ggf. Ja Hier besteht Rechtsunsicherheit !	Unseres Erachtens liegen hier grundsätzlich noch Leistungen im Zusammenhang mit der Beratung zu einem Share Deal vor, die nicht als grundstücksbezogene Leistungen anzusehen sind, Abschnitt 3a.3 Abs. 10 Nr. 4 UStAE. Derzeit ist nicht klar, wie die Finanzverwaltung Beratungsleistungen zu bereits bestehenden Mietverträgen qualifiziert. Nach Abschnitt 3a.3 Abs. 9 Satz 5, 6. Spiegelstrich ist lediglich die rechtliche Prüfung bestehender Mietverträge im Hinblick auf den Eigentümerwechsel als grundstücksbezogene Leistung anzusehen. Soweit sich die Dienstleistung nicht auf eine Veränderung des rechtlichen Status des Grundstücks richtet, liegt nach Abschnitt 3a.3 Abs. 9 Nr. 9 Satz 4 UStAE (Umkehrschluss) keine grundstücksbezogene Leistung vor. Es ist derzeit nicht erkennbar, wie Nachträge zu Mietverträgen qualifiziert werden.	
d) Mit einem bestehenden Mieter wird über die Verrechnung von Fördermitteln gestritten. Dies wird verhandelt. Das Ergebnis fließt in einen Nachtrag zum Mietvertrag	Nein	Nein	Unseres Erachtens liegt nach den unter B. I c) genannten Grundsätzen keine grundstücksbezogene Leistung vor.	
e) Forderungsmanagement Eintreiben von ausstehenden Forderungen gegenüber Mieter Was ist, wenn zur Einigung und Abgeltung ein Nachtrag zum Mietvertrag geschlossen wird – dann mit USt?	Nein	Nein	Tätigkeit hat unseres Erachtens keinen Grundstücksbezug. Soweit der Nachtrag nur zur Einigung und Abgeltung der Forderungen geschlossen wird, sollte der Nachtrag unseres Erachtens nicht auf eine rechtliche Veränderung am Grundstück abzielen. Keine grundstücksbezogene Leistung.	
II. Weitere Fragen				
a) Ankauf Grundstück Asset Deal (mit DD davor oder danach) bis zum Closing (Zahlung Kaufpreis)	Nein	Ja	Grundsätzlich grundstücksbezogene Leistung, vgl. A. I.II. a). Vgl. ggf. auch A.I.VII c).	
b) Beratung zu konkreten Mietverträgen / Nachträgen zu Mietverträgen	Nein	Ja	Die Beratung zu konkreten Mietverträgen (z.B. Aufsetzen und Verhandeln von Mietverträgen) stellt eine grundstücksbezogene Leistung dar, Abschnitt 3a.3 Abs. 9 Nr. 9, Satz 5, 5. Spiegelstrich UStAE. Hinsichtlich der Nachträge zu dem Mietverträgen vgl. A. I.V. d) und B. I.II	
c) Beratung zu allen sonstigen Asset / Property Management Themen (ab Closing)	Nein	Nein	Soweit keine spezifische Ausnahme greift, liegt eine Beratungsleistung in Grundstückssachen vor, die nach Abschnitt 3a.3 Abs. 10 Nr. 7, Satz 2, 1. Spiegelstrich keine grundstücksbezogene Leistung darstellt.	
d) Mustermietverträge	Nein	Nein	Vgl. Abschnitt 3a.3 Abs 10 Nr. 7 2. Spiegelstrich UStA	
e) Share Deal Was ist wenn im Zusammenhang mit einem Share Deal als Closing Voraussetzung ein neuer Mietvertrag bzw. ein Nachtrag zu liefern ist?	Nein	Nein	Unseres Erachtens sollte diese Leistung - wie umgekehrt auch bei der Beratung im Zusammenhang mit dem Asset Deal - als unselbstständige Nebenleistung zur Beratung des Share Deals angesehen werden, vgl auch A. I.III a). Die Auffassung der Finanzverwaltung ist derzeit jedoch weitestgehend unklar.	
f) Finanzierung Was ist, wenn in diesem Zusammenhang Nachträge zum Mietvertrag notwendig werden bzw. Mieterdienstbarkeiten angepasst werden müssen (direkte dingliche Rechte an Grundstücken).	Nein	Ggf. Ja Hier besteht Rechtsunsicherheit !	Nachträge zu Mietverträgen können unseres Erachtens grundsätzlich eine grundstücksbezogene Leistung darstellen, soweit eine Änderung des rechtlichen Status erfolgt (z.B. Umfang der Mietfläche). Ob Nachträge zu den Mietverträgen gegebenfalls als unselbstständige Nebenleistung zur Finanzierungsleistung zu qualifizieren wären, oder als Beratung in Grundstückssachen lässt sich derzeit nicht abschließend beurteilen. Die Auffassung der Finanzverwaltung ist hier nicht eindeutig.	

* Änderung der Verwaltungsauffassung durch BMF-Schreiben v. 5.12.2017 und BMF-Schreiben v. 13. Februar 2018