

Merkblatt zur Bestimmung des Ortes von sonstigen Leistungen, die seit dem 1.1.2010 durch im Ausland ansässige Unternehmer an inländische juristische Personen öffentlichen Rechts ausgeführt werden

OFD Niedersachsen, Verfügung vom 30.8.2010

Erbringt ein Unternehmer mit Sitz im Ausland (Europäische Union oder Drittland) eine sonstige Leistung an eine juristische Person öffentlichen Rechts (jPdöR), z. B. eine Gemeinde, eine Stadt oder einen Landkreis, kann die sonstige Leistung der Umsatzbesteuerung in Deutschland unterliegen. Das hat zur Folge, dass die jPdöR steuerliche Erklärungspflichten zu erfüllen und Umsatzsteuer zu entrichten hat. Eine sonstige Leistung unterliegt in Deutschland der Umsatzbesteuerung, wenn der Ort der sonstigen Leistung nach §§ 3 a und 3 b Umsatzsteuergesetz (UStG) Deutschland ist. Der Leistungsort ist abhängig davon, ob die jPdöR Unternehmer ist, ob sie die Leistung für ihren unternehmerischen oder ihren hoheitlichen Bereich bezieht, ob ihr eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) erteilt worden ist sowie von der Art der Leistung.

1. Grundsätze

Bezieht die jPdöR eine sonstige Leistung von einem Unternehmer mit Sitz im Ausland, ist grundsätzlich der Status der jPdöR für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung entscheidend.

1.1. Die jPdöR ist nicht unternehmerisch tätig und ihr ist keine USt-IdNr. erteilt worden. Der leistende Unternehmer erbringt die Leistung dort, wo er sein Unternehmen betreibt (§ 3 a Abs. 1 UStG). Folglich hat er die Leistung nach dem Recht seines Staates zu besteuern und der jPdöR eine Rechnung mit ausländischer Umsatzsteuer zu erteilen. Die jPdöR hat in Deutschland keine steuerlichen Pflichten zu erfüllen.

1.2. Die jPdöR ist nicht unternehmerisch tätig und ihr ist eine USt-IdNr. erteilt worden. Der jPdöR ist die USt-IdNr. vom Bundeszentralamt für Steuern erteilt worden, weil sie einen Gegenstand von einem Unternehmer mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union erworben hat und die jPdöR den Erwerb als innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 a Abs. 1 Nr. 2 b UStG) der deutschen Umsatzbesteuerung unterwerfen muss.

Beim Bezug einer sonstigen Leistung gilt die nichtunternehmerisch tätige jPdöR, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist, nach der Gleichstellungsfiktion in § 3 a Abs. 2 Satz 3 UStG als Unternehmer. Der leistende Unternehmer erbringt die Leistung dort, wo die jPdöR ihren Sitz hat. Folglich unterliegt die Leistung der deutschen Umsatzsteuer. Die jPdöR ist Steuerschuldner (§ 13 b Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 1. Halbsatz UStG, ab 1. Juli 2010: § 13 b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 1. Halbsatz UStG) und hat die Umsatzsteuer anzumelden und zu bezahlen. Sie muss dem leistenden Unternehmer gegenüber die USt-IdNr. verwenden, damit der leistende Unternehmer den Leistungsort zutreffend bestimmen kann.

1.3. Die jPdöR ist unternehmerisch tätig im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Ihr sind für diesen Betrieb und/oder für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe ihrer hoheitlich tätigen Organisationseinheiten USt-IdNr. erteilt worden.

1.3.1. Bezieht die in Tz. 1.3 beschriebene jPdöR die Leistung für ihren hoheitlichen Bereich, erbringt der leistende Unternehmer die Leistung dort, wo er sein Unternehmen betreibt (§ 3 a Abs. 1 UStG). Folglich hat er die Leistung nach dem Recht seines Staates zu besteuern und der jPdöR eine Rechnung mit ausländischer Umsatzsteuer zu erteilen. Die jPdöR hat in Deutschland keine steuerlichen Pflichten zu erfüllen.

Die jPdöR darf keine USt-IdNr. verwenden, weder die, die ihr für ihren Betrieb gewerblicher Art bzw. ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erteilt worden ist, noch die, die ihrer Organisationseinheit erteilt worden ist. Denn die jPdöR bezieht die sonstige Leistung für den hoheitlichen Bereich. Verwendet die jPdöR eine USt-IdNr. besteht die Gefahr des Steuerausfalls. Der leistende Unternehmer wird die Leistung zu Unrecht in seinem Staat nicht der Umsatzsteuer unterwerfen, da er davon ausgehen wird, dass die jPdöR die Leistung für ihren unternehmerischen Bereich bezieht.

1.3.2. Bezieht die in Tz. 1.3 beschriebene jPdöR die Leistung für ihren unternehmerischen Bereich, ist Leistungsort dort, wo die jPdöR ihren Sitz hat (§ 3 a Abs. 2 UStG). Die Leistung unterliegt der deutschen Umsatzsteuer. Die jPdöR ist Steuerschuldner (§ 13 b Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 1. Halbsatz UStG, ab 1. Juli 2010: § 13 b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 1. Halbsatz UStG) und hat die Umsatzsteuer anzumelden und zu bezahlen. Sie muss dem leistenden Unternehmer gegenüber die USt-IdNr. verwenden, damit der leistende Unternehmer den Leistungsort zutreffend bestimmen kann.

2. Ausnahmen

Von den Grundsätzen nach Tz. 1. gibt es zahlreiche Ausnahmen, die in der Anlage dargestellt sind. Befindet sich danach der Ort der sonstigen Leistung in Deutschland, unterliegt die Leistung der deutschen Umsatzsteuer. Die jPdöR ist Steuerschuldner (§ 13 b Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 1. Halbsatz UStG, ab 1. Juli 2010: § 13 b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 1. Halbsatz UStG) und hat die Umsatzsteuer anzumelden und zu bezahlen. Ist die jPdöR Unternehmer und bezieht sie die Leistung für ihr Unternehmen oder gilt sie nach der Gleichstellungsfiktion in § 3 a Abs. 2 Satz 3 UStG als Unternehmer, muss sie dem leistenden Unternehmer gegenüber die USt-IdNr. verwenden, damit der leistende Unternehmer den Leistungsort zutreffend bestimmen kann. Ist die jPdöR kein Unternehmer oder bezieht sie die Leistung für ihren hoheitlichen Bereich, darf sie keine USt-IdNr. verwenden. Verwendet die jPdöR eine USt-IdNr., besteht die Gefahr des Steuerausfalls. Der leistende Unternehmer wird die Leistung zu Unrecht in seinem Staat nicht der Umsatzsteuer unterwerfen, da er davon ausgehen wird, dass die jPdöR die Leistung für ihren unternehmerischen Bereich bezieht.

Anlage

Bestimmung des Ortes von sonstigen Leistungen, die seit dem 1.1.2010 durch im Ausland ansässige Unternehmer an inländische juristische Personen öffentlichen Rechts ausgeführt werden

	Art der bezogenen Leistung und Leistender Unternehmer	jPdöR ist kein Unternehmer und hat keine USt-IdNr.	jPdöR ist kein Unternehmer, hat aber USt-IdNr.	jPdöR ist Unternehmer und bezieht Leistung für hoheitlichen Bereich	jPdöR ist Unternehmer und bezieht Leistung für unternehmerischen Bereich
Grundsatz					
1.	nicht unter 2. bis 19. aufgeführte sonstige Leistungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Sitzort Leistender Ausland (§ 3 a Abs. 1 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)	Sitzort Leistender Ausland (§ 3 a Abs. 1 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)
Ausnahmen					
2.	Leistung in Zusammenhang mit einem Grundstück durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Belegenheit Grundstück (§ 3 a Abs. 3 Nr. 1 UStG)	Belegenheit Grundstück (§ 3 a Abs. 3 Nr. 1 UStG)	Belegenheit Grundstück (§ 3 a Abs. 3 Nr. 1 UStG)	Belegenheit Grundstück (§ 3 a Abs. 3 Nr. 1 UStG)
3.	kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch EU-Unternehmer	Ort der Übergabe des Fahrzeugs (§ 3 a Abs. 3 Nr. 2 UStG)	Ort der Übergabe des Fahrzeugs (§ 3 a Abs. 3 Nr. 2 UStG)	Ort der Übergabe des Fahrzeugs (§ 3 a Abs. 3 Nr. 2 UStG)	Ort der Übergabe des Fahrzeugs (§ 3 a Abs. 3 Nr. 2 UStG)
4.	kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch Drittlandsunternehmer zur Nutzung im Inland	Inland (§ 3 a Abs. 6 Nr. 1 UStG)	Inland (§ 3 a Abs. 6 Nr. 1 UStG)	Inland (§ 3 a Abs. 6 Nr. 1 UStG)	Inland (§ 3 a Abs. 6 Nr. 1 UStG)
5.	langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch Drittlandsunternehmer zur Nutzung im Inland	Inland (§ 3 a Abs. 6 Nr. 1 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)	Inland (§ 3 a Abs. 6 Nr. 1 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)
6.	kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer bis 31. Dezember 2010	Ort der Tätigkeit (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 a UStG)	Ort der Tätigkeit (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 a UStG)	Ort der Tätigkeit (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 a UStG)	Ort der Tätigkeit (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 a UStG)

	Art der bezogenen Leistung und Leistender Unternehmer	jPdöR ist kein Unternehmer und hat keine USt-IdNr.	jPdöR ist kein Unternehmer, hat aber USt-IdNr.	jPdöR ist Unternehmer und bezieht Leistung für hoheitlichen Bereich	jPdöR ist Unternehmer und bezieht Leistung für unternehmerischen Bereich
7.	kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer ab 1. Januar 2011 (Gesetzgebungsverfahren zu Art. 4 Nr. 4 a JStG 2010)	Ort der Tätigkeit (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 a UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)	Ort der Tätigkeit (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 a UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)
8.	Abgabe von Speisen und Getränken im Inland durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort der Abgabe Inland (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 b UStG)	Ort der Abgabe Inland (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 b UStG)	Ort der Abgabe Inland (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 b UStG)	Ort der Abgabe Inland (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 b UStG)
9.	Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und deren Begutachtung durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort der Tätigkeit (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 c UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)	Ort der Tätigkeit (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 c UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)
10.	Vermittlungsleistung durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort des vermittelten Umsatzes (§ 3 a Abs. 3 Nr. 4 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)	Ort des vermittelten Umsatzes (§ 3 a Abs. 3 Nr. 4 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)
11.	Einräumung der Eintrittsberechtigung zu kulturellen, künstlerischen und ähnlichen Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer ab 1. Januar 2011 (Gesetzgebungsverfahren zu Art. 4 Nr. 4 a JStG 2010)	Sitzort Leister Ausland (§ 3 a Abs. 1 UStG)	Ort der Veranstaltung (§ 3 a Abs. 3 Nr. 5 UStG)	Sitzort Leister Ausland (§ 3 a Abs. 1 UStG)	Ort der Veranstaltung (§ 3 a Abs. 3 Nr. 5 UStG)
12.	auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung durch Drittlandsunternehmer	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 5 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 5 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)
13.	in § 3 a Abs. 4 Nr. 1 – 10 UStG genannte Leistungen (z. B. Beratungs- und Datenverarbeitungsleistungen) durch Drittlandsunternehmer zur Nutzung oder Auswertung im Inland	Inland (§ 3 a Abs. 6 Nr. 2 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)	Sitzort Leister Ausland (§ 3 a Abs. 1 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)

	Art der bezogenen Leistung und Leistender Unternehmer	jPdöR ist kein Unternehmer und hat keine USt-IdNr.	jPdöR ist kein Unternehmer, hat aber USt-IdNr.	jPdöR ist Unternehmer und bezieht Leistung für hoheitlichen Bereich	jPdöR ist Unternehmer und bezieht Leistung für unternehmerischen Bereich
14.	Telekommunikations- sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen durch Drittlandsunternehmer zur Nutzung im Inland	Inland (§ 3 a Abs. 6 Nr. 3 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)	Inland (§ 3 a Abs. 6 Nr. 3 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)
15.	in § 3 a Abs. 8 UStG in der ab 1. Januar 2011 geltenden Fassung (Gesetzgebungsverfahren zu Art. 4 Nr. 4 c JStG 2010) genannte im Drittland genutzte oder ausgewertete Leistung (z. B. Güterbeförderung, Arbeit an oder Begutachtung von beweglichen körperlichen Gegenständen) durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Je nach Leistung entsprechend dieser Tabelle z. B. (§ 3 b oder § 3 a Abs. 3 Nr. 3 c UStG)	Drittland (§ 3 a Abs. 8 UStG)	Je nach Leistung entsprechend dieser Tabelle z. B. (§ 3 b oder § 3 a Abs. 3 Nr. 3 c UStG)	Drittland (§ 3 a Abs. 8 UStG)
16.	Personenbeförderung durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Inland, soweit die Beförderungsstrecke im Inland liegt (§ 3 b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG)	Inland, soweit die Beförderungsstrecke im Inland liegt (§ 3 b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG)	Inland, soweit die Beförderungsstrecke im Inland liegt (§ 3 b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG)	Inland, soweit die Beförderungsstrecke im Inland liegt (§ 3 b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG)
17.	Güterbeförderung durch EU- oder Drittlandsunternehmer innerhalb eines Staates	Inland, wenn die Beförderungsstrecke im Inland liegt (§ 3 b Abs. 1 Satz 3 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)	Inland, wenn die Beförderungsstrecke im Inland liegt (§ 3 b Abs. 1 Satz 3 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)
18.	innergemeinschaftliche Güterbeförderung durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort des Beginns der Beförderung (§ 3 b Abs. 3 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)	Ort des Beginns der Beförderung (§ 3 b Abs. 3 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)
19.	mit einer Güterbeförderung in Zusammenhang stehende Leistungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort der Tätigkeit (§ 3 b Abs. 2 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)	Ort der Tätigkeit (§ 3 b Abs. 2 UStG)	Sitzort jPdöR Inland (§ 3 a Abs. 2 UStG)