

Entwicklungstendenzen bei der Besteuerung von jPdÖR

Brennpunkte der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand:

„Klarstellung und Verwirrung aus der Finanzverwaltung hinsichtlich der Bestimmung des Besteuerungsortes bei Dienstleistungen ab 01. Januar 2010“

Mit der Richtlinie 2008/8/EG vom 12.02.2008¹ aus dem sog. „**Mehrwertsteuerpaket**“ wurde die Leistungsortbestimmung modifiziert. Mit Wirkung ab dem 01.01.2010 wurden im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009² daraufhin die entsprechenden Anwendungsvorschriften im deutschen Umsatzsteuerrecht (§§ 3a, 3b, 3e und 3f UStG) deutlich umgestaltet. Eine mannigfaltige Publikationenswooge³ bereicherte die notwendige Aufklärungsarbeit.

Zur Umsetzung des neuen Umsatzsteuersubstrats hat das Bundesfinanzministerium (BMF) ein umfangreiches Anwendungsschreiben veröffentlicht.

► **BMF-Schreiben vom 04.09.2009** (BStBl. I 2009 S. 1005)

<http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=2944>

In einem **ersten Schritt** mussten die in der opulenten Verwaltungsanweisung aufgetretenen System- und Weisungslücken vom BMF richtig gestellt werden.

► **BMF-Schreiben vom 08.12.2009** (BStBl. I 2009 S. 1612)

<http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=3110>

¹ ABI. L 44/11 vom 20.02.2008.

² JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl. I 2008 S. 2794).

³ Erwähnenswert: *Weimann*, „Das Mehrwertsteuerpaket 2010“, München 2009 – *Baldauf*, ZKF 4/2010, 78; *Becker/Müller-Lee*, UStB 11/2009, 320; *Connemann*, UStB 6/2009, 161; *Gerhards*, DStZ 24/2009+1-2/2010, 914 bzw. 32; *Hackmayer/Zeidler*, BBK 19/2009, 943; *Huschens*, UVR 9/2008, 272 und NWB 44/2009, 3408; *Klöttschen*, StuB 20/ 2009, 769; *Langer*, DB 9/2009, 419; *Monfort*, DStR 7+27/2009, 297 bzw. 1261; *Nieskens*, UR 18/2008, 677; *Radeisen*, DB 42/2009, 2229; *Walkenhorst*, UStB 10+11/ 2009, 296 bzw. 332.

In der bisherigen Rz. 14 führte das BMF-Schreiben vom 04.09.2009 aus, dass der zwischenunternehmerische Leistungsaustausch (sog. „B2B-Umsätze“) nur bei Leistungsbezügen für den steuerbaren (unternehmerischen) Tätigkeitsbereich zur Anwendung kommen soll. Ungeklärt war noch die Rechtsfolge bei „Mischbezügen“.

► **BEISPIEL** (Behandlung von „Mischbezügen“):⁴

Die norddeutsche Stadt D betätigt sich neben ihrem hoheitlichen Bereich auch unternehmerisch in Form von „Betrieben gewerblicher Art“. Von dem in Dänemark ansässigen Datenverarbeitungsunternehmen DK bezieht die Stadt **IT-technische Beratungs- und Datenverarbeitungsleistungen**, die sowohl ihren hoheitlichen als auch ihren unternehmerischen Bereich betreffen.

Problemstellung:

Für die D stellt sich die Frage, ob sie hinsichtlich der bezogenen Leistung anteilig (bezogen auf den unternehmerischen Verwertungsanteil) oder gar vollumfänglich von einer Ortsverlagerung nach Deutschland ausgehen soll und dementsprechend anteilig oder vollumfänglich die Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG zu übernehmen hat.

Erläuterung:

Während zur alten Rechtslage Abschnitt 38 Abs. 1 Satz 4 UStR 2008 eine einheitliche Beurteilung solcher „Mischbezüge“ als vollumfänglich für den unternehmerischen Bereich bezogen verfügte, musste die D nach den Ausführungen der Rz. 19 zur neuen Rechtslage von einer Aufteilung ausgehen. Andererseits legt das Beispiel in Rz. 16 die Vermutung nahe, die D könne durch Leistungsbezug unter ihrer USt-IdNr. eine vollumfängliche Besteuerungsverlagerung nach Deutschland erzielen.

Das BMF-Schreiben vom 08.12.2009 ergänzt die bisherige Rz. 14 nun um einen Absatz. Darin wird in Anlehnung an Abschnitt 38 Abs. 1 Satz 4 UStR 2008 verfügt, dass bei den ihrer Art nach unter § 3a Abs. 2 UStG 2010 fallenden sonstigen „Mischleistungen“ der Leistungsort einheitlich gemäß § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG 2010 zu bestimmen sei.

Im Beispielsfall unterliegen die Beratungs- sowie Datenverarbeitungsleistungen somit vollumfänglich der deutschen Umsatzbesteuerung und es kommt – wie bereits von § 13b Abs. 2 Satz 3 UStG festgestellt wird – insgesamt zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf D.

Hinweis:

Die ergänzende BMF-Formulierung wurde lückenlos in den Entwurf der Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) 2011 übernommen.⁵

⁴ Vgl. *Nieskoven*, GSt 2/2010, 59.

⁵ Abschnitt 33a Abs. 8 UStR 2011-E (→ siehe Anhang).

Diese **klarstellende Interpretation des BMF** betrifft nebenbei bemerkt nicht nur die öffentlich-rechtlichen Steuersubjekte (z.B. Gebietskörperschaften, Hochschulen, Anstalten und Stiftungen), sondern in gleicher Weise auch privatrechtliche Leistungsempfänger (z.B. vermögensverwaltende Holdinggesellschaften sowie gemeinnützige Vereine und Stiftungen), die sich sowohl nichtunternehmerisch als auch unternehmerisch betätigen können.

Als brisante Problemzone bezüglich der Bestimmung des Ortes der Umsatzbesteuerung von Dienstleistungen ist danach weiterhin geblieben, dass für die sich **partiell unternehmerisch betätigenden juristischen Personen** (des öffentlichen und privaten Rechts) hinsichtlich ihrer ausschließlich den nichtunternehmerischen Bereich betreffenden Leistungsbezüge weder § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG 2010 (da nicht für den unternehmerischen Bereich), noch § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG 2010 (da kein vollumfänglicher nichtunternehmerisch tätiger Leistungsempfänger) zur Anwendung kommt.

Dieses **Umsatzsteuerdilemma** resultiert daraus, dass der deutsche Gesetzgeber mit § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG 2010 nur Artikel 43 Nr. 2 MwStSystRL 2010, d.h. die Unternehmerfiktion für eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person mit USt-IdNr. vollständig umgesetzt hat. Der Artikel 43 Nr. 1 MwStSystRL 2010, der für Steuerpflichtige (Unternehmer) Anwendung findet, die sowohl über einen unternehmerischen Tätigkeitsbereich als auch über eine nichtunternehmerische Sparte verfügen („gemischt tätige Unternehmer“), wurde durch das JStG 2009 jedoch nicht umgesetzt.

Mit einer lückenlosen Umsetzung des Artikel 43 MwStSystRL 2010 in das nationale Umsatzsteuerrecht wäre allein für die Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 2 UStG 2010 die Unternehmereigenschaft entscheidend gewesen, die auch den nichtunternehmerisch motivierten Leistungsbezug gleichsam „infiziert“ – unabhängig von den Relationen (d.h. auch bei „kleinem“ unternehmerischen und „großem“ nichtunternehmerischen Bereich). Im Ergebnis würde das bedeuten, dass die öffentliche Hand somit „normalen“ Unternehmern gleichgestellt werden könnte.⁶

Die **eingeschränkte Richtlinien-Umsetzung** kann der nachfolgenden Gegenüberstellung entnommen werden:

Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie 2010	Umsatzsteuergesetz 2010
<p style="text-align: center;">Artikel 43 MwStSystRL 2010</p> <p>Für die Zwecke der Anwendung der Regeln für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung gilt</p> <p>1. ein Steuerpflichtiger, der auch Tätigkeiten ausführt oder Umsätze bewirkt, die nicht als steuer-</p>	<p style="text-align: center;">§ 3a Abs. 2 UStG 2010</p> <p>Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Absätze 3 bis 7 und der §§ 3b, 3e und 3f an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.</p>

⁶ Vgl. *Gerhards*, DStZ 1-2/2010, S. 33; *Becker/Müller-Lee*, UStB 11/2009, S. 324; *Volkmann*, DStR 19/2010, S. 969.

<p>bare Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 angesehen werden, in Bezug auf alle an ihn erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtiger;</p> <p>2. eine nicht steuerpflichtige juristische Person mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer als Steuerpflichtiger.</p>	<p>Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend bei einer sonstigen Leistung an eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist.</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Diese unzureichende Umsetzung nimmt der Vorgabe des Artikels 43 Nr. 1 MwSt-SystRL 2010 gerade die gewollte **Vereinfachung bei der Anwendung der neuen Ortsbestimmung** und steht zudem in einem eklatanten Widerspruch zur aktuellen Rechtsprechung.⁷

Somit führt die nationale Rechtslage aktuell zu einer **abstrusen Gemengelage**:

- Eine ausschließlich nichtunternehmerisch tätige juristische Person, die eine USt-IdNr. besitzt, unterliegt nach § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG 2010 dem Empfängersitzprinzip.
- Eine partiell unternehmerisch tätige juristische Person unterliegt nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG 2010 hingegen nur bezüglich des Dienstleistungsbezugs für den unternehmerischen Bereich dem Empfängersitzprinzip, auch wenn diese juristische Person eine USt-IdNr. besitzt.

► **BEISPIEL:**

Ein in Österreich ansässiges Unternehmen U vereinbart mit der deutschen Stadt S die **Gestellung von Fachpersonal** ausschließlich für den Hoheitsbereich der S. Die Kommune unterhält neben ihrer hoheitlichen Tätigkeit auch noch Betriebe gewerblicher Art. S wurde eine deutsche USt-IdNr. erteilt, die sie für die gesamte Umsatzbesteuerung der Stadt nutzt (einschließlich des innergemeinschaftlichen Erwerbs).

Problemstellung:

Fraglich ist, ob der Leistungsort hinsichtlich der erbrachten Dienstleistungen von U aufgrund der ihr erteilten USt-IdNr. und einer analytischen Umsatzsteuerbetrachtung von § 3a Abs. 2 Sätze 1 und 3 UStG 2010 in Deutschland bestimmt wird.

⁷ BFH-Urteil vom 10.12.2009 (XI R 62/06 - DStRE 2010 S. 441) und EuGH-Urteil vom 06.11.2008 „TTR“ (C-291/07 - HFR 2009 S. 85). Dazu: *Behrens/Bohnhardt*, BB 16/2010, S. 937 und *Prätzler*, juris PR-SteuerR 16/2010 Anm. 5 sowie *Monfort*, DStR 51+52/2008, S 2458 und *Lohse/Spilker*, UR 10/2009, S. 325.

Ergebnis:

Da die Personalgestellung für den nichtunternehmerischen Hoheitsbereich der S verwendet wird, ist der Ort der erbrachten Dienstleistung nach § 3a Abs. 1 UStG in Österreich. Die der Stadt S erteilte USt-IdNr. bleibt unbeachtet und darf nicht verwendet werden.

Warum allerdings die gesetzgeberische Wertung aber bereits bei gänzlich nichtunternehmerisch tätigen juristischen Personen zu einer Gleichstellung mit Unternehmern mittels der USt-IdNr. führt, bei einer gemischt tätigen juristischen Person mit USt-IdNr. die Unternehmereigenschaft bei Dienstleistungsbezügen sich aber allein auf den unternehmerischen Tätigkeitsbereich reduziert, wird als **mysteriöse Rätselhaftigkeit** in die nationalen Umsatzsteuerannalen eingehen.⁸

Den rudimentären Vorgaben des JStG 2009 folgend hat das Bundesfinanzministerium in einem **zweiten Schritt** die neuen Spielregeln zur Leistungsortbestimmung bei juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts ab 01.01.2010 konkretisiert.

► **BMF-Schreiben vom 18.03.2010** (BStBl. I 2010 S. 256)

<http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=3293>

Mit dieser Verwaltungsanweisung wurden zur „Klarstellung“ des Besteuerungsortes bei sonstigen Leistungen von/an juristischen Personen die Rz. 13 und 19 des BMF-Schreibens vom 04. September 2009 neu gefasst und um die neuen Rz. 19a und 19b ergänzt und damit der **zweifelhafte Besteuerungsspielraum** zementiert.

Der BMF-„Klarstellung“ wird mit den ergänzenden Ausführungen der OFD Frankfurt/M.⁹ zu guter Letzt auch noch die Krone aufgesetzt. Die Verwaltung führt zu den **umsatzsteuerrechtlichen Qualifizierungen** im Sinne des § 3a UStG 2010 bei juristischen Personen, die vom Status des Leistungsempfängers beim Bezug der jeweiligen Dienstleistung abhängt, abgrenzend aus:

⁸ Eine ähnlich lautende Auffassung kann bei *Nieskoven* (GSt 1/2010, S. 33) nachgelesen werden.

⁹ Vgl. OFD Frankfurt/M. vom 01.04.2010 (S 7117 A - 27 - St 110 - juris).

Status des Leistungsempfängers (LE)	Umsatzgruppierung	Ort der Besteuerung der sonstigen Leistung
► LE ist eine juristische Person (Nicht-Unternehmer ohne USt-IdNr.).	=> B2C-Umsatz (Business-to-Consumer)	Sitz/Betriebsstätte des Unternehmers, der die sonstige Leistung erbringt => Unternehmensitzprinzip
► LE ist eine juristische Person (Nicht-Unternehmer mit USt-IdNr. , selbst dann, wenn die USt-IdNr. nur für die Umsatzbesteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe genutzt wird).	=> B2B-Umsatz (Business-to-Business) <u>Unternehmergleichstellung!</u>	Sitz/Betriebsstätte des Empfängers, der die sonstige Leistung erhält => Empfängersitzprinzip
► LE ist eine juristische Person die Unternehmer ist (z. B. auch mit BgA) <u>mit Leistungsbezug für das Unternehmen.</u>	=> B2B-Umsatz (Business-to-Business)	Sitz/Betriebsstätte des Empfängers, der die sonstige Leistung erhält => Empfängersitzprinzip
► LE ist eine juristische Person die Unternehmer ist (z. B. auch mit BgA) <u>oh. Leistungsbezug für das Unternehmen</u> (selbst dann, wenn z. B. für den hoheitlichen Bereich eine USt-IdNr. für die USt-Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe vorliegt).	=> B2C-Umsatz (Business-to-Consumer)	Sitz/Betriebsstätte des Unternehmers, der die sonstige Leistung erbringt => Unternehmensitzprinzip

Bei den im Schaubild bezeichneten B2C- und B2B-Fällen gelten für die Bestimmung des Besteuerungsortes der Dienstleistung die **Grundsatzregeln** des § 3a Abs. 1 und 2 UStG 2010, sofern keine vorrangigen Ausnahmeregelungen greifen (z. B. für grundstücksbezogene Umsätze oder kurzfristige Vermietungen von Beförderungsmitteln).

In der Praxis führt die Nichtumsetzung des Artikels 43 Nr. 1 MwStSystRL 2010 darüber hinaus künftig ggf. auch zu einer **Nicht- oder Doppelbesteuerung von Umsätzen**.¹⁰

¹⁰ Näheres dazu bei *Volkman*, DStR 19/2010, S. 970 f.; *Gerhards*, DStZ 1-2/2010, S. 33/34; *Becker/Müller-Lee*, UStB 11/2009, S. 325.

► **BEISPIEL 1:**

Empfängt ein deutscher „gemischt tätiger Unternehmer“ eine keiner Sonderregelung des § 3a UStG unterliegende **Dienstleistung eines EG-ausländischen Unternehmers** für seinen nichtunternehmerischen Bereich, so wird die Ortsbestimmung nach deutscher Rechtslage i.S. des § 3a Abs. 1 UStG 2010 vorzunehmen sein. Der Ort liegt demnach nicht in Deutschland. Die Umsetzung des Artikel 43 Nr. 1 MwStSystRL 2010 im Land des Leistenden unterstellt, wird sich dort eine Steuerbarkeit der Leistung ebenfalls nicht ergeben. Faktisch wird bei einer solchen Konstellation der Umsatz nicht besteuert.

► **BEISPIEL 2:**

Erbringt umgekehrt ein deutscher Unternehmer eine entsprechende **Dienstleistung an einen ausländischen „gemischt tätigen Unternehmer“** für seinen außerunternehmerischen Bereich, so liegt nach deutscher Rechtslage gemäß § 3a Abs. 1 UStG 2010 der Ort der Leistung in Deutschland. Bei Umsetzung des Artikel 43 Nr. 1 MwStSystRL im Land des Leistungsempfängers wird dort jedoch ebenfalls eine Steuerbarkeit des Umsatzes angenommen werden. Dies würde zu einer Doppelbesteuerung des Umsatzes führen.

Durch die **unternehmerische Gleichstellung** der gemischt tätigen Steuerpflichtigen nach Artikel 43 Nr. 1 MwStSystRL hätte außerdem vermieden werden können, dass ein Leistungserbringer für Zwecke der umsatzsteuerlichen Beurteilung nachforschen muss, ob der Empfänger der Dienstleistung die bezogenen Dienstleistungen auch wirklich für seine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet oder nicht.

Die zukünftige Auffassung und Auslegung der Verwaltung bei Dienstleistungsbezügen nach § 3a UStG 2010 kann nachfolgend dem Auszug aus dem **Entwurf der Umsatzsteuer-Richtlinien 2011** entnommen werden.

Verfasser:

Dipl.Kfm.- Dipl.Bw. **Uwe Baldauf** (Berlin),
Freiberufl. Referent/Kommunaler Strategieberater/Leiter der KommunSense-Redaktion

Hindenburgdamm 4/b, 12203 Berlin Lichterfelde

Telefon/Fax: (030) 833 07 28 - **Email:** uwebaldauf@gmx.de

Internet: www.kommunsense.de

(Rechtsstand: 25. Mai 2010)

A N H A N G

Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) 2011 – Entwurf –
(Stand: 22.01.2010)

- AUSZUG -

Abschnitt 33a UStR 2011-E

„Ort der sonstigen Leistung bei Leistungen an Unternehmer und diesen
gleichgestellte juristische Personen“

(1) Voraussetzung für die Anwendung des § 3a Abs. 2 UStG ist, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist und die Leistung für sein Unternehmen bezogen hat (vgl. im Einzelnen Absätze 8 bis 12) oder eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist (einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person; vgl. Absatz 7).
2 Der Leistungsort bestimmt sich nur dann nach § 3a Abs. 2 UStG, wenn kein Tatbestand des § 3a Abs. 3 Nrn. 1, 2 und 3 Buchstaben a und b, Abs. 6 Nr. 1 und 3 und Abs. 7 UStG, des § 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG, des § 3e UStG oder des § 3f UStG vorliegt.

...

(7) 1Unternehmern gleichgestellt werden nach § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG nicht unternehmerisch tätige juristische Personen. 2Hierunter fallen insbesondere juristische Personen des öffentlichen Rechts, aber auch juristische Personen, die nicht Unternehmer sind (z.B. eine Holding, die ausschließlich eine bloße Vermögensverwaltungstätigkeit ausübt). 3Voraussetzung ist aber, dass diesen juristischen Personen eine USt-IdNr. erteilt wurde, d. h. sie also für umsatzsteuerliche Zwecke erfasst sind. 4Juristische Personen, denen eine USt-IdNr. erteilt worden ist, müssen diese gegenüber dem leistenden Unternehmer verwenden, damit dieser die Leistungsregelung des § 3a Abs. 2 UStG anwenden kann. 5Verwendet die juristische Person als Leistungsempfänger keine USt-IdNr., hat der leistende Unternehmer nachzufragen, ob ihr eine solche Nummer erteilt worden ist.

Beispiel:

1 Der in Belgien ansässige Unternehmer U erbringt an eine juristische Person des öffentlichen Rechts J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung. **2** J verwendet für diesen Umsatz keine USt-IdNr. **3** Auf Nachfrage teilt J dem U mit, ihr sei keine USt-IdNr. erteilt worden.

4 Da J angegeben hat, ihr sei keine USt-IdNr. erteilt worden, kann U davon ausgehen, dass die Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG nicht erfüllt sind. **5** Der Ort der Beratungsleistung des U an J liegt in Belgien (§ 3a Abs. 1 UStG).

(8) 1Voraussetzung für die Anwendung der Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG ist, dass die Leistung für den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers ausgeführt worden ist. 2Hierunter fallen auch Leistungen an einen Unternehmer, soweit diese Leistungen für die Erbringung von der Art nach nicht steuerbaren Umsätzen (z.B. Geschäftsveräußerungen im Ganzen) bestimmt sind.

Wird eine der Art nach in § 3a Abs. 2 UStG erfasste sonstige Leistung sowohl für den unternehmerischen als auch für den nicht unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers erbracht, ist der Leistungsort einheitlich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG zu bestimmen.

(9) 1§ 3a Abs. 2 UStG regelt nicht, wie der leistende Unternehmer nachzuweisen hat, dass sein Leistungsempfänger Unternehmer ist, der die sonstige Leistung für den unternehmerischen Bereich bezieht. 2Entsprechend bleibt es dem leistenden Unternehmer überlassen, auf welche Weise er den entsprechenden Nachweis führt. 3Verwendet der Leistungsempfänger gegenüber seinem Auftragnehmer eine ihm von einem Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr., kann dieser regelmäßig davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Leistung für dessen unternehmerischen Bereich bezogen wird. 4Dies gilt auch dann, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Leistung vom Leistungsempfänger tatsächlich für nicht unternehmerische Zwecke verwendet worden ist, wenn der leistende Unternehmer gem. § 18e UStG von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, sich die Gültigkeit einer USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaates sowie den Namen und die Anschrift der Person, der diese Nummer erteilt wurde, durch das BZSt bestätigen zu lassen.

Beispiel :

1Der Schreiner S mit Sitz in Frankreich erneuert für den Unternehmer U mit Sitz in Freiburg einen Aktenschrank. 2U verwendet für diesen Umsatz seine deutsche USt-IdNr. 3Bei einer Betriebsprüfung stellt sich im Nachhinein heraus, dass U den Aktenschrank für seinen privaten Bereich verwendet.

4Der Leistungsort für die Reparatur des Schanks ist nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland. Da U gegenüber S seine USt-IdNr. verwendet hat, gilt die Leistung als für das Unternehmen des U bezogen. 5Unbeachtlich ist, dass der Aktenschrank tatsächlich von U für nicht unternehmerische Zwecke verwendet wurde. 6U ist für die Leistung des S Steuerschuldner (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 UStG). 7U ist allerdings hinsichtlich der angemeldeten Steuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da die Leistung nicht für unternehmerische Zwecke bestimmt ist.

(10) 1Verwendet der Leistungsempfänger eine USt-IdNr., soll dies grundsätzlich vor Ausführung der Leistung erfolgen und in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden. 2Der Begriff „Verwendung“ einer USt-IdNr. setzt ein positives Tun des Leistungsempfängers, in der Regel bereits bei Vertragsabschluss, voraus. 3So kann z.B. auch bei mündlichem Abschluss eines Auftrags zur Erbringung einer sonstigen Leistung eine Erklärung über die Unternehmereigenschaft und den unternehmerischen Bezug durch Verwendung einer bestimmten USt-IdNr. abgegeben und dies vom Auftragnehmer aufgezeichnet werden. 4Es reicht ebenfalls aus, wenn bei der erstmaligen Erfassung der Stammdaten eines Leistungsempfängers zusammen mit der für diesen Zweck erfragten USt-IdNr. zur Feststellung der Unternehmereigenschaft und des unternehmerischen Bezugs zusätzlich eine Erklärung des Leistungsempfängers aufgenommen wird, dass diese USt-IdNr. bei allen künftigen – unternehmerischen – Einzelaufträgen verwendet werden soll. 5Eine im Briefkopf eingedruckte USt-IdNr. oder eine in einer Gutschrift des Leistungsempfängers formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. reicht allein nicht aus, um die Unternehmereigenschaft und den unternehmerischen Bezug der zu erbringenden Leistung zu dokumentieren. 6Unschädlich ist es im Einzelfall, wenn der Leistungsempfänger eine USt-IdNr. erst nachträglich verwendet oder durch eine andere ersetzt. 7In die-

sem Fall muss ggf. die Besteuerung in dem einen EU-Mitgliedstaat rückgängig gemacht und in dem anderen EU Mitgliedstaat nachgeholt und ggf. die abgegebene ZM berichtigt werden. 8In einer bereits erteilten Rechnung sind die USt-IdNr. des Leistungsempfängers (vgl. § 14a Abs. 1 UStG) und ggf. ein gesonderter Steuerausweis (vgl. § 14 Abs. 4 Nr. 8 und § 14c Abs. 1 UStG) zu berichtigen. 9Die nachträgliche Angabe oder Änderung einer USt-IdNr. als Nachweis der Unternehmereigenschaft und des unternehmerischen Bezugs ist der Umsatzsteuerfestsetzung nur zu Grunde zu legen, wenn die Steuerfestsetzung in der Bundesrepublik Deutschland noch änderbar ist.

(11) 1Ist der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig, kann der Nachweis der Unternehmereigenschaft durch eine Bescheinigung einer Behörde des Sitzstaates geführt werden, in der diese bescheinigt, dass der Leistungsempfänger dort als Unternehmer erfasst ist. 2Die Bescheinigung sollte inhaltlich der Unternehmerbescheinigung nach § 61a Abs. 4 UStDV entsprechen (vgl. Abschnitt ■242 Abs. 6 UStR).

(12) 1Erbringt der leistende Unternehmer gegenüber einem im Drittlandsgebiet ansässigen Auftraggeber eine in § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG bezeichnete Leistung, muss der leistende Unternehmer grundsätzlich nicht prüfen, ob der Leistungsempfänger Unternehmer oder Nichtunternehmer ist, da der Leistungsort – unabhängig vom Status des Leistungsempfängers – im Drittlandsgebiet liegt (§ 3a Abs. 2 UStG oder § 3a Abs. 4 Satz 1 UStG). 2Dies gilt nicht für die in § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 11 und 12 UStG bezeichneten Leistungen, bei denen die Nutzung oder Auswertung im Inland erfolgt, so dass der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 UStG im Inland liegen würde, wenn der Leistungsempfänger kein Unternehmer wäre (vgl. Abschnitt ■40).

3Eine Prüfung der Unternehmereigenschaft entfällt auch bei Vermittlungsleistungen gegenüber einem im Drittlandsgebiet ansässigen Auftraggeber, wenn der Ort der vermittelten Leistung im Drittlandsgebiet liegt, da der Ort der Vermittlungsleistung – unabhängig vom Status des Leistungsempfängers – in solchen Fällen immer im Drittlandsgebiet liegt (§ 3a Abs. 2 UStG, § 3a Abs. 3 Nr. 1 oder 4 UStG).

(13) 1Bei Leistungsbezügen juristischer Personen, die sowohl unternehmerisch als auch nicht-unternehmerisch tätig sind, kommt es für die Frage der Ortsbestimmung darauf an, ob die Leistung für das Unternehmen ausgeführt worden ist. 2§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG findet in diesen Fällen keine Anwendung. 3Soweit inländische und ausländische Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts untereinander entgeltliche sonstige Leistungen ausführen, gelten hinsichtlich der Umsatzbesteuerung solcher zwischenstaatlicher Leistungen deshalb die allgemeinen Regelungen zum Leistungsort. 4Der Leistungsort bestimmt sich bei zwischenstaatlichen Leistungen der Rundfunkanstalten nach § 3a Abs. 2 UStG, wenn die die Leistung empfangende Rundfunkanstalt

- Unternehmer ist und die Leistung für den unternehmerischen Bereich bezogen wurde oder
- eine einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person ist (siehe Absatz 1).

5Ist die Rundfunkanstalt weder ein Unternehmer noch eine einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person, richtet sich der Leistungsort grundsätzlich nach § 3a Abs. 1 UStG. 6Bei den in Satz 4 genannten Fällen ist die inländische Rundfunkanstalt als Leistungsempfänger Steuerschuldner (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 UStG). 7Die Sätze 3 bis 6 sind entsprechend anzuwenden, wenn an den zwischenstaatlichen Leistungen eine andere ausländische Rundfunkorganisation, z.B. die European Broadcasting Union (EBU), beteiligt ist.

...