

## Neuregelungen zum Ort der Dienstleistungen ab 2010

1. Vorliegen einer B2B- oder B2C-Leistung?.....	1
2. Grundregel .....	2
3. Grundstücksleistungen.....	2
4. Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen sowie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen .....	2
5. Restaurations- und Verpflegungsleistungen.....	3
6. Begutachtung von und Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen.....	3
7. Vermittlungsleistungen .....	4
8. Katalogleistungen.....	4
9. Weitere sonstige Leistungen .....	4
10. Rechnungsstellung und Zusammenfassende Meldung.....	6

Die Regeln zum Ort der Besteuerung sonstiger Leistungen sind durch das sog. "Mehrwertsteuerpaket" neu gefasst worden. Durch das Paket wurde die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL), die die europarechtliche Grundlage für das harmonisierte Umsatzsteuerrecht darstellt, geändert. In Deutschland wurden die Neuregelungen im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) umgesetzt. Sie gelten grundsätzlich ab dem 1. Januar 2010. Einige Vorschriften treten jedoch erst später in Kraft, auf sie wird im weiteren Verlauf gesondert verwiesen.

Die umsatzsteuerliche Behandlung von "sonstigen Leistungen", das heißt insbesondere Dienstleistungen, ist von der Bestimmung des jeweiligen Leistungsortes abhängig. Diese Zuordnung ist im internationalen Geschäftsverkehr entscheidend dafür, ob das deutsche oder ein ausländisches Umsatzsteuerrecht angewendet werden muss. Ausschlaggebend für die Feststellung des Leistungsortes sind dabei Leistungsform und Status des Leistungsempfängers. Unterschieden werden müssen daher Leistungen an steuerpflichtige Unternehmer (sog. "B2B-Leistung", business to business) und an nicht steuerpflichtige Personen (sog. "B2C-Leistung", business to customer). Für beide Empfängerkreise gibt es künftig eine Grundregel (vgl. Punkt 2.), die immer dann gilt, wenn keine speziellere Regel anwendbar ist (vgl. Punkte 3. bis 9.). Bei der Prüfung jeder Leistungsart sind also stets die Sonderregeln im Auge zu behalten. Die bisher in einigen Fällen gegebene Möglichkeit, den Leistungsort durch Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Staates zu verlagern, wird aufgehoben.

### 1. Vorliegen einer B2B- oder B2C-Leistung?

Eine sonstige Leistung ist als B2B-Leistung zu behandeln, wenn sie "an einen Unternehmer für dessen Unternehmen" ausgeführt wird. Als Unternehmer gilt des Weiteren eine "nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist", § 3a Absatz 2 S. 1, 3 Umsatzsteuergesetz (UStG). Entsprechend liegt eine B2C-Leistung vor, wenn der Empfänger eine Privatperson oder eine juristische Person ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist. Die genaue Zuordnung kann mitunter schwierig sein, insbesondere bei der Frage, wann ein Unternehmer eine Leistung "für sein Unternehmen" in Anspruch nimmt (die MwStSystRL spricht von "Steuerpflichtigen, die als solche handeln"). Nach der Gesetzesbegründung zum JStG 2009 kann der leistende Unternehmer davon ausgehen, dass die Leistung für den unternehmerischen Bereich bezogen wird, wenn der Leistungsempfänger eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet.

## 2. Grundregel

Im neuen Recht spiegelt sich die bisher gängige Unterscheidung zwischen B2B und B2C-Leistungen schon in der Grundregel wider.

### B2B-Leistungen

Anders als nach bisherigem Recht (Sitzort des leistenden Unternehmers) gilt künftig bei B2B-Umsätzen als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Sitzort des Leistungsempfängers. Die Leistungen zwischen Unternehmern sind daher an dem Ort zu versteuern, an dem der Empfänger sein Unternehmen betreibt (Empfängerortprinzip), § 3a Absatz 2 S. 1 UStG. Dieses Ergebnis entspricht dem Grundsatz, dass die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer anzusehen ist: Eine Leistung wird dort in Anspruch genommen - "verbraucht" -, wo der Empfänger ist. Der Ort des Leistenden ist dabei nicht entscheidend.

Wird die Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmens geleistet, ist der Ort dieser Betriebsstätte maßgebend, § 3a Absatz 2 S. 2 UStG. Jedoch ist nicht jede Geschäftseinrichtung gleich als Betriebsstätte anzusehen: Der umsatzsteuerliche Begriff der Betriebsstätte (die MwStSystRL spricht von "festen Niederlassungen") erfordert einen gewissen Mindestbestand an Personal- und Sachmitteln, der eine eigenständige Tätigkeit ermöglicht.

### B2C-Leistungen

Für Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige (B2C-Umsätze) bleibt es bei dem Grundsatz, dass der Leistungsort dort ist, wo der leistende Unternehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (bzw. Sitz der festen Niederlassung, wenn die Leistung von einer festen Niederlassung aus erbracht wird).

Die Besteuerung ist an dem Ort vorzunehmen, an dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt, § 3a Absatz 1 S. 1 UStG.

## 3. Grundstücksleistungen

Grundstücksleistungen sind solche nach § 4 Nr. 12 UStG (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken), Leistungen im Zusammenhang mit Veräußerung oder Erwerb von Grundstücken oder Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung, Koordinierung oder Ausführung von Bauleistungen dienen. Bei den Grundstücksleistungen haben sich keine inhaltlichen Änderungen zur alten Rechtslage ergeben.

### B2B- und B2C-Leistungen

Leistungen mit Grundstücksbezug gelten als dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt (Belegenheitsort), § 3a Absatz 3 Nr. 1 UStG. Eine Differenzierung zwischen B2B und B2C-Leistungen gibt es hier nicht.

## 4. Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen sowie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen

Dieser Leistungskatalog wurde in Umsetzung der jüngeren EuGH-Rechtsprechung um Messe- und Ausstellungsleistungen erweitert. Bei der Einordnung der einzelnen Leistungen ist zu beachten, dass die Übertragung von Nutzungsrechten an Urheberrechten und ähnlichen Rechten nicht erfasst ist, sondern als "Katalogleistung" (vgl. hierzu Ziffer 8) gilt.

Inhaltliche Änderungen zur bisherigen Rechtslage ergeben sich ab 2011, wo die Anforderungen sich - mit Ausnahme der Leistungen im B2C-Bereich - vollständig ändern.

#### **4.1 Rechtslage bis 31.12.2010**

##### **B2B- und B2C-Leistungen**

Für diese Leistungen ist bis Ende 2010 der Ort maßgeblich, wo die Leistung vom Unternehmer tatsächlich erbracht wird (Tätigkeitsort), § 3a Absatz 3 Nr. 3 a) UStG. Eine Differenzierung zwischen B2B- und B2C-Leistungen ist nicht erforderlich.

#### **4.2 Rechtslage ab 01.01.2011**

##### **B2B-Leistungen**

Hier wird für B2B-Leistungen mit der Grundregel das Empfängerortprinzip gelten.

##### **B2C-Leistungen**

Bei B2C-Leistungen wird der Ort maßgeblich bleiben, an dem die Leistung vom Unternehmer tatsächlich erbracht wird (Tätigkeitsort).

##### **Sonderfall Zugangsberechtigungen**

Eine Sonderregel gilt jedoch für Zugangsberechtigungen (in B2B- und B2C-Fällen): Hier wird der Veranstaltungsort maßgebend sein.

#### **5. Restaurations- und Verpflegungsleistungen**

Eine Restaurationsleistung liegt in der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle. Bei der Zuordnung dieser Leistungen ist auf die Abgrenzung zur Lieferung von Speisen und Getränken zu achten: Diese stellt keine sonstige Leistung dar und ist als Warenlieferung zu behandeln. Die Abgrenzungskriterien hat das BMF in einem Schreiben vom 16.10.2008 (IV B 8 - S 7100/07/10050) erläutert.

War bisher der Sitzort des Leistenden maßgeblich, ist zukünftig zwischen Restaurations- und Reiseverpflegungsleistungen zu unterscheiden.

##### **Restaurationsleistungen (Verzehr an Ort und Stelle)**

Hier wird in allen Fällen der Tätigkeitsort maßgeblich, § 3a Absatz 3 Nr. 3 b) UStG. Eine Differenzierung zwischen B2B und B2C-Leistungen gibt es hier nicht.

##### **Reiseverpflegungsleistung (an Bord eines Schiffes, Flugzeugs oder Eisenbahn)**

Werden die Leistungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erbracht, richtet sich der Besteuerungs ort nach dem Abgangsort, § 3e Absatz 1 UStG.

Bei Drittlandsbezug ist demgegenüber der Tätigkeitsort maßgeblich, § 3a Absatz 3 Nr. 3 b) UStG. Dies bedeutet, dass der Zeitpunkt des Servierens entscheidend ist.

Beispiel: Auf einer Zugfahrt von Freiburg nach Bern ist also entweder deutsches oder schweizerisches Recht anzuwenden - je nachdem wie schnell serviert wird.

#### **6. Begutachtung von und Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen**

In diese Kategorie fallen insbesondere Werkleistungen in Gestalt der Bearbeitung oder Verarbeitung von beweglichen Gegenständen. Hier ist die Werkleistung von der Werklieferung abzugrenzen: Werden bei der Be- oder Verarbeitung selbstbeschaffte Stoffe verwendet, die nicht nur unwesentliche Zutaten sind, liegt eine Werklieferung vor.

Eine Verlagerung des Leistungsortes durch Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist nicht mehr möglich.

### **B2B-Leistungen**

Hier ist mit der Grundregel der Sitz des Leistungsempfängers maßgeblich (Empfängerort), § 3a Absatz 2 UStG.

### **B2C-Leistungen**

Bei Nichtsteuerpflichtigen bleibt wie bisher der Ort der Leistungserbringung relevant, § 3a Absatz 3 Nr. 3. c) UStG.

## **7. Vermittlungsleistungen**

Bei Vermittlungsleistungen ist immer zu prüfen, ob nicht eine speziellere Vorschrift einschlägig ist. So stellen etwa die Leistungen von Grundstücksmaklern eine grundstücksbezogene Leistung dar, die sich nach dem Belegenheitsort (vgl. hierzu Ziffer 3) richtet. Die bisherige Möglichkeit, eine Verlagerung des Leistungsortes durch Verwendung einer Umsatzsteueridentifikationsnummer vorzunehmen, entfällt.

### **B2B-Leistungen**

Hier ist mit der Grundregel der Sitz des Leistungsempfängers maßgeblich (Empfängerort), § 3a Absatz 2 UStG.

### **B2C-Leistungen**

Bei nichtsteuerpflichtigen Empfängern bleibt wie bisher der Ort des vermittelten Umsatzes relevant, § 3a Absatz 3 Nr. 4 UStG.

## **8. Katalogleistungen**

Katalogleistungen sind eine Reihe von in § 3 Absatz 4 UStG "katalogmäßig" aufgelisteten Leistungen. Hierher gehören insbesondere die Einräumung von Rechten, die Öffentlichkeitsarbeit, Beratungsleistungen, Datenverarbeitung oder die Personalgestellung. Anders als bisher stellt jedoch die Vermittlung einer Katalogleistung keine solche mehr dar, sondern wird bei Nichtunternehmern von § 3a Absatz 3 Nr. 4 UStG erfasst (vgl. oben unter Ziffer 7.). Ansonsten ergeben sich durch die neuen Regeln keine inhaltlichen Änderungen. Jedoch ist die Systematik eine andere: Der "Katalog" ist im neuen Recht nur noch für private Drittlandempfänger relevant, da alle übrigen Fälle von den jeweiligen Grundregeln erfasst werden.

### **B2B-Leistungen**

Hier ist mit der Grundregel der Sitz des Leistungsempfängers maßgeblich (Empfängerort), § 3a Absatz 2 UStG.

### **B2C-Leistungen**

Bei diesen Leistungen ist danach zu differenzieren, ob der private Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz innerhalb der EU oder in einem Drittland hat. Sitzt er innerhalb der EU, gilt mit der Grundregel der Ort des leistenden Unternehmens, § 3a Absatz 1 UStG. Hat er aber seinen Sitz im Drittland, ist der Ort seines Sitzes im Drittland maßgeblich (Empfängerort), § 3a Absatz 4 UStG.

## **9. Weitere sonstige Leistungen**

Neben den bereits dargestellten, gängigen sonstigen Leistungen beinhaltet das neue Recht auch eine Reihe von Sonderregeln für bestimmte Sachverhalte. Dies betrifft insbesondere

Beförderungsleistungen jeglicher Art sowie Telekommunikationsleistungen. Da die einzelnen Regelungsalternativen recht kompliziert aufgebaut sind, werden die Inhalte nachfolgend zur besseren Übersichtlichkeit stichpunktartig dargestellt.

### **9.1 Telekommunikation, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Dienstleistungen, § 3 Absatz 4 Nrn. 11 - 14 UStG**

Neben den nachfolgend aufgeführten Regeln existieren noch weitere Sonderregeln für leistende Unternehmer, die ihren Sitz im Drittland haben (§ 3a Absatz 5 und 6 UStG). Diese sind hier nicht aufgeführt.

B2B: Empfängerort, § 3a Absatz 2 UStG

B2C, C in EU: Sitzort des leistenden Unternehmers, § 3a Absatz 1 UStG

B2C, C in Drittland: Empfängerort, § 3a Absatz 4 Nrn. 12-14 UStG

B2C ab 01.01.2015: Empfängerort

### **9.2 Personenbeförderung**

Maßgeblich ist der Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Strecke jeweils stattfindet, § 3b Absatz 1 UStG. Eine Differenzierung zwischen B2B und B2C ist nicht erforderlich. Inhaltlich ergeben sich für diese Leistungen keine Änderungen.

### **9.3 Nicht innergemeinschaftliche Güterbeförderung (lokale und mit Drittlandbezug) und hiermit im Zusammenhang stehende Leistungen (zum Beispiel Be- und Entladen, Umschlagen)**

Anders als bisher ist in diesem Bereich eine Differenzierung nach B2B und B2C erforderlich. Eine Aufteilung nach gefahrener Wegstrecke ist nicht mehr in jedem Fall erforderlich.

Beförderung B2B: Empfängerort, § 3a Absatz 2 UStG

Beförderung B2C: Ortsbestimmung nach zurückgelegter Strecke, § 3b Absatz 1 S. 3 UStG

Nebenleistung B2B: Empfängerort, § 3a Absatz 2 UStG

Nebenleistung B2C: Tätigkeitsort, § 3b Absatz 2 UStG

### **9.4 Innersgemeinschaftliche Güterbeförderung und hiermit im Zusammenhang stehende Leistungen (zum Beispiel Be- und Entladen, Umschlagen)**

Auch hier wird eine Differenzierung nach B2B und B2C erforderlich. Eine Verlagerung des Leistungsortes durch Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist nicht mehr möglich. Die bisherige Sonderregel für Vermittlungen von innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen und deren Nebentätigkeiten ist weggefallen. Diese Vermittlungen unterfallen künftig dem Empfängerortprinzip (B2B, § 3a Absatz 2 UStG) oder dem Ort des vermittelten Umsatzes (B2C, § 3a Absatz 3 Nr. 4 UStG).

Beförderung B2B: Empfängerort, § 3a Absatz 2 UStG

Beförderung B2C: Abgangsort der Beförderung, § 3b Absatz 3 UStG

Nebenleistung B2B: Empfängerort, § 3a Absatz 2 UStG

Nebenleistung B2C: Tätigkeitsort, § 3b Absatz 2 UStG

## 9.5 Vermietung von Beförderungsmitteln

Bei diesen Leistungen ist zu unterscheiden, ob die Vermietung über einen kürzeren (weniger als 30 Tage, bei Wasserfahrzeugen weniger als 90 Tage) oder längeren Zeitraum erfolgt und ob eine Vermietung an einen Unternehmer oder einen Privaten erfolgt.

- Kurzer Zeitraum in B2B und B2C-Fällen:
  - Ort, an dem das Beförderungsmittel zur Verfügung gestellt wird, § 3a Absatz 3 Nr. 2 UStG
- Längerer Zeitraum in B2B-Fällen:
  - Empfängerort, § 3a Absatz 2 UStG
- Längerer Zeitraum in B2C-Fällen:
  - Bis 31.12.2012: Sitzort des leistenden Unternehmers, § 3a Absatz 1 UStG
  - Ab 01.01.2013: Empfängerort
- Vermieter im Drittland:
  - Leistungsort ist das Inland (sofern die Leistung im Inland genutzt bzw. verwertet wird). Dies gilt für kurz- und langfristige Vermietung gleichermaßen, § 3a Absatz 6 Nr. 1 UStG
- Vermieter im Inland:
  - Leistungsort ist das Drittland (sofern das Fahrzeug im Drittland genutzt wird und Kunde Drittlandsunternehmer ist). Gilt für kurzfristige Vermietung von Schienenfahrzeugen, Kraftomnibussen oder Straßenfahrzeugen zur Beförderung von Gegenständen, § 3a Absatz 7 UStG

## 10. Rechnungsstellung und Zusammenfassende Meldung

Sofern sich der Leistungsort nach dem Empfängerortprinzip bestimmt, ist der leistende Unternehmer verpflichtet, in der Rechnung seine eigene sowie die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des EU-Geschäftskunden anzugeben. Es wird keine deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen. Steuerschuldner ist der (EU)-Leistungsempfänger, das heißt er führt aufgrund der Steuerbarkeit der Leistung am Empfängerort die entsprechende ausländische Umsatzsteuer ab.

Neu ist, dass leistende Unternehmen diese innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen, die im EU-Ausland besteuert werden, nun auch in der sog. Zusammenfassenden Meldung (ZM) zu deklarieren haben. Die Umsätze sind nach den einzelnen Umsatzsteuer-Identifikationsnummern zu erfassen.