

Durchlaufende Posten
als umsatzsteuerbare Leistung des Rechtsanwalts
(von RAuN Peter Bohnenkamp)

1. Warum gibt es hierzu ein Problem?

Die Tätigkeit des Anwalts und Notars unterliegt grundsätzlich der Umsatzsteuer, da zwischen Anwalt und Auftraggeber ein Leistungsaustausch i. S. d. § 1 UStG erfolgt. Ausnahmen sind Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 UStG) und Fälle der Auslandsberührung. Neben den Gebühren und Auslagen für seine Tätigkeit kann der Anwalt nach Nr. 7008 VV RVG auch Ersatz der von ihm zu zahlenden Umsatzsteuer verlangen, entsprechendes gilt für den Notar gemäß § 151 a KostO.

Die Zuordnung der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze war in der Vergangenheit nicht problematisch. Geschäftsreisen und damit verbundene Aufwendungen sowie Tagegelder (§ 28 BRAGO, Nr. 7003 - Nr. 7006 VV RVG, § 153 KostO), die Pauschale für die Herstellung und Überlassung von Dokumenten (also § 27 BRAGO, Nr. 7000 VV RVG, § 136, § 152 Abs. 1 KostO), sowie die Entgelte für Post- und Telekommunikationsdienstleistungen (§ 26 BRAGO, Nr. 7001, Nr. 7002 VV RVG und § 152 Abs. 2 KostO) wurden mit Mehrwertsteuer abgerechnet, weitere verauslagte Kosten i. d. R. nicht. Darunter fielen im täglichen Geschäft bei den Anwälten z.B. die Aktenversendungspauschale oder Kosten für die Einholung von Auskünften der Melderegister, selbstverständlich auch alle anderen vorgelegten Kosten im Rahmen des Rechtsstreits für Gericht, Zeugen oder Gerichtsvollzieher sowie beim Notar Genehmigungsgebühren der Behörden oder Bearbeitungsgebühren von Kreditinstituten.

Die Einführung der EDV bei den Grundbuchämtern und Handelsregistern ließ den Aufwand der Notare für vorzulegende Kosten der Einsicht in die Grundbücher oder Handelsregister sprunghaft steigen. Nachdem das BayObLG am 27.10.2004 für die Notare klarstellend entschieden hatte, dass die Kosten der Grundbucheinsicht als verauslagte Gerichtskosten dem Mandanten in Rechnung gestellt werden dürfen, ergab sich die Notwendigkeit, die umsatzsteuerliche Behandlung zu klären. Auf eine entsprechende Anfrage der Bundesnotarkammer teilte das BMF mit Schreiben vom

20.06.2005 (AZ IV A 5 - S 7200 - 30/05) mit, dass gemäß der Auslegung des sächsischen Staatsministeriums der Finanzen und der entsprechenden Beurteilung auch der weiteren Länder-Finanzminister die Auffassung vertreten werde, dass Gebühren für die Nutzung des automatisierten Verfahrens zum Abruf von Daten aus dem maschinellen Grundbuch durch Notare keine durchlaufenden Posten im umsatzsteuerrechtlichen Sinne sind, da Gebührenschuldner der Notar sei. Dies ist eine Klarstellung zu Nr. 152 der Umsatzsteuerrichtlinien. Diese Entscheidung gab Veranlassung, über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung weiterer „durchlaufender Posten“ nachzudenken.

2. Rechtliche Grundlagen

Der Begriff der durchlaufenden Posten ist in § 10 Abs. 1 UStG definiert als ein Betrag, den der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt. Ein solcher Betrag gehört nicht zum Entgelt, ist also nicht umsatzsteuerpflichtig. Die UStR Nr. 152 ergänzen diese Definition, die einschlägigen Kommentare enthalten lange Listen, welche Beträge hierzu rechnen. Ergänzend wird in Art. 11 Teil A Abs. 3 c der 6. EG-Richtlinie der Begriff verwandt, wonach ein Wahlrecht besteht, ob im fremden Namen und für Rechnung eines Dritten getätigte Ausgaben als durchlaufende Posten angesetzt werden sollen oder nicht.

Einfach ist die umsatzsteuerliche Behandlung, wenn der Rechtsanwalt oder Notar Kostenschuldner ist. Dies kann ernsthaft für die Kosten der Grundbucheinsicht im elektronischen Wege nicht bestritten werden, die Auffassung des BMF-Schreibens ist deshalb zutreffend. Es ergeben sich folgende Kriterien:

- Es kommt nicht darauf an, ob der dem Notar in Rechnung gestellte Betrag der Umsatzsteuer unterliegt oder nicht. Die Umsatzsteuerpflichtigkeit der Ausgabe gibt keinen Hinweis auf die Behandlung als durchlaufender Posten.
- Entscheidend kommt es darauf an, ob der Rechtsanwalt oder Notar, der die Beträge vereinnahmt oder verauslagt, im Zahlungsverkehr lediglich die Funktion einer Mittelsperson ausübt, ohne seinerseits zur Zahlung verpflichtet zu sein oder einen Zahlungsanspruch zu haben. Es kommt nicht auf die wirtschaftliche Be-

trachtungsweise an, sondern darauf, dass unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen den Zahlungsverpflichteten und der den Anspruch auf die Zahlung erhebenden Stelle bestehen. Das Kriterium sind also die unmittelbaren Rechtsbeziehungen, Erstattungsansprüche gegen den Mandanten sind für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung unerheblich.

3. Konsequenzen für die Praxis

- a) Der Rechtsanwalt oder Notar sollte stets deutlich machen, dass er Anträge, die Kosten auslösen können, „ausschließlich als Vertreter und im Namen des Mandanten“ stellt. Er sollte zusätzlich beantragen, dass ihm eine Rechnung, auch wenn er deren Zahlung vermittelt oder selbst den Betrag vorlegt, an den Mandanten adressiert zugeleitet wird. Wenn der Mandant kraft Gesetzes Kostenschuldner ist, wird dem i. d. R. entsprochen, z. B. ohne Probleme des Autors für den Notar in Fällen der Erteilung einer Verzichtserklärung zum gesetzlichen Vorkaufsrecht durch die Gemeinden oder bei der Erteilung von Auszügen aus dem Kataster. Auf Gerichtskostenrechnungen ist zunehmend der Passus „Adressat ist nicht Kostenschuldner“ klarstellend enthalten.
- b) Kosten für den Abruf aus dem maschinellen Grundbuch schuldet der Notar. Ihm ist die Einrichtung eines automatisierten Abrufverfahrens nach § 133 GBO genehmigt, nicht seinem Auftraggeber, so dass der Notar nach § 2 GBAbVfV alleiniger Gebührensschuldner ist. Die Weitergabe gemäß § 154 Abs. 2 KostO erfolgt mit Mehrwertsteuer.
- c) Entsprechendes gilt für die Weitergabe der Kosten für die Einsicht in das elektronische Handelsregister. Der Notar hat sich zum Abrufverfahren angemeldet und ist gemäß § 7 d Abs. 4 JVKostO alleiniger Kostenschuldner.
- d) Bei Gerichtskosten i. S. d. GKG bestimmt sich gemäß §§ 22 ff. GKG, wer Kostenschuldner ist. Dies ist nicht der Prozessbevollmächtigte, sondern der Mandant als Antragsteller (§ 22 GKG). Dies gilt sowohl für die Prozesskosten als auch für die aufgrund der erteilten Prozessvollmacht gestellten Anträge auf Erlass eines Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses. Im Verfahren des Kosteneinzugs stellt der

Kostenbeamte gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 KostVfG fest, wer Schuldner ist. Dieser erscheint mit Namen und Anschrift in der Kostenrechnung (§ 27 Abs. 1 Nr. 4 KostVfG), so dass es richtig ist, wenn die Kostenrechnung einen Hinweis auf die Kostenschuldnerschaft enthält, wenn diese dem Prozessbevollmächtigten oder Notar ausnahmsweise zugestellt wird, weil er sich zur Vermittlung der Zahlung erboten hat oder die genaue Anschrift des Zahlungspflichtigen unbekannt ist. In diesen Fällen wird der Bevollmächtigte nicht zum Kostenschuldner, was wegen der klaren Rechtslage auch dann gilt, wenn der Vermerk zur Kostenschuldnerschaft fehlt. Dennoch sollte zur Vermeidung von überflüssigen Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung bei einer Betriebsprüfung auf die Klarstellung, ggf. durch Rücksendung der Rechnung, geachtet werden.

- e) Entsprechendes wie d) gilt für Kosten der Eintragungen im Grundbuch oder im Handelsregister, Hinterlegungsgebühren für eine letztwillige Verfügung, Kosten für die Erteilung einer Apostille oder sonstiger Überbeglaubigungen bzw. Legalisationen. Kostenschuldner gemäß § 2 KostO ist der Antragsteller, nicht der Notar oder Anwalt, die im Namen ihrer Auftraggeber handeln. Auch insoweit bedarf es nur einer Klarstellung des erteilten Mandates.
- f) Die Kosten für Eintragungen im Zentralen Vorsorgeregister bei der Bundesnotarkammer trägt nach § 2 VRegGebS der Gebührenschuldner. Es ist also offensichtlich, dass der Notar im Namen und auf Rechnung des Vollmachtgebers handelt, der auch namentlich bekannt ist. Es handelt sich eindeutig um durchlaufende Posten, die ohne Mehrwertsteuer weitergegeben werden.
- g) Anders ist dies bei Auslagen für die Aktenversendung oder Aktenübermittlung. Die Pauschale von 12,00 € gemäß Nr. 9003 KV schuldet nur, wer die Versendung beantragt hat. Dies ist i. d. R. der Prozessbevollmächtigte, dem gemäß § 475 StPO die Akte übersandt werden kann, nicht aber unmittelbar seinem Mandanten. Schuldner der Kosten ist deshalb nicht der Mandant, so dass der Rechtsanwalt die Kosten mit Mehrwertsteuer gemäß § 675 i. V. m. § 670 BGB, Vorb. 7 Abs. 1 Satz 2 VV RVG dem Mandanten zzgl. der gesetzlichen Mehrwertsteuer in Rechnung stellen kann.

- h) Auf die Antragstellung stellen auch die Gebührenordnungen der Gemeinden ab, wenn Auskünfte beim Einwohnermeldeamt oder Gewerbeamt erbeten werden. Wird die Rechnung an den Rechtsanwalt als den Antragsteller gesandt, kann er diese Kosten entsprechend g) dem Mandanten einschließlich der gesetzlichen Mehrwertsteuer weitergeben. Ist die Rechnung ausdrücklich an den Mandanten adressiert, ist das kostenrechtliche Schuldverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Mandanten zustande gekommen, so dass der Rechtsanwalt auch dann, wenn er diese Kosten aus eigenen Mitteln vorgelegt hat, den Betrag ohne Mehrwertsteuer dem Mandanten in Rechnung stellt.
- i) Entsprechendes gilt für die Einholung, der Verzichtserklärung einer Gemeinde zum gesetzlichen Vorkaufsrecht oder anderer mit Kostenerhebung verbundenen Genehmigungen. Stellt der Notar ausdrücklich den Antrag nur im Namen der Urkundsbeteiligten, ist er kein Kostenschuldner, sollte aber eine entsprechend präzise Rechnungsstellung beantragen.
- j) Wenn der Rechtsanwalt oder Notar Grundbuch- und Registerauszüge oder Kopien aus Akten anfordert, können sie dies sowohl im eigenen Namen als auch im Namen des Mandanten, je nach Einzelfall, beantragen. Ohne eine ausdrückliche Erklärung, in wessen Namen und auf wessen Rechnung die Einsicht gewünscht oder Kopien angefordert werden, ist Antragsteller der jeweilige Rechtsanwalt oder Notar, so dass er damit auch Kostenschuldner ist. Ist eindeutig, dass der Bevollmächtigte nur für den Mandanten gehandelt hat, was i. d. R. die Rechnungsstellung auf den Namen des Mandanten erfordert, erfolgt die Weitergabe der vorgelegten Kosten als durchlaufender Posten ohne Mehrwertsteuer.
- k) Verauslagte fremde Notarkosten oder Bankgebühren sind i. d. R. erkennbar im Namen und für Rechnung des Mandanten aufgewandt und damit durchlaufende Posten.
- l) Kostenschuldner für Gerichtsvollzieherkosten sind der Auftraggeber und der Vollstreckungsschuldner (§ 13 GvKostG), nicht der Prozessbevollmächtigte. Grundsätzlich gilt entsprechendes wie bei Gerichtskosten. Erklärt sich allerdings der Prozessbevollmächtigte zur persönlichen Zahlung bereit, werden bei ihm die Kos-

ten eingefordert (DB-GvKostG Nr. 6). In diesen Fällen ist es geboten, in der Rechnung des Gerichtsvollziehers klarzustellen, dass der Prozessbevollmächtigte nicht Kostenschuldner ist, sondern es bei der Kostenschuld des Auftraggebers verbleibt. Andernfalls besteht wegen der unmittelbaren Inrechnungstellung aufgrund dieser Vorschrift die Gefahr, dass die Finanzverwaltung den Rechtsanwalt auch als Kostenschuldner behandelt und die Kosten keine durchlaufenden Posten sind.

Durchlaufende Posten sind nur solche Beträge, die im Namen und auf Rechnung eines anderen verauslagt und vereinnahmt werden. Dies muss mit Ausnahme von Gerichtskosten, bei denen die Rechtslage eindeutig ist, jeweils klargestellt werden, wozu vor allem auch die namentliche Bezeichnung des Kostenschuldners gehört. Für solche Beträge stellt der Anwalt oder Notar keine Umsatzsteuer in Rechnung. Echte durchlaufende Posten haben für den Notar den Nachteil, dass er sie nicht in Eigenregie eintreiben kann (kein Vollstreckungsprivileg).