

Merkblatt
Bestimmung des Ortes von sonstigen Leistungen,
die durch im Ausland ansässige Unternehmer
an inländische juristische Personen öffentlichen Rechts ausgeführt werden
(Stand: 1. Januar 2020)

Erbringt ein im Ausland (Europäische Union oder Drittland) ansässiger Unternehmer¹ eine sonstige Leistung (Dienstleistung) an eine juristische Person öffentlichen Rechts (jPöR), z. B. eine Gemeinde, eine Stadt oder einen Landkreis, kann die sonstige Leistung der Umsatzbesteuerung in Deutschland unterliegen. Das hat zur Folge, dass die jPöR - hinsichtlich der bezogenen sonstigen Leistung - regelmäßig steuerliche Erklärungspflichten zu erfüllen und Umsatzsteuer zu entrichten hat. Die sonstige Leistung unterliegt in Deutschland der Umsatzbesteuerung, wenn ihr Ort nach §§ 3a, 3b und 3e Umsatzsteuergesetz (UStG) Deutschland ist. Der Leistungsort ist abhängig davon, ob die jPöR Unternehmer ist oder ob ihr eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) erteilt worden ist, sowie von der Art der Leistung.

1. Grundsätze

Bezieht die jPöR eine sonstige Leistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer, ist grundsätzlich der Status der jPöR für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung entscheidend:

1.1 Die jPöR ist nicht unternehmerisch tätig und ihr ist keine USt-IdNr. erteilt worden:

Der leistende Unternehmer erbringt die Leistung dort, wo er sein Unternehmen betreibt². Folglich hat er die Leistung nach dem Recht dieses Staates zu besteuern und der jPöR eine Rechnung mit ausländischer Umsatzsteuer zu erteilen, soweit der Umsatz dort steuerpflichtig ist. Die jPöR hat in Deutschland keine steuerlichen Pflichten zu erfüllen.

¹ Vgl. hierzu § 13b Abs. 7 UStG.

² § 3a Abs. 1 UStG

1.2 Die jPöR ist **nicht unternehmerisch** tätig und ihr ist **eine USt-IdNr.** erteilt worden³:

Beim Bezug einer sonstigen Leistung gilt die nicht unternehmerisch tätige jPöR, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist, nach der Gleichstellungsfiktion des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG als Unternehmer. Der leistende Unternehmer erbringt die Leistung dort, wo die jPöR ihren Sitz hat⁴; folglich unterliegt die Leistung der deutschen Umsatzsteuer. Soweit der Umsatz steuerpflichtig ist, ist die jPöR Steuerschuldner⁵ und hat die Umsatzsteuer anzumelden und an das Finanzamt abzuführen. Sie **muss** dem leistenden Unternehmer gegenüber ihre **USt-IdNr. verwenden**, damit der leistende Unternehmer den Leistungsort zutreffend bestimmen kann.

Hiervon **ausgenommen** sind nur die Leistungen, die die jPöR für den **privaten Bedarf ihres Personals** bezieht⁶. Hier liegt der Ort der sonstigen Leistung grundsätzlich dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt⁷. Er hat die Leistung nach dem Recht dieses Staates zu besteuern und der jPöR eine Rechnung mit ausländischer Umsatzsteuer zu erteilen, soweit der Umsatz dort steuerpflichtig ist. Die jPöR hat in Deutschland keine steuerlichen Pflichten zu erfüllen. In diesen Fällen darf die jPöR die ihr für Zwecke der Erwerbsbesteuerung erteilte USt-IdNr. gegenüber dem Leistenden **nicht** verwenden.

1.3 Die jPöR ist (teilweise) **unternehmerisch** tätig⁸:

Es kommt **nicht** darauf an, ob die Leistung für den unternehmerischen Bereich, für den hoheitlichen Bereich oder gleichzeitig für beide Bereiche der jPöR ausgeführt wird - der Leistungsort richtet sich in allen Fällen und **insgesamt** nach dem Sitz der jPöR⁹. Die jPöR ist Steuerschuldner¹⁰ und hat die Umsatzsteuer anzumelden und an das Finanzamt abzuführen. Sie **muss** dem leistenden Unternehmer gegenüber - soweit vorhanden - ihre **USt-IdNr. verwenden**, damit dieser den Leistungsort zutreffend bestimmen kann. Verfügt sie nicht über eine USt-IdNr., hat sie dem Leistenden die beabsichtigte Verwendung anderweitig zu bestätigen.

³ Der jPöR ist eine USt-IdNr. vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) erteilt worden, weil sie einen Gegenstand von einem Unternehmer mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) erworben hat und die jPöR den Erwerb als innergemeinschaftlichen Erwerb der deutschen Umsatzbesteuerung unterwerfen muss, vgl. § 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b UStG.

⁴ § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG

⁵ § 13b Abs. 1 bzw. Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG

⁶ § 3a Abs. 2 Satz 3 letzter Halbsatz UStG

⁷ § 3a Abs. 1 UStG

⁸ § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung bzw. § 2b in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung (s. zur Anwendungsregelung BMF-Schreiben vom 19. April 2016, BStBl I 2016 S. 481)

⁹ § 3a Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 i. V. m. Satz 1 UStG

¹⁰ § 13b Abs. 1 bzw. Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 und ggf. Abs. 5 Satz 6 UStG

Hiervon **ausgenommen** sind nur die Leistungen, die die jPöR für den **privaten Bedarf ihres Personals** bezieht¹¹. Hier liegt der Ort der sonstigen Leistung grundsätzlich dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt¹². Er hat die Leistung nach dem Recht dieses Staates zu besteuern und der jPöR eine Rechnung mit ausländischer Umsatzsteuer zu erteilen, soweit der Umsatz dort steuerpflichtig ist. Die jPöR hat in Deutschland keine steuerlichen Pflichten zu erfüllen. In diesen Fällen darf die jPöR eine ihr erteilte USt-IdNr. gegenüber dem Leistenden **nicht** verwenden.

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. Soweit der Umsatz steuerpflichtig ist, ist die jPöR grundsätzlich Steuerschuldner¹³ und hat die Umsatzsteuer anzumelden und an das Finanzamt abzuführen.

Ist die jPöR Unternehmer oder gilt sie nach der Gleichstellungsfiktion des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG als Unternehmer, **muss** sie dem leistenden Unternehmer gegenüber - soweit vorhanden - eine ihr erteilte USt-IdNr. verwenden, damit dieser den Leistungsort zutreffend bestimmen kann. Verfügt sie nicht über eine USt-IdNr., hat sie dem Leistenden die beabsichtigte Verwendung anderweitig zu bestätigen.

¹¹ § 3a Abs. 2 Satz 3 letzter Halbsatz UStG

¹² § 3a Abs. 1 UStG

¹³ § 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG; zu den Ausnahmen s. § 13b Abs. 6 UStG

**Bestimmung des Ortes von sonstigen Leistungen,
die durch im Ausland ansässige Unternehmer
an inländische juristische Personen öffentlichen Rechts ausgeführt werden
(Stand: 1. Januar 2020)**

	Art der bezogenen Leistung und leistender Unternehmer	jPöR • ist kein Unternehmer und ihr ist keine USt-IdNr. erteilt worden oder • bezieht Leistung ausschließlich für den privaten Bedarf ihres Personals	jPöR • ist kein Unternehmer, hat aber eine USt-IdNr. und bezieht Leistung für hoheitlichen Bereich oder • ist Unternehmer und bezieht Leistung für hoheitlichen und/oder unternehmerischen Bereich
Grundsatz			
1.	nicht unter 2. bis 11. aufgeführte sonstige Leistungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Sitzort Leistender (Ausland) § 3a Abs. 1 UStG	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG
Ausnahmen			
2.	Leistung in Zusammenhang mit einem Grundstück durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Belegenheit des Grundstücks § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG	
3.1	kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch EU-Unternehmer	Ort der Übergabe des Fahrzeugs § 3a Abs. 3 Nr. 2 Sätze 1 und 2 UStG	
3.2	kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch Drittlandsunternehmer zur Nutzung im Inland	Inland § 3a Abs. 3 Nr. 2 Sätze 1 und 2 UStG, wenn Übergabe im Inland, bzw. § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 UStG, wenn Übergabe nicht im Inland	
3.3	langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels (außer Sportboote) durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG

	Art der bezogenen Leistung und leistender Unternehmer	jPöR <ul style="list-style-type: none"> • ist kein Unternehmer und ihr ist keine USt-IdNr. erteilt worden oder • bezieht Leistung ausschließlich für den privaten Bedarf ihres Personals 	jPöR <ul style="list-style-type: none"> • ist kein Unternehmer, hat aber eine USt-IdNr. und bezieht Leistung für hoheitlichen Bereich oder • ist Unternehmer und bezieht Leistung für hoheitlichen und/oder unternehmerischen Bereich
3.4	langfristige Vermietung eines Sportboots durch EU-Unternehmer	Ort der Übergabe des Sportboots, wenn dieser dem Sitzort des Leistenden entspricht § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 4 UStG; sonst wie Tz. 3.3	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG
3.5	langfristige Vermietung eines Sportboots durch Drittlands unternehmer zur Nutzung im Inland	Inland § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 4 oder 3 UStG bzw. § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 UStG	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG
4.	kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Veranstaltungsleistungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort der Tätigkeit § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe a UStG	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG <i>Ausnahme: Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen im Drittland: Ort der Tätigkeit (Drittland), § 3a Abs. 8 UStG</i>
5.	Abgabe von Speisen und Getränken im Inland durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort der Abgabe (Inland) § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe b UStG <i>Ausnahme: Abgabe während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets i. S. d. § 3e UStG¹⁴</i>	
6.	Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und deren Begutachtung durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort der Tätigkeit § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe c UStG	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG <i>Ausnahme: Tätigkeitsort im Drittland: Ort der Tätigkeit (Drittland), § 3a Abs. 8 UStG</i>
7.	Vermittlungsleistung durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort des vermittelten Umsatzes § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG

¹⁴ Beachte Ausnahme von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG.

	Art der bezogenen Leistung und leistender Unternehmer	jPöR <ul style="list-style-type: none"> • ist kein Unternehmer und ihr ist keine USt-IdNr. erteilt worden oder • bezieht Leistung ausschließlich für den privaten Bedarf ihres Personals 	jPöR <ul style="list-style-type: none"> • ist kein Unternehmer, hat aber eine USt-IdNr. und bezieht Leistung für hoheitlichen Bereich oder • ist Unternehmer und bezieht Leistung für hoheitlichen und/oder unternehmerischen Bereich
8.	Einräumung der Eintrittsberechtigung zu kulturellen, künstlerischen und ähnlichen Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer ¹⁵	Ort der Veranstaltung § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe a UStG	Ort der Veranstaltung § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG
9.	in § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 - 10 UStG genannte Katalogleistungen (z. B. Beratungs-, Werbe- oder Datenverarbeitungsleistungen) durch Drittlandsunternehmer zur Nutzung oder Auswertung im Inland	Inland § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 UStG	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG
10.1	Medienleistungen (Telekommunikations-, Rundfunk-, Fernseh- oder elektronische Dienstleistungen) durch EU-Unternehmer	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 5 UStG; ggf. Sitzort Leistender (Ausland), soweit 10.000 EUR-Grenze nicht überschritten und kein Verzicht erklärt (§ 3a Abs. 5 Sätze 3 bis 5 UStG)	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG
10.2	Medienleistungen (Telekommunikations-, Rundfunk-, Fernseh- oder elektronische Dienstleistungen) durch Drittlandsunternehmer	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 5 UStG	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG
11.1	Beförderung von Personen durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Inland, soweit die Beförderungsstrecke im Inland liegt § 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG	

¹⁵ Beachte Ausnahme von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 6 Nr. 4 UStG

	Art der bezogenen Leistung und leistender Unternehmer	jPöR <ul style="list-style-type: none"> • ist kein Unternehmer und ihr ist keine USt-IdNr. erteilt worden oder • bezieht Leistung ausschließlich für den privaten Bedarf ihres Personals 	jPöR <ul style="list-style-type: none"> • ist kein Unternehmer, hat aber eine USt-IdNr. und bezieht Leistung für hoheitlichen Bereich oder • ist Unternehmer und bezieht Leistung für hoheitlichen und/oder unternehmerischen Bereich
11.2	innergemeinschaftliche Güter beförderung (Beginn und Ende in verschiedenen Mitgliedstaaten der EU) durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort des Beginns der Beförderung § 3b Abs. 3 UStG	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG
11.3	übrige Güter beförderung durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Inland, soweit die Beförderungsstrecke im Inland liegt § 3b Abs. 1 Sätze 1 bis 3 UStG	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG <i>Ausnahme: Strecke ausschließlich im Drittland: Ort der Tätigkeit (Drittland), § 3a Abs. 8 UStG</i>
11.4	mit einer Güterbeförderung in Zusammenhang stehende Leistungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort der Tätigkeit § 3b Abs. 2 UStG	Sitzort jPöR (Inland) § 3a Abs. 2 UStG <i>Ausnahme: Tätigkeitsort im Drittland: Ort der Tätigkeit (Drittland), § 3a Abs. 8 UStG</i>