

Optimale Umsetzung der befristeten Umsatzsteuer-Senkungen ab 1.7.2020 – 31.12.2020 bei Notarkostenberechnungen

Durch das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise – Zweites Steuerhilfegesetz – wird vom 1. Juli bis 31. Dezember 2020 der für Notare geltende allgemeine Umsatzsteuersatz von 19 Prozent auf 16 Prozent gesenkt.

Für die Frage, ob der vor und nach der befristeten Ermäßigung geltende Umsatzsteuersatz von 19 % anzuwenden ist, oder der für das zweite Halbjahr 2020 gesenkte Umsatzsteuersatz von 16 %, kommt es nach der Definition in § 27 Abs. 1 Umsatzsteuer-Gesetz auf den Zeitpunkt der Ausführung der Leistung an. Nicht maßgeblich ist eine etwaige frühere In-Rechnung-Stellung als Vorschuss, der Zeitpunkt der Auftragserteilung oder das Datum einer späteren Rechnungserstellung oder Zahlungseingangs.

Hinsichtlich einer Beurkundung oder Beglaubigung (Unterschriftsbeglaubigung oder Abschriftsbeglaubigung) werden Abgrenzungsschwierigkeiten für die Übergangszeiten vor und nach der befristeten Umsatzsteuer-Senkung kaum bestehen: eine Beurkundung z. B. noch in den letzten Juni-Tagen 2020 oder ab 1. Januar 2021 und danach wird mit 19 % Umsatzsteuer zu berechnen sein, während eine Beurkundung oder Unterschriftsbeglaubigung in der Zeit 1.7. – 31.12.2020 zum gesenkten Umsatzsteuersatz von 16 % abzurechnen ist.

In der Mehrzahl der Fälle von Beurkundungen und zum Teil auch bei bloßen Unterschriftsbeglaubigungen (ebenso bei Entwürfen von Urkunden mit anschließender Unterschriftsbeglaubigung) kommt es jedoch zu weiteren Tätigkeiten, für die gesonderte Aufträge erforderlich sind und für die in der Regel auch gesonderte Notarkosten für Vollzug und Betreuung oder auch Verwahrungsgebühren für Hinterlegungen und Auszahlungen auf einem Notar-Anderkonto anfallen.

In § 10 GNotKG ist die Fälligkeit von Beurkundungsgebühren als auch der Gebühren für Geschäfte (zu denen Vollzugs- und Betreuungsgeschäfte gehören) sowie der Auslagen unterschiedlich geregelt. Beispielsweise für Beurkundungsgebühren der Abschluss des Beurkundungsverfahrens (Unterschrift des Notars unter der Niederschrift), während die zu den Geschäften zählenden Vollzugs- und Betreuungsgebühren mit Beendigung der Geschäfte fällig werden, wobei in Rechtsprechung und Kommentarliteratur zum Teil unterschiedliche Zeitpunkte gesehen werden zwischen erstmaligem Entstehen der Gebühr durch erste die Vollzugsgebühr auslösende Anforderungen als frühester Zeitpunkt bis zum Eingang und Prüfung der letzten Genehmigung, oder bei Betreuungsgebühren ab dem Zeitpunkt, zu dem die Betreuungsgebühr für das Zurückhalten einer mit beurkundeten Auflassung erstmals entsteht, was schon mit Abschluss der Beurkundung der Fall wäre, bis zur tatsächlichen Prüfung der Kaufpreiszahlung und Einreichung der Auflassung zum Grundbuchamt. Eine höchstrichterliche Klärung einzelner Fälligkeiten liegt noch nicht vor.

Während anlässlich der letzten allgemeinen Änderung des Umsatzsteuersatzes von damals 16 % auf 19 % Umsatzsteuer (Erhöhung zum 1.1.2007) zur Frage, welcher Umsatzsteuersatz für die Vollzugs- und Betreuungsgebühren sowie Hinterlegungsgebühren (heute Verwahrgebühr genannt) maßgeblich ist, auf die im Kostengesetz der Notare geregelte Fälligkeit abgestellt wurde (vgl. Filzek, KostO, 4. Aufl. 2009, § 151 a KostO Rn. 12 mit Hinweis auf Prüfungsabt. der Ländernotarkasse NotBZ 2006, 358; Werner, 2006, 392 und Rundschreiben BNotK Nr. 21/2006 vom 9.11.2006; eine ähnliche Sichtweise vertritt auch für die aktuelle Änderung vom 1.7. - 31.12.2020 Elsing, notarbüro 8/2020 vom Juni 2020) wird in neueren Untersuchungen der Frage des richtigen Umsatzsteuer-Satzes diese Sichtweise mehrheitlich verneint (so z. B. Diehn, Skript zum Notarkostenforum Bielefelder Fachlehrgänge zu Online-Seminar vom 24. Juni 2020) und hervorgehoben, dass es allein auf die umsatzsteuerliche Definition des Begriffs Leistungsausführung in § 27 Abs. 1 S. 1 UStG ankomme und die im GNotKG enthaltenen Regelungen zur Fälligkeit insoweit keine Bedeutung haben.

Nach Rundschreiben einzelner Notarkammern (vorliegend Rundschreiben Rheinische Notarkammer vom 25. Juni 2020 mit Überschrift Notarkostenberechnung und befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze zum 1. Juli 2020) wird hierauf hingewiesen und zusammenfassend weiter ausgeführt, dass die Beurkundung als Hauptleistung gesehen werden kann und die nachfolgenden oder ggf. vorgezogenen Vollzugs- und Betreuungstätigkeiten einschließlich Treuhandtätigkeiten hierzu als Nebenleistungen gesehen werden können, die das „umsatzsteuerliche Schicksal“ der Hauptleistung teilen.

Auch nach dieser umsatzsteuerlichen Sichtweise ist jedoch nicht offensichtlich, dass Nebenleistungen vorliegen und möglich und vertretbar könnte auch für Vollzugs-, Betreuungs- und Treuhandtätigkeiten (einschließlich Notar-Anderkonto und entsprechende Verwahrgebühren KV 25300) die Annahme von selbständigen Teilleistungen sein. Es müsse sich dann um wirtschaftlich abgrenzbare Teile einer Leistung handeln, für die eine gesonderte Vergütung fällig wird mit gesonderter Abrechnung.

Auch bei Zugrundelegung der steuerrechtlichen Definitionen wäre es somit vertretbar, für Vollzugs- und Betreuungstätigkeiten sowie für Verwahrgebühren bei Notar-Anderkonto gesonderte Gebühren nach dem im Zeitpunkt der Leistungserbringung insoweit geltenden Umsatzsteuer-Sätze zu berechnen.

Zudem wird es angesichts der Schwierigkeit und Ungeklärtheit sowohl der richtigen Bestimmung des Leistungszeitpunkts nach steuerrechtlichen Kriterien als auch der streitigen Beurteilung des Zeitpunkts des Entstehens und der Fälligkeit von Vollzugs- und Betreuungsgebühren und sonstigen nach Beurkundung oder Entwurf und Beglaubigung anfallenden Kosten als weiterhin vertretbar angesehen (S. 2 der Infomail Rheinische Notarkammer vom 25.6.2020), auf die überkommene Sichtweise der Fälligkeitsregelungen nach dem Notarkostengesetz (jetzt § 10 GNotKG) abzustellen (zur Streitigkeit hier schon in KostO-Zeiten gesehener unterschiedlicher Fälligkeitszeitpunkt siehe bereits Filzek, KostO, 4. Aufl. 2009, § 7 Rn. 9 ff. m.w.N.; zu § 10 GNotKG etwa Rohs/Wedewer/Waldner, GNotKG, 127. Aktualisierung März 2020, § 10 Rn. 5 ff., 6, Leipziger GNotKG-Kommentar/Klingsch 2. Aufl. 2016; Korintenberg/Heyl, GNotKG 21. Aufl. 2020, § 10 Rn. 3 ff.; Bormann/Diehn/Sommerfeldt/Diehn, GNotKG, 3. Aufl. 2019 § 10 Rn. 25 ff. mit einzelnen Meinungsunterschieden, die höchstrichterlich noch nicht geklärt sind).

Anfragen bei der Finanzverwaltung (NRW) haben ergeben, dass steuerlich eine Einordnung nach beiden „Methoden“ (umsatzsteuerliche Definition als auch nach Fälligkeitsregelungen GNotKG) nicht beanstandet würden.

Die Rheinische Notarkammer weist abschließend in ihrem Rundschreiben darauf hin, dass angesichts der schwierigen Fragen eine abschließende Bewertung seitens der Gremien der Kammer nicht möglich ist und diese Steuerfragen nicht beurteilen kann.

Ebenso haben die Notarkassen (Notarkasse München und Ländernotarkasse) nach derzeitigen Informationen keine Absicht, sich zu diesen Umsatzsteuer-Fragen zu äußern.

Empfehlung

Um bestmöglich die befristete Umsatzsteuer-Senkung an hiervon profitierende Privatkunden des Notars weiter zu geben, wird pragmatisch empfohlen, der jeweils kostenniedrigsten Interpretation den Vorzug zu geben. Damit wird zugleich das Risiko gemindert, wegen einer vermeintlich unrichtigen Zugrundelegung des Umsatzsteuer-Satzes für Vollzugs- und Betreuungsgebühren einschließlich Verwahr- und Treuhandgebühren und Auslagen von vereinzelt Kostenschuldnern mit einem deswegen möglichen Notarkostenprüfungsverfahren nach §§ 127 ff. GNotKG konfrontiert zu werden, und zugleich dem Ziel der Gesetzgebung zur Entlastung bestmöglich Rechnung getragen.

Demnach wäre für die Übergangszeit

nach Beginn des befristeten Umsatzsteuersatzes ab 1.7.2020

zu argumentieren, dass

- für Vollzugs- und Betreuungsgebühren sowie Verwahrgebühren u. Ä., die nach dem 30.6.2020 anfallen, von selbständigen Teilleistungen ausgegangen wird, die daher separat nach einer früher fällig gewordenen Beurkundungsgebühr nur mit dem ermäßigten Satz von 16 % berechnet werden,
- hilfsweise kann auch auf die „gewohnte“ Methode der Beurteilung nach den in § 10 GNotKG geregelten unterschiedlichen Fälligkeitszeitpunkten für diese Gebühren abgestellt werden.

Gegen Ende des umsatzsteuerermäßigten Halbjahrs vor dem 31.12.2020

steht es dann im Ermessen des Notars, seine Meinung in dieser komplizierten steuer- und kostenrechtlich schwierigen Frage zu ändern und der langsam vordringenden und überzeugend von u.a. Diehn (siehe obige Hinweise zu bisher Online-Skript Notarkostenforum Bielefelder Fachlehrgänge

vom 24. Juni 2020) vorgebrachten Sichtweise der Anknüpfung an die Hauptleistung Beurkundung auch für die Nebengeschäfte zu folgen. Es könnten dann beispielsweise für am 15. November 2020 beurkundete Kaufverträge die Vollzugs- und Betreuungsgebühren vorschussweise (§ 15 GNotKG, muss nicht mit zitiert werden in Kostenberechnung da in § 19 nicht genannt) noch mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 16 % berechnet werden, auch wenn die kostenrechtlich in § 10 GNotKG definierte Fälligkeit ganz oder zum Teil erst nach dem 1.1.2021 (0 Uhr, = 31.12.2020 24 Uhr) eintreten wird.

Wem diese empfohlene, am bestmöglichen Ergebnis für den privaten Kostenschuldner motivierte „Meinungsänderung“ einige Zeit vor der Jahreswende zu unseriös und für einen Notar zu wenig „staatstragend“ erscheint, oder auch nur zu kompliziert in der Weitervermittlung an seine mit den Notarkostenberechnungen betrauten Mitarbeiter/innen, die eindeutigeren Handlungsanweisungen für den gesamten Zeitraum bevorzugen, wird sich für eine der beiden Methoden schon jetzt entscheiden.

Husum/Nordsee, 30. Juni 2020

Martin Filzek

Seminare + Skripten & Bücher + NotarKosten-Dienst

Neustadt 15 25813 Husum Mobiltelefon 0179 12 13 934 Fax 04841 / 23 29 www.filzek.de

E-Mail info@filzek.de

Dank und Hinweise:

Für kollegialen freundlichen Austausch zu diesen aktuellen Fragen danke ich bei dieser Gelegenheit Herrn Notar a. D. Dr. Holger Schmidt, Bonn, sowie Herrn Andreas Kersten, Notariatsleiter, Essen, welche mir freundlicherweise das Rundschreiben der Rheinischen Notarkammer, den Entwurf eines Schreibens des BMF sowie das Skript Online-Seminar von Herrn Dr. Diehn vom 24. Juni 2020 und weitere Unterlagen zugänglich gemacht haben.

Obige Ausführungen enthalten allein die Meinung des Autors. Eine Haftung für Richtigkeit kann naturgemäß nicht übernommen werden und es wird geraten, weitere Klärungen zu den betroffenen steuer- und gebührenrechtlichen Fragen zu beobachten und ggf. steuerrechtlichen Rat durch hierzu Berufene einzuholen.