

Vortrag 3: Der Ort der sonstigen Leistung

I. Einführende Hinweise

Durch das sog. Mehrwertsteuerpaket der Europäischen Gemeinschaft vom 12.02.2008 wurden die Art. 43 bis 59b MwStSystRL umfassend geändert. Gemeinschaftsrechtlich sind diese Änderungen zum 01.01.2010 in den nationalen Umsatzsteuergesetzen umgesetzt worden. Allerdings sind zum 01.01.2011 noch weitere Änderungen bei der Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung in Deutschland durch das Jahressteuergesetz 2010 umgesetzt worden. Dies sind teilweise durch das Gemeinschaftsrecht vorgegebene Änderungen, die auch gemeinschaftsrechtlich erst zum 01.01.2011 in Kraft traten (z.B. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG und § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG i.Z.m. kulturellen, künstlerischen und ähnlichen Leistungen), teilweise Nachbesserungen zur korrekten Anwendung der schon zum 01.01.2010 in Kraft getretenen Änderungen (z.B. § 3a Abs. 8 UStG bei ausschließlich im Drittlandsgebiet ausgeführten Leistungen). Durch die gesetzlichen Änderungen 2010 und 2011 sind die **Vorschriften zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung nach § 3a, § 3b, § 3e und § 3f UStG** sowie die damit zusammenhängenden Vorschriften zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nach § 13b UStG und der Verpflichtung zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nach § 18a UStG geändert worden.

Durch diese – in einzelnen Bereichen tatsächlich auch einschneidenden – Änderungen für die Praxis haben sich aber nicht nur die Leistungsorte von sonstigen Leistungen verändert, mit diesen neuen Rechtsgrundsätzen ergaben sich auch erhebliche Änderungen bei der formalen Abwicklung der sonstigen Leistungen.

Tipp! Das Thema des Orts der sonstigen Leistung ist für die mündliche Prüfung nicht nur als Vortragsthema interessant, sondern genauso für die Prüfungsrunde!

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kurzübersicht
1.	Grundlagen für die Neuregelung	Umsetzung Mehrwertsteuerpaket; Ziel: einheitliche und praktikable Lösung; Änderungen auch zum 01.01.2011
2.	Voraussetzung: Eine sonstige Leistung wird ausgeführt	Definition § 3 Abs. 9 UStG – keine Lieferung; Ergänzungstatbestände
3.	Die Grundsätze für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung	Grundsatz Leistung an Unternehmer § 3a Abs. 2 UStG/ USt-IdNr.; Grundsatz Leistung an Nichtunternehmer § 3a Abs. 1 UStG
4.	Ausnahmen von den Grundsätzen zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung	Weiterhin diverse Ausnahmen
4.1	Die Ausnahmefälle nach § 3a Abs. 3 UStG	Leistungen i.Z.m. Grundstücken, § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG; kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln, § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG; Abgabe von Speisen, § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG; kulturelle u.ä. Leistungen, § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a und Nr. 5 UStG
4.2	Die Katalogfälle nach § 3a Abs. 4 UStG	Katalogfälle bei Leistungen an Nichtunternehmer aus Drittland; ansonsten Grundfälle
4.3	Die Beförderungsleistungen	Personenbeförderung am Leistungsort, Güterbeförderung an Unternehmer = Grundfall § 3a Abs. 2 UStG, an Nichtunternehmer wo Beförderung ausgeführt

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
4.4	Die Abgabe von Speisen in Beförderungsmitteln	§ 3e UStG, wo Beförderungsmittel startet; Flugzeug, Bahn, Schiff – Ausnahme nach § 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG
5.	Die besonderen Nachweise	Zusammenfassende Meldung § 18a UStG; Übertragung Steuerschuldnerschaft („Reverse-Charge-Verfahren“), § 13b UStG; besondere Rechnung; Aufnahme in Umsatzsteuer-Voranmeldung, § 18b UStG
	Schluss	Fazit; teilweise Verbesserung durch Neuregelungen 2010/2011; Problem Doppelbesteuerung ab 2011 gesetzlich zum Teil beseitigt

III. Der Vortrag

Einleitung

E
i
n
l

Sehr geehrte Damen und Herren, ich habe das Thema „Der Ort der sonstigen Leistung“ gewählt. Folgende Punkte sind dabei insbesondere zu beachten: Für die Bestimmung des Orts einer sonstigen Leistung muss zuerst geprüft werden, ob überhaupt eine sonstige Leistung vorliegt, anschließend muss nach den gesetzlichen Vorschriften der Ort der sonstigen Leistung geprüft werden. Abschließend müssen die formalen Aspekte für die ordnungsgemäße Abrechnung und Anmeldung der sonstigen Leistung beachtet werden.

1. Grundlagen für die Neuregelung

1.

Zum 01.01.2010 ist in Deutschland das Mehrwertsteuerpaket der Europäischen Union umgesetzt worden, um den Ort der sonstigen Leistung nach den gemeinsamen Regelungen der MwStSystRL umzusetzen. Zum 01.01.2011 ergab sich noch weiterer Änderungsbedarf, da die Regelungen des Mehrwertsteuerpakets nicht alle zum 01.01.2010 umzusetzen waren, teilweise hat der Gesetzgeber im Zusammenhang mit den schon zum 01.01.2010 umgesetzten Vorschriften Präzisierungen vornehmen müssen. Ziel ist es, eine einheitliche und für die Unternehmer praktikable Umsetzung der gemeinschaftsgrenzüberschreitenden sonstigen Leistungen zu gewährleisten. Die wesentlichen Änderungen sind in Deutschland durch das Jahressteuergesetz 2009 vorgenommen worden, formale Änderungen sind im Jahressteuergesetz 2010 vorgenommen worden.

Tipp! Bitte stellen Sie in einem Vortrag nicht nur Rechtsvorschriften dar, sondern gehen auch auf den „Hintergrund“ einer Regelung ein.

2. Voraussetzung: Eine sonstige Leistung wird ausgeführt

2.

Voraussetzung für die **Prüfung des Orts der sonstigen Leistung** ist immer, dass der leistende Unternehmer eine sonstige Leistung ausführt. Eine sonstige Leistung ist nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG jede Leistung, die keine Lieferung ist, allerdings kann sie auch in einem Dulden oder Unterlassen einer Handlung bestehen. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber in § 3 Abs. 9a bis Abs. 11 UStG noch Sondervorschriften für die Annahme einer sonstigen Leistung aufgenommen, insbesondere sind hier die nach § 3 Abs. 9a UStG als sonstige Leistung gegen Entgelt geltenden Leistungen für unternehmensfremde Zwecke zu nennen.

3. Die Grundsätze für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung

3.

Seit dem 01.01.2010 gibt es **zwei Grundsätze für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung**: Wird eine sonstige Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, ist nach § 3a Abs. 2 UStG der Ort der sonstigen Leistung – von bestimmten Ausnahmen abgesehen – immer dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen oder eine die Leistung erhaltene Betriebsstätte unterhält. Zumindest bei Leistungsempfängern in der Europäischen Union wird dies regelmäßig durch die Angabe der USt-IdNr. des Leistungsempfängers nachgewiesen sein. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer aus dem Drittlandsgebiet, soll die Unternehmereigenschaft durch eine behördliche Bescheinigung des Drittstaates nachgewiesen werden. Allerdings gilt das nur dann, wenn die Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer im

Inland wäre. Bei den sog. Katalogfällen des § 3a Abs. 4 UStG ist der Ort der sonstigen Leistung auch bei einer Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer aus dem Drittlandsgebiet nicht in Deutschland steuerbar, sodass in diesem Fall keine besonderen Nachweispflichten erfüllt werden müssen. Diese Regelung gilt auch in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger eine nichtunternehmerische juristische Person ist, die mit einer ihr erteilten USt-IdNr. auftritt, dies gilt aber nur insoweit, wie die juristische Person ausschließlich nichtunternehmerisch tätig ist.

Wird die sonstige Leistung nicht für dessen Unternehmen ausgeführt, ist der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt oder die, die Leistung abgebende Betriebsstätte unterhält.

Tipp! Gegebenenfalls können Sie hierzu auch noch mit kleinen Beispielen arbeiten – Beispiele sind immer das „Salz in der Suppe“ eines Vortrags und verdeutlichen oft auch besser die getroffenen Aussagen. Umfang und Anzahl der Beispiele sollte aber immer von dem Umfang des gesamten Vortrags abhängig gemacht werden.

4. Ausnahmen von den Grundsätzen zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung

Allerdings bestehen von den beiden Grundsätzen verschiedene Ausnahmen, die insbesondere auch davon abhängig sind, ob die Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an einen Nichtunternehmer ausgeführt wird.

4.1 Die Ausnahmefälle nach § 3a Abs. 3 UStG

Eine wesentliche Ausnahme besteht bei Leistungen, die in Zusammenhang mit einem Grundstück ausgeführt werden; diese sind nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG immer dort ausgeführt, wo das Grundstück belegen ist – so bleibt die Vermietung eines Grundstücks oder die Leistung eines Architekten immer dort ausgeführt, wo sich das Grundstück befindet, ausgenommen sind aber nach Auffassung der Finanzverwaltung Vermietungen im Zusammenhang mit kurzfristiger Vermietung für Beherbergungszwecke. Außerdem sind – erstmals seit dem 01.01.2010 – Regelungen zur kurzfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels (bis zu 30 Tagen, bei Wasserfahrzeugen bis zu 90 Tagen) eingeführt worden; diese Leistungen sind dort ausgeführt, wo das Fahrzeug dem Kunden tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Ebenfalls neu ist die Bestimmung des Orts bei der Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle außerhalb eines Beförderungsmittels. In diesem Fall ist die Leistung dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer die Leistung tatsächlich erbringt. Dieses Tätigkeitsortprinzip galt bis 31.12.2010 auch bei kulturellen, sportlichen, unterhaltenden o.ä. Leistungen. Durch Änderung des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG ist dies aber mit Wirkung seit dem 01.01.2011 auf Leistungen eingeschränkt worden, die gegenüber einem Nichtunternehmer ausgeführt werden. Wird eine solche Leistung gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, ist der Ort der sonstigen Leistung nach der Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen bzw. die die Leistung empfangende Betriebsstätte unterhält. Nur bei der Leistung im Zusammenhang mit Eintrittsberechtigungen zu solchen kulturellen, sportlichen und ähnlichen Leistungen bleibt es durch die Neuregelung des § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG auch bei Leistungen gegenüber einem Unternehmer dabei, dass die Leistung am Ausführungsort ausgeführt ist.

Tipp! Eventuell kann hier noch auf die besonderen Probleme bei den Leistungen i.Z.m. Messen und Ausstellungen eingegangen werden, vgl. Abschn. 3a.4 Abs. 2 ff. UStAE.

4.2 Die Katalogfälle nach § 3a Abs. 4 UStG

In § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG sind abschließend Leistungen aufgeführt, die bei Leistungsausführung gegenüber einem Nichtunternehmer aus dem Drittlandsgebiet dort als ausgeführt gelten, wo der Leistungsempfänger Wohnsitz oder Sitz hat. Fälle des § 3a Abs. 4 UStG sind z.B. die Übertragung von Patenten, Werbeleistungen, Beratungsleistungen oder elektronische Dienstleistungen. Bis Ende 2009 waren solche Leistungen nicht nur gegenüber Nichtunternehmern aus dem Drittlandsgebiet beim Leistungsempfänger ausgeführt, sondern auch allgemein bei Leistungen gegenüber Unternehmern. Nach der zum 01.01.2010 eingeführten Generalnorm

4.2

des § 3a Abs. 2 UStG ist aber in allen Fällen der Leistung gegenüber einem Unternehmer der Leistungsort immer dort, wo der Leistungsempfänger ansässig ist, sodass diese Fälle nicht mehr als Sonderfälle geregelt werden mussten. So ist z.B. seit dem 01.01.2010 eine Steuerberatungsleistung an einen ausländischen Unternehmer nach der Generalnorm des § 3a Abs. 2 UStG zu beurteilen, während eine Steuerberatungsleistung an einen Nichtunternehmer mit Wohnsitz außerhalb der Gemeinschaft nach § 3a Abs. 4 UStG an seinem Wohnsitz ausgeführt ist. Die Ausführung einer in § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG ausgeführten Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer innerhalb der Europäischen Union bestimmt sich – wie auch schon früher – nach der Grundregel des § 3a Abs. 1 UStG mit dem Sitz oder der Betriebsstätte des leistenden Unternehmers.

Tippl! Wenn eine gesetzliche Regelung diverse Einzelfälle enthält, bietet es sich in einer mündlichen Prüfung nicht an, diese alle aufzuzählen – insbesondere nicht in den Fällen, in denen bei der Vorbereitung des Vortrags Gesetze zur Verfügung stehen. Einzelne Beispiele können aber mit aufgenommen werden, hier kommt es auch auf die noch zur Verfügung stehende Zeit an.

4.3 Die Beförderungsleistungen

4.3

Besonderheiten ergeben sich bei der **Prüfung des Orts einer Beförderungsleistung**. Eine Personenbeförderung wird nach § 3b Abs. 1 UStG immer dort ausgeführt, wo die Beförderung tatsächlich bewirkt wird. Das bedeutet, dass jeder im Inland gefahrene Kilometer im Inland steuerbar und steuerpflichtig ist, jeder im Ausland gefahrene Kilometer im Inland nicht steuerbar ist. Bei der Beförderung eines Gegenstands bestimmt sich der Ort der Beförderungsleistung teilweise nach anderen Grundsätzen. Wird eine Güterbeförderungsleistung gegenüber einem Unternehmer ausgeführt, kommt es nicht darauf an, wo die Beförderung ausgeführt wird, der Ort der Leistung richtet sich vielmehr nach dem allgemeinen Grundsatz des § 3a Abs. 2 UStG danach, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen oder seine die Leistung erhaltene Betriebsstätte unterhält. So führt z.B. die Beförderung einer Maschine von Paris nach Brüssel zu einem in Deutschland steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz für den Frachtführer, wenn der Auftraggeber ein deutscher Unternehmer ist. In diesem Fall ergibt sich dann auch die Steuerschuldnerschaft für den Leistungsempfänger nach § 13b UStG, wenn der leistende Unternehmer ein ausländischer Unternehmer ist. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG kann sich in einem solchen Fall auch nicht ergeben, da keine Drittlandsgrenze überschritten wird. In solchen Fällen könnte sich – wenn sich die Beförderungsstrecke ausschließlich im Drittlandsgebiet befindet – eine Doppelbesteuerung ergeben, da der Drittstaat kaum auf eine Besteuerung verzichtet an. Während zuerst die Finanzverwaltung durch BMF-Schreiben vom 04.09.2009 (BStBl I 2009, 1005, ergänzt durch Schreiben vom 08.12.2009) regelte, dass es in diesen Fällen nicht beanstandet wird, wenn die Umsatzsteuer nicht erhoben wird, hat der Gesetzgeber dies durch das Jahressteuergesetz 2010 in § 3a Abs. 8 UStG entsprechend geregelt.

Bei **Güterbeförderungen gegenüber einem Nichtunternehmer** bestimmt sich der Ort der Beförderungsleistung – wie bei der Personenbeförderung – nach der jeweiligen Beförderungsstrecke. Handelt es sich dabei um eine drittlandsgrenzüberschreitende Beförderung, kann sich für den im Inland steuerbaren Teil der Beförderungsstrecke eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Buchst. a UStG ergeben.

Einen Sonderfall stellt die **innereuropäische Beförderungsleistung** dar, bei der Beginn und Ende der Beförderung in zwei unterschiedlichen Mitgliedstaaten sein muss. Allerdings ist dieser in § 3b Abs. 3 UStG geregelte Sonderfall, der den Ort der Beförderungsleistung dort festlegt, wo die Beförderung beginnt, nur bei Leistungen gegenüber Nichtunternehmern anzuwenden. Wird die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen oder eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person mit USt-IdNr. ausgeführt, bestimmt sich der Ort der Beförderungsleistung auch hier nach dem Grundsatz des § 3a Abs. 2 UStG und ist immer am Sitz des Leistungsempfängers oder seiner die Leistung empfangenden Betriebsstätte.

4.4 Die Abgabe von Speisen in Beförderungsmitteln

4.4

Erstmals neu geregelt wurde zum 01.01.2010 der **Ort der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle in einem Beförderungsmittel** (Eisenbahn, Flugzeug, Schiff), das im Gemeinschaftsgebiet verkehrt. Hier ist der Ort der sonstigen Leistung immer dort, wo das Beförderungsmittel tatsächlich gestartet ist. So ist ein Restaurationsumsatz in einem Zugrestaurant bei einer Fahrt von Köln nach Paris immer in

Deutschland, am Startort des Zugs ausgeführt. Durch das Jahressteuergesetz 2010 wurde hier allerdings noch (nachträglich) ein Problem beseitigt: Wird die Leistung steuerbar und steuerpflichtig in Deutschland von einem ausländischen Unternehmer ausgeführt (z.B. in einem Speisewagen der französischen Eisenbahn), wird der unternehmerische Leistungsempfänger nicht zum Steuerschuldner nach § 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG.

4.4

5. Die besonderen Nachweise

Neben der Prüfung des Orts der sonstigen Leistung müssen sowohl der leistende Unternehmer wie auch der Leistungsempfänger – wenn er Unternehmer oder juristische Person ist – besondere formale Vorschriften beachten. Damit sich ein Unternehmer bei einer sonstigen Leistung gegenüber einem anderen Unternehmer, dessen Ort sich nach der Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG an dem Sitz des Leistungsempfängers bestimmt, nicht in einem anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterwerfen muss, ist gemeinschaftsrechtlich einheitlich geregelt, dass der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird, wenn der leistende Unternehmer nicht aus dem Leistungsland kommt. In Deutschland ist dies in § 13b UStG – dem sog. **Reverse-Charge-Verfahren** – geregelt. Damit aber die Steuerschuld in dem anderen Mitgliedstaat auch tatsächlich von der Steuerverwaltung überprüft werden kann, ist seit dem 01.01.2010 erstmals die Aufnahme dieser sonstigen Leistungen in die Zusammenfassende Meldung nach § 18a UStG geregelt worden. Ein deutscher Rechtsanwalt, der z.B. eine Rechtsberatungsleistung an einen französischen Unternehmer ausführt und damit eine nach § 3a Abs. 2 UStG steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung in Frankreich ausführt, muss diese Leistung in seiner Zusammenfassenden Meldung in Deutschland unter Angabe der USt-IdNr. des französischen Leistungsempfängers angeben. Dabei hat diese Meldung für den Meldezeitraum zu erfolgen, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Darüber hinaus muss er eine besondere Rechnung ausstellen – in Deutschland in § 14a Abs. 1 UStG umgesetzt – in der er seine USt-IdNr. und die USt-IdNr. des Leistungsempfängers angeben muss. Mit der Aufnahme der sonstigen Leistung in der Zusammenfassenden Meldung ist auch verbunden, dass der leistende Unternehmer die Leistung in seiner USt-Voranmeldung nach § 18b UStG gesondert aufnehmen muss. Darüber hinaus müssen die entsprechenden Daten auch gesondert aufgezeichnet werden.

5.

Tipp! Beachten Sie, dass auch Änderungen bei der Verpflichtung zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung seit dem 01.07.2010 damit verbunden waren. In einem Vortrag über den Ort der sonstigen Leistung würde dies aber sicher zu weit führen.

Schluss

Insgesamt ist festzustellen, dass die Neuregelungen 2010 und 2011 über den Ort der sonstigen Leistung für den leistenden Unternehmer in der Europäischen Gemeinschaft in vielen Fällen zu Vereinfachungen führen, wenn er die Leistung gegenüber einem anderen Unternehmer mit USt-IdNr. ausführt, deren Ort sich nach dem allgemeinen Grundsatz des § 3a Abs. 2 UStG bestimmt. Hier kann der leistende Unternehmer sicher sein, dass der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird und sich der leistende Unternehmer nicht in dem anderen Mitgliedstaat steuerlich erfassen lassen muss. Allerdings führen die vielen Ausnahmeregelungen und die Änderungen – auch zum 01.01.2011 – bei den Sonderregelungen bei den Unternehmern zu Anwendungsproblemen.

Zu beachten haben die Steuerpflichtigen aber auch die neuen Meldevorschriften sowie die besonderen Buch- und Belegnachweise – dies sollte aber nach einer Gewöhnungsfrist kein tatsächliches Problem darstellen. Positiv ist hervorzuheben, dass der Gesetzgeber durch die Einführung der Nichtbesteuerungsregelung des § 3a Abs. 8 UStG bei ausschließlich im Drittlandsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen zu mehr Rechtssicherheit gesorgt hat. Leider sind dort nur einige Leistungen aufgeführt, sodass sich seit dem 01.01.2011 erhebliche Probleme mit einer Doppelbesteuerung bei den nicht in diese Regelung einbezogenen Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen im Drittlandsgebiet ergeben können.

Vielen Dank für ihre Aufmerksamkeit.

Tipp! Neben einer kurzen Zusammenfassung kann in einem Schlusswort durchaus auch eine sachliche Kritik (und auch Lob!) an Regelungen geäußert werden. Diese sollten aber nicht in den Vordergrund gestellt werden.

S
c
h
l
u
s
s