

## VIII. Neuregelung zum Ort der sonstigen Leistung nach §§ 3 a ff. UStG ab 2010

## 1. Übersicht über die Neuregelung in § 3 a UStG

§ 3 a UStG [alt]	Leistung [Neuregelung]	Ort	MwSt- SystRL
<b>Abs. 1</b> [Abs. 1]	Leistungen an <b>Nichtunternehmer</b>	Unter- nehmensort	Art. 45
<b>Abs. 2</b> [neu]	<b>Leistungen an Unternehmer u. jur. Personen mit USt-IdNr.</b>	Empfänger- ort	Art. 44
<b>Abs. 3 Nr. 1</b> [Abs. 2 Nr. 1]	Leistungen im Zusammen- hang mit Grundstücken	Grund- stücksort	Art. 47
<b>Abs. 3 Nr. 2</b> [neu]	<b>Kurzfristige Vermittlung von Beförderungsmittel</b>	Übergabe- ort	Art. 56
<b>Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a</b> [Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a]	Kulturelle/unterrichtende/ sportl. etc. od. Veranstaltungen	Erbrin- gungsort	Art. 53
<b>Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b</b> [neu]	<b>Restaurationsleistungen</b>	Erbrin- gungsort	Art. 55
<b>Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c</b> [Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c]	Arbeiten an bewegl./körperl. Gegenständen <b>für Nicht- unternehmer</b>	Erbrin- gungsort	Art. 54b
<b>Abs. 3 Nr. 4</b> [Abs. 2 Nr. 4]	Vermittlung <b>für Nichtunternehmer</b>	Ort des vermittelten Umsatzes	Art. 46
<b>Abs. 4</b> [Abs. 3 u. 4.]	Immaterielle Dienstleistungen an Personen im DLG	Empfänger- ort	Art. 59
<b>Abs. 5</b> [Abs. 3 Buchst. a]	Leistungen auf elektronischem Weg durch Unternehmer im DLG an Nichtunternehmer im GG	Empfänger- ort	Art. 58

260

§ 3 a UStG [alt]	Leistung [Neuregelung]		Ort	MwSt- SystRL
<b>Abs. 6 Nr. 1</b> [§ 1 Abs. 1 Nr. 3 UStDV]	Leistungen durch im DLG ansässige Unternehmer, die im Inland genutzt oder ausgewertet werden	Lang- oder kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln	Inland	Art. 59 a
<b>Abs. 6 Nr. 2</b> [§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStDV]		Leistungen Abs. 4 S. 2 Nr. 1 bis 10 an jPdöR	Inland	Art. 59 a
<b>Abs. 6 Nr. 3</b> [§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UStDV]		Telekomm., Rundfunk/TV an Nichtunternehmer	Inland	Art. 59 b
<b>Abs. 7</b> [§ 1 Abs. 2 UStDV]	Vermietung best. Beförderungsmittel an Unternehmer im DLG		Empfängerort	Art. 59 a

**2. Systematik der Neuregelung**

261 Die Grundsystematik der Neuregelung ist denkbar einfach. Mit Ausnahme der Sonderregelungen (s. unten) sollen Leistungen an Konsumenten (Nichtunternehmer) gemäß § 3 a Abs. 1 UStG 2010 am Unternehmensort des Leistenden besteuert werden, Leistungen an Unternehmer demgegenüber nach § 3 a Abs. 2 UStG 2010 am Empfängerort.

262 Nach § 3 a Abs. 2 Satz 1 UStG 2010 soll das Empfängerortprinzip für Leistungen an Unternehmer allerdings nur gelten, wenn die Leistung für das Unternehmen des Empfängers ausgeführt wird. Nach der amtlichen Gesetzesbegründung soll der Leistende von einem Leistungsbezug für das Unternehmen des Empfängers ausgehen dürfen, wenn der Leistungsempfänger eine USt-IdNr. verwendet. Ist der Leistungsempfänger zwar Unternehmer, verwendet er jedoch die bezogene Leistung für – private Zwecke oder – andere nichtsteuerbare Zwecke wie z. B. das passive Halten von Beteiligungen, würde danach das Empfängerortprinzip des § 3 a Abs. 2 UStG nicht anzuwenden sein. Ob dies der Richtlinie entspricht, erscheint fraglich:

„Art. 43 MwStSystRL. Für die Zwecke der Anwendung der Regeln für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung gilt

1. ein Steuerpflichtiger, der auch Tätigkeiten ausführt oder Umsätze bewirkt, die nicht als steuerbare Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 angesehen werden, in Bezug auf alle an ihn erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtiger;
2. eine nicht steuerpflichtige juristische Person mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer als Steuerpflichtiger.“

„Art. 44 MwStSystRL. Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.“

**Erwägungsgrund Nr. 4 zur RL 2008/8/EG** differenziert zwischen Leistungen, die Unternehmer (Steuerpflichtige) für nicht steuerbare Tätigkeiten beziehen, und für Leistungen, die diese Personen zur persönlichen (= privaten?) Verwendung beziehen:

„Bei Dienstleistungen an Steuerpflichtige sollte die Grundregel für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung auf den Ort abstellen, an dem der Empfänger ansässig ist, und nicht auf den, an dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist. Im Hinblick auf die Regeln zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistung und um die Belastung für die wirtschaftliche Tätigkeit möglichst gering zu halten, **sollten Steuerpflichtige, die auch nichtsteuerbaren Tätigkeiten nachgehen, für alle an sie erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtige gelten**. Gleichmaßen sollten nichtsteuerpflichtige juristische Personen, die für die Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sind, als Steuerpflichtige gelten. Diese Regelungen sollten im Einklang mit den allgemeinen Regeln **nicht auf Dienstleistungen Anwendung finden, die von Steuerpflichtigen für ihre persönliche Verwendung oder die Verwendung durch ihr Personal empfangen werden.**“

Die Regelung in § 3 a Abs. 2 Satz 1 UStG 2010 entspricht m. E. nicht der MwSt-SystRL. Zwar ist das Empfängerortprinzip nur auf **Dienstleistungen an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt**, anzuwenden. Nach Art. 43 MwStSystRL **gilt** der Steuerpflichtige jedoch **in Bezug auf alle an ihn erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtiger**. Das Empfängerortprinzip ist daher m. E. nach der Richtlinie auch anzuwenden, wenn der Unternehmer Leistungen für private Zwecke oder nicht steuerbare Tätigkeiten (z. B. passive Beteiligungsverwaltung) bezieht.

Dem entspricht der Erwägungsgrund Nr. 4 insoweit, als **Steuerpflichtige, die auch nichtsteuerbaren Tätigkeiten nachgehen, für alle an sie erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtige gelten sollten**. Für die weitere Überlegung im Erwägungsgrund Nr. 4, dass das Empfängerortprinzip **nicht auf Dienstleistungen Anwendung finden soll, die von Steuerpflichtigen für ihre persönliche Verwendung oder die Verwendung durch ihr Personal empfangen werden**, ergibt sich im Gesetzeswortlaut kein Anhaltspunkt.

Für die hier vertretene Auffassung spricht auch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift. Der erste Entwurf der Kommission (KOM 2003/822 zu Art. 9; ebenso KOM 2005/334) sah für die schließlich als Art. 43 und 44 MwStSystRL in Kraft getretenen Vorschriften ausdrücklich vor, dass das Empfängerortprinzip bei Leistungen an Steuerpflichtige nicht gelten soll, wenn die Leistungen für private Zwecke bestimmt sind:

„(1) Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen gilt der Ort, an dem der Kunde den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, an den bzw. die die Dienstleistung erbracht wird.

Kann der Ort, an dem ein Steuerpflichtiger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, nicht festgestellt werden, so gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnort oder der übliche Aufenthaltsort dieses Steuerpflichtigen.

(2) Bei Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige gilt als Ort der Dienstleistung der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird.

(3) Für Zwecke der Absätze 1 und 2 gilt ein Steuerpflichtiger, der auch Tätigkeiten ausführt oder Umsätze bewirkt, die nicht als steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung angesehen werden, in Bezug auf alle an ihn erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtiger, **es sei denn, die Dienstleistungen sind für seine eigenen privaten Zwecke oder die seines Personals bestimmt.**“ (Hervorhebung hinzugefügt)

Die Streichung der Ausnahme für private Zwecke geht auf einen Änderungsantrag Nr. 5 des Europäischen Parlaments (BERICHT A6-0153/2006 über den geänderten Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (KOM (2005) 0334 – C6-0322/2005–2003/0329(CNS)) Ausschuss für Wirtschaft und Wahrung – Berichtersteller: Othmar Karas) zurück. Die Begründung hierfür lautete wie folgt:

„In der Praxis bevorzugen Unternehmen Business-to-Business anstelle von Business-to-Consumer. Es ist überflüssig, von Lieferanten zu verlangen, dass sie ausfindig machen, wozu der Empfänger die umgesetzten Waren oder Dienstleistungen nutzen möchte.“

- 265 Darüber hinaus ist es systematisch nur schwer zu begründen, aus welchen Gründen sonstige Leistungen, die eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, die über eine USt-IdNr. verfügt, für nicht unternehmerische Zwecke verwendet, dem Empfängerortprinzip unterliegt (s. Beispiel), während das Empfängerortprinzip für Leistungen an einen Unternehmer für denselben nichtunternehmerischen Zweck nicht anwendbar sein soll.

**Beispiel:**

Die englische Anwaltssozietät R erbringt Beratungsleistungen gegenüber der B-Beteiligungs-GmbH mit Sitz in Frankfurt, deren Tätigkeit sich auf das passive Halten von Beteiligungen beschränkt und die daher nicht als Unternehmer anzusehen ist. Die B-GmbH erwirbt wiederholt Büroausstattung im übrigen Gemeinschaftsgebiet. Sie hat auf die Anwendung der sog. Erwerbsschwelle gemäß § 1 a Abs. 4 UStG verzichtet und versteuert daher innergemeinschaftliche Erwerbe; hierfür wurde ihr nach § 27 a Abs. 1 Satz 3 UStG antragsgemäß eine USt-IdNr. erteilt.

**Bisher:** Die Leistung der R ist in England steuerbar, da das Empfängerortprinzip für Beratungsleistungen (§ 3 a Abs. 4 Nr. 3 UStG) bei Leistungsempfängern, die in der Gemeinschaft ansässig sind, nur gilt, wenn es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt (§ 3 a Abs. 3 UStG). Dies trifft auf die B-GmbH nicht zu.

**Ab 1. 1. 2010:** Das Empfängerortprinzip gilt nach § 3 a Abs. 2 Satz 3 UStG auch für Leistungen an nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, denen eine USt-IdNr. erteilt wurde. R erbringt daher eine in Deutschland steuerbare Leistung. Steuerschuldner ist nach dem UStG dabei R, da § 13 b UStG (Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers) nur bei Leistungen an Unternehmer und an juristische Personen des öffentlichen Rechts gilt (§ 13 b Abs. 2 Nr. 1 UStG). Dies entspricht nicht Art. 196 MwStSystRL (vgl. *Matfort* DStR 09, 297 ff., 303).

### 3. Sonderregelungen

- 266 Die Sonderregelungen unter Buchst. a)–c) gelten bis auf einige Detailregelungen im Bereich der Vermietung von Beförderungsmitteln für Leistungen an alle Empfänger ohne dass es auf deren Unternehmerstatus ankommt. Die Sonderregelungen unter Buchst. f)–k) gelten demgegenüber nur für Leistungen an Nichtunternehmer (juristische Personen ohne USt-IdNr.).

#### a) Grundstücksbezogene Leistungen (§ 3 a Abs. 3 Nr. 1 UStG 2010)

- 267 Die bisherige Regelung wird inhaltlich unverändert beibehalten. Zu beachten ist, dass Art. 47 MwStSystRL n. F. weder Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken (§ 3 a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG 2010) noch Leistungen, die der Erschließung dienen (§ 3 a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c UStG 2010) nennt.

#### b) Kulturelle/sportliche etc. und Veranstaltungsleistungen (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG 2010)

##### aa) Rechtslage ab 2010

- 268 Es kommt künftig nicht mehr auf den Ort an, an dem der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil **tätig** ist, sondern auf den Ort, an dem die Leistung tatsächlich **erbracht** wird. Maßgeblich ist nach der RL der Ort, an dem

die Leistung tatsächlich **bewirkt** (Art. 52 MwStSystRL) oder ab 2010 tatsächlich **ausgeübt** (Art. 53 MwStSystRL 2010) wird.

#### **bb) Rechtslage ab 2011**

Ab 2011 ist zwischen Leistungen an Unternehmer und an Nichtunternehmer zu differenzieren. Gegenüber Unternehmern gilt die Sonderregelung nach Art. 53 MwStSystRL nur noch für die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen. Die Rechtslage gegenüber Nichtunternehmern wird unverändert beibehalten. 269

#### **c) Vermietung von Beförderungsmitteln**

Die Neuregelung erfolgt zweistufig. 270

##### **aa) Rechtslage ab 2010**

Leistungsort für die Vermietung von Beförderungsmitteln war bisher der Unternehmensort des Vermieters (§ 3 a Abs. 1 und Abs. 4 Nr. 11 UStG). Sonderregelungen bestanden bei Vermietungen aus oder in das Drittlandsgebiet (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 2 UStDV). 271

Ab 2010 erfolgt die kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln an dem Ort, an dem es dem Empfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird (§ 3 a Abs. 3 Nr. 2 UStG 2010). Kurzfristig ist eine ununterbrochene Nutzung von nicht mehr als 30 Tagen (bei Wasserfahrzeugen 90 Tage).

Für die langfristige Vermietung gelten die allgemeinen Regelungen in § 3 a Abs. 1 und 2 UStG 2010. 272

Sonderregelungen gelten wie bisher für die Vermietung aus dem und in das Drittlandsgebiet. 273

– Bei der Vermietung durch einen im Drittlandsgebiet ansässigen Vermieter verlagert sich der Leistungsort nach § 3 a Abs. 6 Nr. 1 UStG 2010 in das Inland, wenn das Beförderungsmittel hier „genutzt oder ausgewertet“ wird. Für § 3 a Abs. 6 Nr. 1 UStG 2010 kommt es nicht an die Ansässigkeit des Mieters an. Die Vorschrift erfasst somit wie bisher Leistungen an im Gemeinschaftsgebiet und im Drittlandsgebiet ansässige Mieter (die ohne die bisherige Sonderregelung in § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStDV am Unternehmensort des Leistenden nach § 3 a Abs. 1 UStG erbracht würden). 274

§ 3 a Abs. 6 Nr. 1 UStG 2010 gilt sowohl für die kurz- als auch für die langfristige Vermietung. Zu beachten ist allerdings, dass § 3 a Abs. 6 Nr. 1 UStG 2010 nur eine von § 3 a Abs. 1, Abs. 3 Nr. 2 und Abs. 4 Satz 1 UStG 2010 abweichende Regelung trifft, so dass die Vorschrift keine Sonderregelung zu § 3 a Abs. 2 UStG enthält. Daher erfasst § 3 a Abs. 6 Nr. 1 UStG 2010 nicht die nach § 3 a Abs. 2 UStG 2010 dem Empfängerortprinzip unterliegende langfristige Vermietung an Unternehmer oder juristische Personen mit USt-IdNr.

#### **Beispiel:**

Vermietet ein im Drittlandsgebiet ansässiger Unternehmer ein Beförderungsmittel langfristig an einen z. B. in Frankreich ansässigen Unternehmer, der das Beförderungsmittel im Inland nutzt, ist die Leistung nach § 3 a Abs. 2 UStG 2010 in Frankreich, nicht aber nach § 3 a Abs. 6 Nr. 1 UStG 2010 im Inland steuerbar.

– § 3 a Abs. 7 UStG 2010 verlagert wie bisher § 1 Abs. 2 UStDV den Ort der Vermietung von Schienenfahrzeugen, Kraftomnibussen und ausschließlich zur Güterbeförderung bestimmten Straßenfahrzeugen an Unternehmer im Drittlandsgebiet für deren Unternehmen und zur Nutzung im Drittlandsgebiet in das Drittlands- 275

gebiet. Die Vorschrift gilt nur noch für die kurzfristige Vermietung, die ohne die Sonderregelung in § 3 a Abs. 7 UStG 2010 am Übergabeort (§ 3 a Abs. 3 Nr. 2 UStG) erfolgen würde, da bei einer langfristigen Vermietung die Leistung bereits nach § 3 a Abs. 2 UStG 2010 am Empfängerort erbracht wird, ohne dass es dabei auf den Ort der Nutzung ankommt.

#### bb) Rechtslage ab 2013

276 Die Regelung über die kurzfristige Vermietung gegenüber Unternehmern und Nichtunternehmern wird unverändert beibehalten und ab 2013 um Regelungen zur **langfristigen Vermietung an Nichtunternehmer** ergänzt (Art. 56 Abs. 2 MwSt-SystRL). Ab 2013 erfolgt die langfristige Vermietung von Sportbooten an Nichtunternehmer am Übergabeort und die **langfristige Vermietung aller anderen Beförderungsmittel am Empfängerort**. Bis dahin gilt in beiden Fällen die Leistung als am Unternehmensort des Leistenden (§ 3 a Abs. 1 UStG 2010) erbracht.

Im Ergebnis gelten somit für die Vermietung an Unternehmer und Nichtunternehmer weitgehend einheitliche Regelungen: Die **kurzfristige Vermietung erfolgt am Übergabeort**, die **langfristige Vermietung am Empfängerort**. Eine Sonderregelung besteht nur noch für die **langfristige Vermietung von Sportbooten an Nichtunternehmer, die am Übergabeort** steuerbar ist.

277, 278 *einstweilen frei*

#### d) Restaurationsleistungen

279 Restaurationsleistungen waren bisher am Ort des leistenden Unternehmers steuerbar (§ 3 a Abs. 1 UStG). Nach der Neuregelung kommt es auf den Ort an, an dem die Leistung tatsächlich erbracht wird (§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG 2010). Unerfindlich ist, aus welchen Gründen der nationale Gesetzgeber wieder auf den Begriff der „Abgabe von Speisen und Getränken an Ort und Stelle“ abstellt, den Art. 55 MwStSystRL nicht verwendet, zumal dieser früher auch in § 3 Abs. 9 Satz 4 und 5 UStG verwendete Begriff nach der Rechtsprechung des BFH nicht im Einklang mit der Richtlinie steht (BFH v. 10. 8. 2006, BStBl II 07, 480, und v. 26. 10. 2006, BStBl II 07, 487).

Erfolgt die Leistung an Bord eines Schiffes, eines Luftfahrzeugs oder in einer Eisenbahn während einer innergemeinschaftlichen Beförderung, kommt es auf den Abgangsort des Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet an (§ 3 e UStG 2010).

#### e) Personenbeförderung

280 Personenbeförderungsleistungen gegenüber Unternehmern und Nichtunternehmern sind wie bisher am Ort der Beförderung und somit auf der gesamten Beförderungsstrecke steuerbar, so dass bei grenzüberschreitenden Beförderungen aufzuteilen ist (§ 3 b Abs. 1 Satz 1 UStG).

#### f) Arbeiten an und Begutachtung von beweglichen körperlichen Gegenständen

281 Nach der Neuregelung kommt es auf den Ort an, an dem der Unternehmer die Arbeiten tatsächlich erbringt (s. hierzu auch oben zu 2.). Da die Regelung nur noch für Leistungen an Nichtunternehmer (und juristische Personen ohne USt-IdNr.) gilt, erfolgt die Leistung an Unternehmer (und juristische Personen mit USt-IdNr.) am Empfängerort nach § 3 a Abs. 2 UStG. Dadurch entfällt einerseits der Zwang, für eine vom Erbringungsort abweichende Ortsbestimmung eine USt-IdNr. zu verwenden (vgl. hierzu auch oben unter I.). Andererseits ist die Ortsbestimmung nach

§ 3 a Abs. 2 UStG zwingend, so dass bei Leistungen an Unternehmer keine Möglichkeit einer Besteuerung am Erbringungsort besteht.

**Beispiel:**

Der französische Unternehmer F lässt Arbeiten an einem Gegenstand durch den deutschen Unternehmer D ausführen. Die Leistung ist zwingend am Empfängerort des F steuerbar (§ 3 a Abs. 2 UStG). Es kommt nicht darauf an, ob der bearbeitete Gegenstand im Inland verbleibt

**g) Vermittlung**

Die Vermittlungsleistung wird wie bisher an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (§ 3 a Abs. 3 Nr. 4 UStG 2010). Nach der deutschen Regelung wird die Vermittlung „an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt“. Nach Art. 46 MwStSystRL „gilt der Ort, an dem der vermittelte Umsatz ... erbracht wird“, als Vermittlungsort. 282

Die Regelung ist nur noch für Leistungen an Nichtunternehmer (und juristische Personen ohne USt-IdNr.) anzuwenden, so dass die Vermittlung im Übrigen § 3 a Abs. 2 UStG 2010 unterliegt. Die bisherigen Regelungen zur Verwendung von USt-IdNrn. bei der Vermittlung (§ 3 a Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 und 3 UStG) entfallen daher. Gleichfalls entfallen die bisherigen Sonderregelungen zur Vermittlung bei der Beförderung (§ 3 b Abs. 4 und 6 UStG).

**h) Elektronische Dienstleistungen, Telekommunikationsdienstleistungen sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen**

Der Ort der elektronischen Dienstleistungen, Telekommunikationsdienstleistungen sowie der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (**E/TK/RF/TV-DL**), die im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer erbringen, wird mehrfach geändert. 283

– Die Sonderregelungen für E/TK/RF/TV-DL nach § 3 a Abs. 5 und Abs. 6 Nr. 3 UStG 2010 gelten wie bisher (§ 3 Abs. 3 a UStG und § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStDV) **nur für Leistungen gegenüber Nichtunternehmern**. Erbringt daher z.B. ein Unternehmer aus dem Drittlandsgebiet eine TK-Leistung an einen französischen Unternehmer, der diese im Inland nutzt oder auswertet, befindet sich der Leistungsort nach § 3 a Abs. 2 UStG 2010 in Frankreich, nicht aber nach § 3 a Abs. 6 Nr. 3 UStG 2010 im Inland. 284

– Aufgrund der Neuregelung werden **E-DL** drittländischer Unternehmer an in der Gemeinschaft ansässige Nichtunternehmer (und juristische Personen ohne USt-IdNr.) nach § 3 a Abs. 5 UStG 2010 wie bisher (§ 3 a Abs. 3 a UStG) am Empfängerort ausgeführt. E-DL eines im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmer an gleichfalls im Drittlandsgebiet ansässige Nichtunternehmer, die die Leistung aber im Inland nutzen oder verwerten (z.B. US-Touristen) sind daher nach § 3 a Abs. 4 und 5 UStG 2010 weiterhin nicht im Inland steuerbar. 285

– Für **TK/RF/TV-DL** drittländischer Unternehmer kommt es nach § 3 a Abs. 6 Nr. 3 UStG 2010 nicht auf die Ansässigkeit des Empfängers, sondern wie bisher (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStDV) nur auf die Nutzung/Verwertung im Inland an. Da es sich bei § 3 a Abs. 6 Nr. 3 UStG 2010 anders als bei § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStDV aber um eine von § 3 a Abs. 1 und nunmehr auch von Abs. 4 UStG (2010) abweichende Regelung handelt, gilt die Vorschrift künftig auch für Leistungen im Drittlandsgebiet ansässiger Unternehmer an gleichfalls im Drittlandsgebiet ansässige Nichtunternehmer, die die Leistung im Inland nutzen oder verwerten (z.B. US-Touristen im Inland). § 3 a Abs. 6 Nr. 3 UStG 2010 erfasst darüber hinaus wie § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStDV bisher auch Leistungen an im übrigen 286

Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer, die im Inland genutzt oder ausgewertet werden (z. B. französische Touristen).

287 Ab 2015 bestimmt sich der Ort für alle E/TK/RF/TV-DL an Nichtunternehmer nach dem Empfängerort (Art. 58 MwStSystRL). Dabei kommt es ab 2015 nicht mehr darauf an, ob der Leistende im Drittlandsgebiet oder im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist.

**i) Leistungen durch Unternehmer im DLG an jPöR im Inland**

288 Leistungen drittländischer Unternehmer an juristische Personen des öffentlichen Rechts im Inland (jPöR) sind nach § 3 a Abs. 6 Nr. 2 als im Inland ausgeführt zu behandeln, wenn es sich um Leistung nach § 3 a Abs. 4 Nr. 1 bis 10 UStG 2010 handelt, die im Inland genutzt oder ausgewertet wird. Die Regelung entspricht § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV. Zu beachten ist, dass Leistungen an jPöR mit USt-IdNr. bereits nach § 3 a Abs. 2 UStG 2010 der Besteuerung am Empfängerort unterliegen.

**j) Güterbeförderung**

289 Die Sonderregelung für die Güterbeförderung nach § 3 b UStG 2010 gilt nur noch für Leistungen an Nichtunternehmer (und juristische Personen ohne USt-IdNr.). Die Ortsbestimmung für Leistungen an Unternehmer (und juristische Personen mit USt-IdNr.) richtet sich nach § 3 a Abs. 2 UStG 2010.

**k) Nichtunternehmerische Empfänger im DLG**

290 Nahezu unverändert befindet sich der Ort der in § 3 a Abs. 4 UStG bezeichneten Leistungen an Empfänger im Drittlandsgebiet am Empfängerort. Die Regelung gilt nach § 3 a Abs. 4 UStG 2010 aber nur noch für Leistungen an Nichtunternehmer (juristische Personen ohne USt-IdNr.), da Leistungen an Unternehmer (und juristische Personen mit USt-IdNr.) bereits nach § 3 a Abs. 2 UStG 2010 dem Empfängerortprinzip unterliegen. Inhaltlich wurde aus dem bisherigen Leistungskatalog nur die Vermittlung (§ 3 a Abs. 4 Nr. 10 UStG) gestrichen.

**Übersicht über die Sonderregelungen zum Ort der sonstigen Leistung nach §§ 3 a, 3 b, 3 e UStG ab 2010**

291 I. Sonderregelungen für Leistungen an alle Empfänger			
1.	Zusammenhang mit Grundstück	Grundstücksort	§ 3 a Abs. 3 Nr. 1
2.	Kulturelle/unterrichtende/sportl. etc. od. Veranstaltungsleistung	Erbringungsort	§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a
3.	Vermietung von Beförderungsmitteln	Kurzfristig: Übergabeort	§ 3 a Abs. 3 Nr. 2
		Inland, falls Vermietg durch Unternehmer im DLG und Nutzung Inland; nur teilw. ggü Unternehm.	§ 3 a Abs. 6 Nr. 1
		DLG bei kurzfrist. Vermietg best. Fahrzeuge an Unternehm. im DLG	§ 3 a Abs. 7

4.	Restaurationsleistung	Grundsatz: Erbringungsort	§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b
		Abgangsort bei Beförderung an Bord best. Beförderungsmittel	§ 3 e Abs. 1
5.	Personenbeförderung	Beförderungstrecke	§ 3 b Abs. 1 Satz 1

<b>II. Weitere Sonderregelungen für Leistungen an Nichtunternehmer (jur. Personen ohne USt-IdNr.)</b>			
6.	Arbeiten/Begutacht. bewegl./körperl. Gegenstände	Erbringungsort	§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c
7.	Vermittlung	Ort des vermittelten Umsatzes	§ 3 a Abs. 3 Nr. 4
8.	Durch Unternehmer im DLG	Empfängerort bei elektronischen DL an Empfänger im GG	§ 3 a Abs. 5
		Inland bei Telekom-DL u. RF/TV, wenn hier genutzt/ausgewertet	§ 3 a Abs. 6 Nr. 3
9.	Durch Unternehmer im DLG an jPöR im Inland	Inland bei Leistungen i. S. v. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 bis 10 und Nutzung/Auswertung im Inland	§ 3 a Abs. 6 Nr. 2
10.	Güterbeförderung	Beförderungstrecke	§ 3 b Abs. 1 Satz 3
		NebenL: Erbringungsort	§ 3 b Abs. 2
		Innergem. Güterbefördg: Beginn	§ 3 b Abs. 3
11.	An Empfänger im DLG	Empfängerort	§ 3 a Abs. 4

§ 3 a