

Gutachten des Deutschen Notarinstituts

Abruf-Nr.: 177904

letzte Aktualisierung: 25. September 2020

UStG § 10

Weiterberechnung von Negativzinsen für Notaranderkonten; Abgrenzung durchlaufender Posten (nicht umsatzsteuerbar) und umsatzsteuerpflichtigem Auslagenersatz

I. Sachverhalt und Frage

Das kontoführende Kreditinstitut erhebt auf die Einlagen auf den Notaranderkonten Negativzinsen. Sie fragen, wie Negativzinsen auf Notaranderkonten umsatzsteuerlich zu behandeln sind.

II. Zur Rechtslage

1. Abgrenzung von durchlaufenden Posten, die nicht umsatzsteuerbar sind, zu umsatzsteuerpflichtigem Auslagenersatz

Im Grundsatz muss der Notar auch von ihm verauslagte Gebühren und Pauschalen, die er an die Mandanten weiterberechnet, der Umsatzsteuer unterwerfen, **es sei denn, es handelt sich um durchlaufende Posten.**

In § 10 Abs. 1 S. 5 UStG ist hierzu geregelt, dass „die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten), nicht zum Entgelt gehören“. Nach den Ausführungen in Abschn. 10.4 Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) liegen durchlaufende Posten dann vor, wenn der Unternehmer, der die Beträge vereinnahmt und verauslagt, im Zahlungsverkehr lediglich die Funktion einer Mittelsperson ausübt, ohne selbst einen Anspruch auf den Betrag gegen den Leistenden zu haben und auch nicht zur Zahlung an den Empfänger verpflichtet zu sein. Erforderlich ist hierfür, dass zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem, der Anspruch auf die Zahlung hat (Zahlungsempfänger), unmittelbare Rechtsbeziehungen bestehen (so Abschn. 10.4 Abs. 1 S. 4 UStAE). Unmittelbare Rechtsbeziehungen setzen dabei im Grundsatz voraus, dass der Zahlungsverpflichtete und der Zahlungsempfänger jeweils den Namen des anderen und die Höhe des gezahlten Betrags erfahren. **Eine Ausnahme hierfür ist von der Finanzverwaltung ausdrücklich für Kosten (Gebühren und Auslagen) gemacht worden, die Rechtsanwälte, Notare und Angehörige verwandter Berufe bei Behörden und ähnlichen Stellen für ihre Auftraggeber auslegen. Diese können auch dann als durchlaufende Posten anerkannt werden, wenn dem Zahlungsempfänger Namen und Anschriften der Auftraggeber nicht mitgeteilt werden.** Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die Kosten nach Kosten(Gebühren-)ordnungen berechnet werden, die den Auftraggeber als Kosten(Gebühren-)schuldner bestimmen (so Abschn. 10.4 Abs. 2 S. 4 und S. 5 UStAE).

Handelt es sich hingegen um Steuern, öffentliche Gebühren und Abgaben, die vom Notar geschuldet werden, sind dies keine durchlaufenden Posten, auch wenn sie dem Leistungsempfänger gesondert berechnet werden. Dementsprechend sind z. B. Gebühren, die im Rahmen eines Grundbuchabrufverfahrens vom Notar geschuldet werden, bei diesem keine durchlaufende Posten. Gebühren für die Nutzung des automatisierten Verfahrens zum Abruf von Daten aus dem maschinellen Grundbuch (Grundbuchabrufgebühren) müssen vielmehr umsatzsteuerpflichtig weiterberechnet werden (so Abschn. 10.4 Abs. 3 UStAE). Denn hier ist der Notar gegenüber der Justiz Gebührenschuldner, da ihm die Genehmigung zur Einrichtung eines automatisierten Abrufverfahrens zu erteilen ist. Der Notar zahlt daher die Grundbuchabrufverfahrensgebühren im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, sodass diese bei der Weiterberechnung an den Mandanten zum umsatzsteuerlichen Entgelt gehören (dazu auch ausführlich LfSt Sachsen, Verfügung vom 27.2.2014, DStR 2014, 1877 unter Ziff. 2; OFD Karlsruhe, Verfügung v. 28.2.2012 – S 7200 [juris]).

Der Umsatzsteuer unterliegen z. B. auch die Weiterberechnung **von Porto, Kurier- und Taxikosten** (im Einzelnen verweisen wir hierzu auch auf die Ausführungen von Schubert, MittBayNot 2005, 481 sowie bei Diehn, Notarkostenberechnung, 6. Aufl. 2020, Rn. 172 ff).

2. Durchlaufende Posten (Beispielsfälle)

In der Regel stellen die Gebühren nach dem Gerichtskostengesetz einen durchlaufenden Posten dar, wenn Gebührenschuldner nicht der Notar, sondern die Partei, ist (s. hierzu auch Schubert, Durchlaufende Posten in der notariellen Kostenrechnung, MittBayNot 2005, 481 ff. unter Ziff. 3a; Diehn, Notarkostenberechnung, 6. Aufl. 2020, Einleitung, B III Nr. 2 Rn. 169-174).

Durchlaufende Posten können auch Veröffentlichungskosten im Bundesanzeiger sein, wenn der Beteiligte (Mandant) als Kostenschuldner benannt wurde. I. Ü. ist bei Kosten und Gebühren für Grundbuchauszüge, Handelsregistrauszüge, Einwohnermeldeamtanfragen oder sonstige Register- und Katasteranfragen zu prüfen, wer die Tätigkeit des Gerichts bzw. die Amtshandlung veranlasst hat.

Handelt der Notar bei der Antragstellung im eigenen Namen, ist er Kostenschuldner. In diesem Fall handelt es sich bei der Weiterberechnung der Kosten um Auslagenersatz, der bei Weiterberechnung an den Mandanten der Umsatzsteuer unterworfen werden muss.

Ist der Notar hingegen von seinem Auftraggeber zur Einholung der notwendigen Unterlagen bzw. Einsichtnahme in Register bevollmächtigt und hat er dies bei der Antragstellung den jeweils zuständigen Gerichten/Behörden ggü. **offengelegt**, ist Kostenschuldner der Vertretene, und es kann ein durchlaufender Posten angenommen werden (hierzu auch Landesamts für Steuer und Finanzen Sachsen (LfSt Sachsen) v. 27.2.2014, DStR 2014, 1877; OFD Karlsruhe, Verfügung vom 28.2.2012 – S 7200 [juris]).

3. Beurteilung der Weiterberechnung von „Negativzinsen“ für Notaranderkonten

Das Notaranderkonto ist ein Konto, für welches durch den Bankvertrag zwischen Notar und kontoführender Bank bestimmt ist, dass dieses nicht eigenen wirtschaftlichen Zwecken des Notars dienen darf. Gleichwohl ist allein der Notar Verfügungsbefugter. Der Notar ist alleiniger Inhaber des Notaranderkontos. Der Anspruch gegen die Bank steht rechtlich

allein dem Notar zu. Dritte können gegenüber der Bank keine Ansprüche geltend machen (so Armbrüster/Preuß/Renner, BeurkG/DONot, 8. Aufl. 2020, Notaranderkonto B Rn. 6-16; Limmer/Hertel/Frenz/Mayer, Würzburger Notarhandbuch, 5. Aufl. 2017, Teil 2 Kap. 2 Rn. 713 ff.). Verauslagt der Notar für die Beteiligten Kontoführungsgebühren für das Anderkonto, so handelt es sich um sonstige Aufwendungen i. S. v. Nr. 3205 KV GNotKG (Beck'sches Notarhandbuch, 7. Aufl. 2019, § 1 Rn. 832; Bormann/Diehn/Sommerfeldt, GNotKG, 3. Aufl. 2019, KV 32015 Rn. 4). Zu den erstattungsfähigen Aufwendungen nach KV 32015 zählen neben den Anderkontogebühren auch die Negativzinsen (so Bormann/Diehn/Sommerfeldt, Rn. 4). Da der Notar Schuldner dieser Kosten ist, handelt sich hierbei nicht um umsatzsteuerfreie durchlaufende Posten, sondern um umsatzsteuerpflichtigen Auslagenersatz. Wir würden deshalb im Ergebnis davon ausgehen, diese Auslagen umsatzsteuerpflichtig weiter zu berechnen sind (so auch Bormann/Diehn/Sommerfeldt, Rn. 6).

Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 8d UStG (danach sind umsatzsteuerfrei „die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze im Einlagengeschäft, im Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr und das Inkasso von Handelspapieren“) ist nach unserer Auffassung auf diese Umsätze des Notars nicht anwendbar, da es sich um Nebenleistungen handelt, die umsatzsteuerlich das Schicksal der notariellen Hauptleistung teilen. Besteht ein Umsatz aus mehreren Teilen, so ist zu prüfen, ob es sich um eine einheitliche Leistung oder um mehrere voneinander unabhängige Leistungen handelt. Maßgebend hierfür ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände. Eine einheitliche Leistung liegt insbes. dann vor, wenn ein Teil der Leistung eine Nebenleistung zur Hauptleistung darstellt und das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt. Dies ist nach unserer Auffassung im vorliegenden Fall gegeben, da die Verwahrung des Notars auf einem Anderkonto eine Nebenleistung darstellt, die für den Mandanten keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (ausführlich hierzu Sölch/Ringleb, UStG, Loseblatt, § 3 Rn. 12-36). Selbst wenn man die Hinterlegung als eigenständigen Auftrag ansehen würde, ändert sich nichts am Ergebnis. Denn dann wäre die Hinterlegung die Hauptleistung.