

Der Ort der Umsatzsteuer

Warum Sitz, Geschäftsleitung, Betriebsstätte, Warenweg und Leistungsempfänger fünf verschiedene Antworten geben können

Eine systematische Untersuchung für grenzüberschreitend tätige Unternehmer anhand des BMF-Fragebogens vom 16. Juli 2026, der Ortsregeln des UStG und der Rechtsprechung 2021 bis 2026.

Unsere dritte Veröffentlichung nach Ort der Geschäftsleitung und Betriebsstätte

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstraftverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation

www.steuerrecht.com

Executive Summary

- Der „Ort der Umsatzsteuer“ ist kein einheitlicher Unternehmensort. Für jeden einzelnen Umsatz muss geklärt werden, ob eine Lieferung, sonstige Leistung, Einfuhr oder ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegt, wer Empfänger ist, welche Ortsregel eingreift und wer die Steuer schuldet.
- Der gesellschaftsrechtliche Sitzungssitz, der Ort der Geschäftsleitung, die ertragsteuerliche Betriebsstätte und die umsatzsteuerliche feste Niederlassung sind nicht deckungsgleich. Eine Eintragung, Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder ertragsteuerliche Betriebsstätte beantwortet die umsatzsteuerliche Ortsfrage nicht.
- Das BMF-Schreiben vom 16. Juli 2026 führt ab dem Besteuerungszeitraum 2026 einen aktualisierten Fragebogen für im Ausland ansässige Unternehmer ein. Die darin abgefragten Angaben bilden eine Risikolandkarte: Sitz und Geschäftsleitung, Einrichtungen, Warenlager, Warenbewegungen, Empfängergruppen, Plattformen, OSS/IOSS, Reverse Charge, Vorsteuervergütung und Sonderregelungen.
- Der Fragebogen schafft keine Steuerpflicht. Seine Antworten liefern jedoch die Tatsachen, aus denen Finanzverwaltung und Gerichte Steuerbarkeit, feste Niederlassung, Steuerschuldnerschaft und Registrierungsbedarf ableiten. Unzutreffende oder widersprüchliche Angaben können daher weit über die Erteilung einer Steuernummer hinauswirken.
- Bei B2B-Dienstleistungen ist der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Empfängers der vorrangige Ort. Eine feste Niederlassung verdrängt ihn nur, wenn gerade sie die konkrete Leistung empfängt und für ihren eigenen Bedarf verwendet. Das hat der BFH am 4. Dezember 2025 für ein deutsches Verbindungsbüro ausdrücklich herausgearbeitet.
- Ein deutsches Warenlager kann Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe und Erklärungspflichten auslösen, ohne eine umsatzsteuerliche feste Niederlassung zu sein. Umgekehrt kann eine feste Niederlassung vorhanden sein, ohne dass sie an jedem Umsatz beteiligt ist.
- Reverse Charge, One-Stop-Shop, Import-One-Stop-Shop, Vorsteuervergütung und das grenzüberschreitende Kleinunternehmerregime sind keine Ortsregeln. Sie setzen den materiell bestimmten Ort voraus und ordnen anschließend Steuerschuld und Verfahren.
- Die Rechtsprechung von EuGH und BFH stellt auf wirtschaftliche Realität, Ressourcen, Dauerhaftigkeit, tatsächlichen Leistungsempfang und funktionale Verwendung ab.

Konzernzugehörigkeit, Exklusivität, ein Dienstleistungsvertrag oder eine bloße Immobilie ersetzen diese Prüfung nicht.

- ViDA wird die Prüfung nicht entbehrlich machen. Digitale Meldepflichten und elektronische Rechnungen werden vielmehr eine nahezu zeitnahe Datenspur schaffen, an der widersprüchliche Orts- und Steuerschuldentscheidungen schneller sichtbar werden.
- **Kernformel:** Ort des Umsatzes, Steuerschuldner und Besteuerungsverfahren sind drei getrennte Entscheidungen. Wer sie vermischt, produziert Registrierungslücken, falsche Rechnungen oder unnötige Steuerzahlungen.

Inhalt

Executive Summary	2
Inhaltsübersicht.....	Fehler! Textmarke nicht definiert.
I. Der dritte Ort im internationalen Steuerrecht.....	8
1. Drei Bände – drei verschiedene Anknüpfungen.....	8
2. Die Umsatzsteuer verortet Umsätze, nicht Unternehmen	8
II. Historische Entwicklung: vom Bestimmungsland zur digitalen Datenspur	9
1. Verbrauchsteuer und Bestimmungslandprinzip.....	9
2. Dienstleistungsort seit dem Mehrwertsteuerpaket 2010.....	10
3. Digitalwirtschaft, Plattformen und One-Stop-Shop	10
4. 2025 und 2026: grenzüberschreitender Kleinunternehmer und neuer Erfassungsfragebogen ...	11
5. Vom Papierfragebogen zur Echtzeitkontrolle	11
III. Der BMF-Fragebogen vom 16. Juli 2026 als Risikolandkarte	12
1. Anwendungsbereich des Vordrucks	12
2. Neun Prüfungsebenen des Fragebogens	13
3. Keine konstitutive Wirkung – aber erhebliche Beweiswirkung.....	13
4. Zuständigkeit und verfahrensrechtliche Einordnung.....	14
IV. Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und Ort der Geschäftsleitung	15
1. Der unionsautonome Sitzbegriff.....	15
2. Satzungssitz, Registered Office und Briefkasten	15
3. Sitz ist vorrangig, feste Niederlassung ist Ausnahme	16
V. Die umsatzsteuerliche feste Niederlassung	17
1. Kein Synonym für § 12 AO oder Art. 5 OECD-MA.....	17
2. Zwei Funktionsrichtungen: Leistungen empfangen und Leistungen erbringen	18
3. Beständigkeit, Personal und Technik	18

4. Titanium: Immobilie ohne eigenes Personal	19
5. Berlin Chemie, Cabot Plastics und Adient: Ressourcen eines Dienstleisters.....	19
6. FG München 14 K 103/23: technische Anlage und fremde Ressourcen.....	20
7. Eingangsleistung: Empfangen und für eigenen Bedarf verwenden.....	20
8. Beteiligung an Ausgangsleistungen.....	21
VI. Der Ort der Lieferung und der Warenbewegung.....	21
1. Bewegte und unbewegte Lieferung	21
2. Verbringen und innergemeinschaftlicher Erwerb.....	22
3. Einfuhr und anschließende Lieferung.....	22
4. Fernverkauf und § 3c UStG.....	22
5. Reihengeschäft und Dreiecksgeschäft	23
6. Sonderorte für Energie und Bordumsätze	23
VII. Der Ort der sonstigen Leistung	23
1. B2B-Grundregel	23
2. B2C-Grundregel	24
3. Grundstücksbezogene Leistungen	24
4. Veranstaltungen, Beförderung, Restaurant und Vermietung.....	25
5. Elektronische Leistungen, Telekommunikation und Rundfunk	25
6. Reiseleistungen, Gutscheine und sonstige Sondertatbestände	25
VIII. Reverse Charge und Beteiligung einer festen Niederlassung	26
1. Ortsbestimmung und Steuerschuld sind zu trennen	26
2. Wann gilt ein Unternehmer als im Ausland ansässig?	26
3. Beteiligung der festen Niederlassung	27
4. Rechnungsfolgen	27
IX. Registrierung, OSS, IOSS, Kleinunternehmerregelung und Vorsteuervergütung	27
1. Wann eine deutsche Registrierung erforderlich wird	27

2. Regelbesteuerungsverfahren und Erklärungspflichten	28
3. EU-OSS und Nicht-EU-OSS	28
4. Import-One-Stop-Shop	29
5. Grenzüberschreitende Kleinunternehmerregelung	29
6. Vorsteuervergütung oder allgemeines Besteuerungsverfahren	30
7. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und EORI	30
X. Plattformen, Internethandel und Social-Media-Geschäftsmodelle	30
1. Das Einlageblatt Internethandel.....	30
2. Plattform als fingierter Lieferer oder Leistender	31
3. Xyrality und BFH V R 46/25	31
4. Haftung nach § 25e UStG und Datenzugriff	32
5. Creator, Influencer und digitale Abonnements.....	32
XI. Rechtsprechung 2021 bis 2026.....	32
1. EuGH Titanium – physischer Ort ohne feste Niederlassung.....	32
2. EuGH Berlin Chemie – keine automatische Zurechnung der Tochtergesellschaft	33
3. BFH V R 17/21 – Grundstück ist nicht universeller Leistungsort	33
4. EuGH Cabot Plastics – Exklusivität genügt nicht	33
5. BFH XI R 22/20 – Sitz als Tatfrage	34
6. EuGH Adient – Konzernkontrolle ist keine Ressourcenverfügung.....	34
7. FG München 14 K 103/23 – Anlage als Organisationskern.....	34
8. BFH XI R 17/22 – Verfahrenswechsel beim Vorsteuerabzug	35
9. BFH V R 37/23 – tatsächlicher Bedarf der Niederlassung.....	35
10. EuGH Xyrality und BFH V R 46/25 – fingierte Leistungskette	35
XII. Der Fragebogen als Dokumentations- und Beweisprogramm	36
1. Transaktionsmatrix statt Formularroutine	36
2. Präsenzakte	36

3. Warenflussakte	36
4. Leistungsbezugsakte	36
5. Verfahrensakte	37
6. Widerspruchsprüfung	37
XIII. Praxisfälle für grenzüberschreitende Unternehmer	37
Fall 1: Schweizer Maschinenhersteller mit deutschem Ersatzteillager	37
Fall 2: US-SaaS-Anbieter mit deutschen Geschäfts- und Privatkunden	38
Fall 3: Hotelgruppe aus Dubai mit deutschem Verbindungsbüro	38
Fall 4: Zyprische Gesellschaft mit deutscher Immobilie	38
Fall 5: Chinesischer Marketplace-Händler mit polnischem und deutschem Fulfilment	39
Fall 6: Rumänischer Lohnfertiger für einen US-Auftraggeber	39
Fall 7: Deutscher Creator zieht nach Zypern, behält Studio in Köln	40
Fall 8: Ausländisches Busunternehmen im Deutschlandverkehr	40
XIV. Berichtigung, Haftung und Steuerstrafrecht	40
1. Typische Fehlerbilder	40
2. Berichtigungspflicht nach § 153 AO	41
3. Steuerhinterziehung und Leichtfertigkeit	41
4. Organpflichten und Haftung	42
5. Verteidigungs- und Bereinigungsstrategie	42
XV. OECD, ViDA und die künftige Entwicklung	43
1. OECD: Bestimmungsland und vereinfachte Registrierung	43
2. ViDA: elektronische Rechnung und digitale Meldung	43
3. Single VAT Registration und Plattformökonomie	44
4. Zukunft der festen Niederlassung	44
5. Der Fragebogen als Vorläufer einer permanenten Erfassung	44

I. Der dritte Ort im internationalen Steuerrecht

1. Drei Bände – drei verschiedene Anknüpfungen

Die Frage nach dem steuerlichen „Ort“ wirkt auf den ersten Blick einheitlich. Tatsächlich bezeichnet sie je nach Steuerart etwas anderes. Beim „Ort der Geschäftsleitung“ geht es um die persönliche Ertragsteuerpflicht einer Gesellschaft. Bei der „ertragsteuerlichen Betriebsstätte“ geht es um den territorialen Zugriff auf Unternehmensgewinne und deren Zurechnung. Bei der Umsatzsteuer geht es demgegenüber um den einzelnen Umsatz: Wo gilt eine Lieferung oder Dienstleistung als ausgeführt, welcher Mitgliedstaat darf sie besteuern, wer schuldet die Steuer und über welches Verfahren wird sie erklärt?

Die neue Veröffentlichung ist deshalb kein Unterkapitel der vorangegangenen Bände, sondern deren notwendige Ergänzung. Dieselben Tatsachen – Büro, Lager, Personal, Geschäftsführer, Server oder Tochtergesellschaft – können in drei Steuergebieten verschieden bewertet werden. Eine deutsche ertragsteuerliche Betriebsstätte kann ohne umsatzsteuerliche feste Niederlassung bestehen. Ein Warenlager kann deutsche Umsatzsteuerpflichten auslösen, obwohl es weder Ort der Geschäftsleitung noch feste Niederlassung ist. Eine ausländische Gesellschaft kann umsatzsteuerlich in Deutschland registriert sein, ohne hier „ansässig“ zu sein.

2. Die Umsatzsteuer verortet Umsätze, nicht Unternehmen

Steuerbar sind nach § 1 Abs. 1 UStG insbesondere Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ferner Einfuhren und innergemeinschaftliche Erwerbe. Die erste Frage lautet deshalb nicht: „Wo sitzt das Unternehmen?“, sondern: „Welcher Umsatz ist zu beurteilen?“ Erst nach der Qualifikation des Umsatzes lässt sich die zutreffende Ortsregel auswählen.¹

Der Begriff „Ort der Umsatzsteuer“ ist damit eine redaktionelle Klammer. Juristisch gibt es den Ort der Lieferung, den Ort der sonstigen Leistung, den Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs, den Einfuhrort und besondere Ortsregeln. Hinzu treten Anknüpfungen an den Sitz der wirtschaftlichen

¹ § 1 Abs. 1 UStG, amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_1.html.

Tätigkeit oder eine feste Niederlassung. Diese Regeln sind unionsrechtlich harmonisiert und müssen richtlinienkonform ausgelegt werden.²

Die praktische Prüfung lässt sich in acht Stufen ordnen:

1. Unternehmerstatus und Handeln für das Unternehmen bestimmen.
2. Umsatzart qualifizieren: Lieferung, sonstige Leistung, Einfuhr, innergemeinschaftlicher Erwerb oder gesetzlich fingierter Umsatz.
3. Leistungsempfänger und dessen Status bestimmen: Unternehmer, Privatperson oder nichtunternehmerische juristische Person.
4. Allgemeine Ortsregel und sämtliche Sonderregeln prüfen.
5. Sitz und gegebenenfalls beteiligte feste Niederlassung funktional zuordnen.
6. Steuerschuldner bestimmen: Leistender, Empfänger, Plattform oder Einführer.
7. Verfahren auswählen: deutsche Registrierung, Reverse Charge, OSS, IOSS, Vorsteuervergütung oder Kleinunternehmerverfahren.
8. Rechnung, Nachweise, Meldungen und Korrekturmechanismen organisieren.

Und Hinweis: Eine Registrierungsnummer ist das Ergebnis eines Verfahrens. Sie ersetzt weder die Qualifikation des Umsatzes noch die Bestimmung seines Orts

II. Historische Entwicklung: vom Bestimmungsland zur digitalen Datenspur

1. Verbrauchsteuer und Bestimmungslandprinzip

Die Umsatzsteuer ist wirtschaftlich als allgemeine Verbrauchsteuer angelegt. Bei grenzüberschreitenden Umsätzen soll sie grundsätzlich dort anfallen, wo der Endverbrauch oder die unternehmerische Verwendung stattfindet. Dieses Bestimmungslandprinzip prägt sowohl die europäischen Ortsregeln als auch die OECD-Leitlinien für VAT/GST-Systeme. Der Ort ist damit

² Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), insbesondere Art. 31 bis 59c: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:32006L0112>.

kein abstrakter Rechtssitz, sondern ein Instrument zur Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Verbrauchsstaat.³

Historisch wurde die grenzüberschreitende Warenbesteuerung besonders sichtbar an der Grenze organisiert: Ausfuhrbelastung im Ursprungsstaat und Einfuhrbesteuerung im Bestimmungsstaat. Mit dem europäischen Binnenmarkt ab 1993 verschwanden die steuerlichen Grenzkontrollen zwischen den Mitgliedstaaten. An ihre Stelle traten innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb, Zusammenfassende Meldung, Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und ein zunehmend datenbasiertes Kontrollsystem.

2. Dienstleistungsort seit dem Mehrwertsteuerpaket 2010

Bei Dienstleistungen erwies sich eine einheitliche Sitzanknüpfung als zu grob. Seit dem Mehrwertsteuerpaket 2010 folgt das System einer Grundteilung: B2B-Leistungen werden grundsätzlich am Ort des Leistungsempfängers besteuert, B2C-Leistungen grundsätzlich am Ort des leistenden Unternehmers. Zahlreiche Ausnahmen – insbesondere für Grundstücke, Veranstaltungen, Beförderung, kurzfristige Vermietung, Restaurantleistungen und elektronische Leistungen – korrigieren diese Grundregeln, wenn der tatsächliche Verbrauch typischerweise an einem anderen Ort liegt.

Mit Art. 10 und 11 MwStVO wurden der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und die feste Niederlassung unionsweit konkretisiert. Dadurch verschob sich die Diskussion von gesellschaftsrechtlichen Dokumenten zu tatsächlichen Leitungsentscheidungen, personellen und technischen Ressourcen sowie der Frage, welche Niederlassung die konkrete Leistung empfängt, verwendet oder erbringt.⁴

3. Digitalwirtschaft, Plattformen und One-Stop-Shop

Die Digitalisierung machte sichtbar, dass ein Lieferant einen Markt ohne klassische Niederlassung erreichen kann. Für Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Leistungen an Privatkunden wurden deshalb verbrauchsnahe Ortsregeln und vereinfachte Erklärungsverfahren geschaffen. Zum 1. Juli 2021 folgte das E-Commerce-Paket mit erweitertem One-Stop-Shop, Import-One-Stop-Shop, neuen Fernverkaufsregeln und Plattformfiktionen. Die Steuer wird damit

³ OECD, International VAT/GST Guidelines, 2017, insbesondere Guidelines 3.1 ff. zum Bestimmungslandprinzip: <https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>.

⁴ Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 (MwStVO), insbesondere Art. 10, 11, 21, 22 und 53: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:32011R0282>.

zunehmend nicht über physische Präsenz, sondern über Empfängerort, Schnittstellenrolle und Transaktionsdaten zugeordnet.

4. 2025 und 2026: grenzüberschreitender Kleinunternehmer und neuer Erfassungsfragebogen

Seit 2025 kann die Kleinunternehmerbefreiung unter unionsrechtlich harmonisierten Voraussetzungen grenzüberschreitend in Anspruch genommen werden. Damit verliert die Formel „ausländischer Unternehmer gleich zwingende Regelbesteuerung“ ihre Allgemeingültigkeit. Zugleich steigt der Abstimmungsbedarf zwischen Ansässigkeitsstaat, Befreiungsstaaten, Umsatzgrenzen und SME-Identifikationsnummer.

Das BMF-Schreiben vom 16. Juli 2026 reagiert auf diese Entwicklung und gibt den Hauptvordruck FsEAusUN sowie spezialisierte Einlageblätter neu bekannt. Die Verwaltung fragt nicht lediglich nach einer Adresse. Sie rekonstruiert das gesamte Geschäftsmodell: Rechtsform und Gesellschafter, Sitz und Geschäftsleitung, deutsche Einrichtungen, Warenlager, Warenbewegungen, Leistungsempfänger, Plattformen, OSS/IOSS, Vorsteuervergütung, Bau- und Reinigungsleistungen sowie Personenbeförderung.⁵

5. Vom Papierfragebogen zur Echtzeitkontrolle

Der Fragebogen 2026 ist noch ein klassisches Erfassungsinstrument. Seine Logik weist jedoch in die Zukunft: Jede Antwort lässt sich mit Daten aus Zoll, EORI, Umsatzsteuer-Identifikationsnummern, Zusammenfassenden Meldungen, Plattformmeldungen, Zahlungsverkehr, OSS und elektronischer Rechnung abgleichen. ViDA wird diese Entwicklung beschleunigen. Die Ortsbestimmung bleibt juristisch anspruchsvoll, ihre tatsächlichen Grundlagen werden aber zunehmend maschinell überprüfbar.

⁵ BMF, Schreiben vom 16.07.2026 – III C 3 – S 7532/00030/011/043, DOK COO.7005.100.3.15241357, „Fragebogen zur umsatzsteuerlichen Erfassung von im Ausland ansässigen Unternehmern“, mit 21 Anlagen: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2026-07-16-fragebogen-erfassung-iAa-Unternehmern.html.

III. Der BMF-Fragebogen vom 16. Juli 2026 als Risikolandkarte

1. Anwendungsbereich des Vordrucks

Nach der Ausfüllhilfe richtet sich der Fragebogen an Unternehmer, die ausschließlich im Ausland ansässig sind und im Inland keine feste Einrichtung unterhalten, die als inländische Niederlassung einzuordnen ist. Besteht dagegen eine inländische Betriebsstätte oder Niederlassung, soll grundsätzlich der allgemeine Fragebogen für die jeweilige Rechtsform verwendet werden. Bereits diese Eingangsdifferenzierung verlangt eine rechtliche Vorprüfung: Wer den „Auslandsfragebogen“ ausfüllt, erklärt damit jedenfalls mittelbar, wie er seine deutsche Präsenz einschätzt.

Der Vordruck ist rechtsformneutral. Er erfasst Einzelunternehmer, Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und sonstige Gebilde. Spezielle Einlageblätter vertiefen Körperschafts- und Gesellschafterdaten, Einrichtungen, Internetgeschäfte, Personenbeförderung und Beteiligungsverhältnisse. Deutsche, englische und französische Fassungen sind gleichermaßen gültig. Das erleichtert den internationalen Vollzug, ändert aber nichts an der Verantwortung für vollständige und zutreffende Angaben.

2. Neun Prüfungsebenen des Fragebogens

Ebene	Abfrage	Rechtliche Funktion
1. Identität	Firma, Rechtsform, Register, Anteilseigner, Wohnort oder Sitz	Unternehmerstatus, Zuordnung, Haftungs- und Ansprechpartnerstruktur
2. Leitung	abweichender Ort der Geschäftsleitung	Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit, Plausibilität der Auslandsansässigkeit
3. Präsenz	Büro, Zweigniederlassung, Werkstatt, Verkaufsstelle, Lager, Konsignationslager	feste Niederlassung, lokale Lieferung, Zuständigkeit, Reverse Charge
4. Ausgangsumsätze	Lieferungen, Dienstleistungen, Werklieferungen, Reiseleistungen	Umsatzqualifikation und Ortsregel
5. Warenweg	Einfuhr, innergemeinschaftliche Bewegung, Lagerung, Ausfuhr, Fernverkauf	Lieferort, Erwerbsort, Einfuhr, Registrierungsbedarf
6. Empfänger	Privatpersonen, Unternehmer, juristische Personen	B2B/B2C, Nachweise, Reverse Charge
7. Eingangsumsätze	Reverse-Charge-Bezüge, innergemeinschaftliche Erwerbe, Dreiecksgeschäfte	Steuerschuld, Vorsteuer und Meldepflichten
8. Verfahren	USt-IdNr., OSS, IOSS, SME, Vorsteuervergütung, EORI	Verfahrenswahl und Vermeidung von Mehrfachregistrierung
9. Digitale Vertriebswege	Plattformen, Accounts, Social Media, Fulfilment und Lager	Plattformfiktion, § 25e UStG, Datenabgleich

3. Keine konstitutive Wirkung – aber erhebliche Beweiswirkung

Weder die Vergabe einer Steuernummer noch die Einordnung durch das zuständige Finanzamt schafft die materielle Steuerpflicht. Ein Umsatz wird nicht deshalb im Inland steuerbar, weil der Unternehmer registriert wurde. Ebenso wenig entfällt die Steuerpflicht, weil eine Registrierung unterblieben ist. Maßgeblich bleiben Gesetz und Unionsrecht.

Verfahrensrechtlich ist der Fragebogen dennoch bedeutsam. Er fixiert die Darstellung des Unternehmers zu Beginn oder bei Erweiterung seiner Tätigkeit. Spätere Steuererklärungen,

Rechnungen, Lagerdaten, Plattformmeldungen und Verträge werden daran gemessen. Wer eine deutsche Einrichtung verneint, später aber deutsche Mitarbeiter, ein exklusiv genutztes Büro oder technische Anlagen offenbart, muss die Abweichung erklären. Wer keine Lagerbewegungen angibt, obwohl Fulfilment-Verträge deutsche Lager erlauben, schafft ein Kontrollsignal.

Die richtige Beratung beginnt daher nicht beim Ankreuzen, sondern bei einer Transaktions- und Präsenzinventur. Der Vordruck ist das Ergebnis dieser Prüfung, nicht ihr Ersatz.

4. Zuständigkeit und verfahrensrechtliche Einordnung

Für im Ausland ansässige Unternehmer ist die örtliche Zuständigkeit in Deutschland besonders geregelt. § 21 AO und die Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung weisen Zuständigkeiten nach Ansässigkeitsstaaten oder anderen Kriterien bestimmten Finanzämtern zu. Eine Zuständigkeit sagt jedoch nichts darüber aus, ob tatsächlich deutsche Umsätze vorliegen. Sie organisiert nur den Vollzug.⁶⁷

Im Erfassungsverfahren sollte der Unternehmer deshalb seine rechtliche Beurteilung offen, aber präzise formulieren. Unklare Sammelbegriffe wie „Betriebsstätte“, „Office“ oder „Warehouse“ sind durch Funktionen zu ersetzen: Wer darf die Räume nutzen? Welches Personal arbeitet dort? Wem gehört die Technik? Welche Entscheidungen werden getroffen? Welche Warenbewegungen beginnen oder enden dort? Welche Leistungen werden empfangen oder erbracht?

⁶ § 21 AO, örtliche Zuständigkeit für die Umsatzsteuer: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_21.html.

⁷ Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung (UStZustV): <https://www.gesetze-im-internet.de/ustzustv/>.

IV. Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und Ort der Geschäftsleitung

1. Der unionsautonome Sitzbegriff

Für die Dienstleistungsbesteuerung knüpfen § 3a UStG und die MwStSystRL an den Ort an, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt beziehungsweise an den „Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit“. Art. 10 MwStVO lokalisiert diesen Sitz dort, wo die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden. Zu berücksichtigen sind insbesondere der Ort wesentlicher Entscheidungen, der satzungsmäßige Sitz und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammentritt. Kann daraus kein eindeutiges Ergebnis gewonnen werden, erhält der Ort der wesentlichen Entscheidungen Vorrang.⁸

Der deutsche UStAE spricht in diesem Zusammenhang bei Körperschaften häufig vom Ort der Geschäftsleitung. Diese sprachliche Nähe zum Ertragsteuerrecht darf nicht zur automatischen Übernahme von § 10 AO führen. Die umsatzsteuerliche Auslegung ist unionsautonom, transaktionsbezogen und am Zweck der Ortsregeln ausgerichtet. Die tatsächliche Leitung bleibt ein starkes Indiz; die juristische Prüfung beruht aber auf Art. 10 MwStVO und der Mehrwertsteuerrechtsprechung.⁹

2. Satzungssitz, Registered Office und Briefkasten

Ein Registerauszug beantwortet die Sitzfrage nicht allein. Ein Gesellschaftssitz in Delaware, ein Registered Office in Dubai oder ein Company Secretary in Zypern können gesellschaftsrechtlich ordnungsgemäß sein, ohne die zentrale Verwaltung abzubilden. Art. 10 Abs. 3 MwStVO stellt ausdrücklich klar, dass eine Postanschrift nicht als Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit genügt.

Der BFH hat im Beschluss XI R 22/20 hervorgehoben, dass die Bestimmung des Sitzes nach den tatsächlichen Umständen zu erfolgen hat und im Kern Tatfrage ist. Für die Praxis bedeutet dies: Board Minutes, Bankvollmachten, Vertragsfreigaben, IT-Zugriffe, Personalführung, Steuer- und Finanzentscheidungen sowie die Erreichbarkeit der verantwortlichen Personen müssen ein

⁸ § 3a UStG, amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_3a.html.

⁹ BMF, Umsatzsteuer-Anwendungserlass, Stand 02.06.2026, insbesondere Abschn. 3a.1, 3a.2, 13b.11 und 13b.16: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass-aktuell.pdf.

konsistentes Bild ergeben. Eine papiermäßige Organstruktur, die dem tatsächlichen Entscheidungsprozess widerspricht, ist umsatzsteuerlich nicht belastbar.¹⁰

3. Sitz ist vorrangig, feste Niederlassung ist Ausnahme

Bei B2B-Dienstleistungen ist der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Empfängers der vorrangige Anknüpfungspunkt. Die feste Niederlassung ist eine nachrangige Ausnahme, die nur eingreift, wenn die konkrete Dienstleistung an sie erbracht wird. Diese Rangfolge schafft Rechtssicherheit: Ein Dienstleister soll nicht jede beliebige Präsenz seines Kunden weltweit untersuchen müssen, sondern nur die für den Umsatz relevante Niederlassung.

Der Vorrang ist jedoch kein Freibrief für formale Sitzgestaltungen. Ist der behauptete Sitz nur eine Postanschrift und findet die zentrale Verwaltung tatsächlich anderswo statt, ist der tatsächliche Sitz zu bestimmen. Erst danach stellt sich die Frage, ob eine davon verschiedene feste Niederlassung für die konkrete Leistung maßgeblich ist.

Unsre Veröffentlichung zum Ort der Geschäftsleitung fragt, wo eine Gesellschaft ertragsteuerlich unbeschränkt steuerpflichtig ist. Dies Veröffentlichung zur Umsatzsteuer fragt, welcher Sitz oder welche feste Niederlassung für den einzelnen Umsatz relevant ist. Gleiche Tatsachen – andere Rechtsfolge

¹⁰ BFH, Beschluss vom 18.10.2023 – XI R 22/20, BFH/NV 2024, 182:
<https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202350203/>.

V. Die umsatzsteuerliche feste Niederlassung

1. Kein Synonym für § 12 AO oder Art. 5 OECD-MA

Die deutsche Fassung des UStG verwendet in § 3a und § 13b den Begriff „Betriebsstätte“. Unionsrechtlich gemeint ist die „feste Niederlassung“. Dieser Begriff ist nicht mit der Betriebsstätte nach § 12 AO und nicht mit der abkommensrechtlichen Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-Musterabkommen gleichzusetzen. Die ertragsteuerlichen Begriffe dienen der Zuweisung und Abgrenzung von Unternehmensgewinnen. Die feste Niederlassung dient der Bestimmung des Verbrauchs- oder Leistungsorts und teilweise der Steuerschuldnerschaft.

Prüfungspunkt	Ertragsteuerliche Betriebsstätte	Umsatzsteuerliche feste Niederlassung
Rechtsquelle	§ 12 AO; ggf. Art. 5 DBA	Art. 11 MwStVO; §§ 3a, 13b UStG
Funktion	territorialer Ertragsteuerzugriff und Gewinnzurechnung	Ort von Dienstleistungen und Beteiligung an Umsätzen
Kernmerkmal	feste Geschäftseinrichtung mit Verfügungsmacht bzw. DBA-Merkmale	hinreichende Beständigkeit und personelle sowie technische Struktur
Personal	nicht in jeder Fallgruppe zwingend	nach Titanium und Folgejudikatur regelmäßig zentral; Ressourcen müssen funktional verfügbar sein
Warenlager	kann nach nationalem Recht Betriebsstätte sein	nicht allein deshalb feste Niederlassung; kann trotzdem Umsatzsteuerpflichten auslösen
Rechtsfolge	Steuerpflicht und Gewinnabgrenzung	Leistungsort, Reverse Charge, Rechnung und Verfahren
Einzelfallbezug	Bezug zum Unternehmen oder Unternehmensteil	Bezug zum konkreten Eingangs- oder Ausgangsumsatz

Die begriffliche Trennung hat unmittelbare Folgen für den BMF-Fragebogen. Wenn nach „Betriebsstätten oder sonstigen Einrichtungen“ gefragt wird, darf die Antwort nicht auf einen ertragsteuerlichen Bescheid reduziert werden. Zu beschreiben sind vielmehr sämtliche tatsächlichen Einrichtungen und ihre Funktionen. Die umsatzsteuerliche Qualifikation folgt erst danach.

2. Zwei Funktionsrichtungen: Leistungen empfangen und Leistungen erbringen

Art. 11 MwStVO unterscheidet zwei Konstellationen. Für Art. 44 MwStSystRL ist eine feste Niederlassung erforderlich, die Dienstleistungen für ihren eigenen Bedarf empfangen und dort verwenden kann. Für andere Bestimmungen, insbesondere die Erbringung von Leistungen, muss die Struktur Dienstleistungen erbringen können. Die personellen und technischen Anforderungen sind deshalb funktionsbezogen: Ein Empfangsstandort braucht andere Ressourcen als eine Produktions- oder Vertriebsniederlassung.

Die Prüfung darf nicht abstrakt lauten, ob ein Büro „leistungsfähig“ ist. Zu fragen ist, ob gerade die streitige Werbe-, Beratungs-, IT-, Management- oder Produktionsleistung von dieser Einrichtung empfangen und verwendet wird oder ob sie an der konkreten Ausgangsleistung beteiligt ist. Diese funktionale Konkretisierung schützt vor einer Überdehnung des Begriffs.

3. Beständigkeit, Personal und Technik

Eine feste Niederlassung erfordert einen hinreichenden Grad an Beständigkeit. Eine starre Mindestdauer nennt Art. 11 MwStVO nicht. Kurzfristige Projektpräsenz, wechselnde Hotelzimmer oder punktuelle Dienstreisen genügen regelmäßig nicht. Dauerhaft gemietete Räume, fortlaufend eingesetzte technische Anlagen und kontinuierlich verfügbares Personal sprechen dagegen für Beständigkeit, sofern die Ressourcen der Tätigkeit des Unternehmers dienen.

Personal muss nicht zwingend arbeitsvertraglich beim ausländischen Unternehmer angestellt sein. Entscheidend ist nach der Rechtsprechung, ob er über fremde Ressourcen in einer Weise verfügen kann, die einer eigenen Ausstattung vergleichbar ist. Ein bloßer Dienstleistungsvertrag oder wirtschaftliche Abhängigkeit genügt nicht. Erforderlich ist tatsächliche funktionale Verfügbarkeit und Kontrolle für den eigenen Leistungsempfang oder die eigene Leistungserbringung.

Technische Ausstattung ist ebenfalls relativ zum Geschäftsmodell zu beurteilen. Für eine beratende Tätigkeit können Büro, Kommunikationsmittel und Zugriff auf Systeme ausreichen; für eine Produktionsleistung sind regelmäßig Maschinen, Anlagen und operative Infrastruktur erforderlich. Bei digitalen Geschäftsmodellen ersetzt ein Server nicht automatisch das Personal- und Organisationskriterium. Anders als im ertragsteuerlichen Server-Betriebsstättenrecht steht bei der Umsatzsteuer die Fähigkeit zur konkreten Leistung im Vordergrund.

4. Titanium: Immobilie ohne eigenes Personal

Im Urteil Titanium entschied der EuGH, dass eine in einem Mitgliedstaat vermietete Immobilie keine feste Niederlassung darstellt, wenn der Eigentümer dort kein eigenes Personal für die Vermietung besitzt. Eine Immobilie kann damit Ort einer grundstücksbezogenen Leistung oder einer Vermietungsleistung sein, ohne zugleich feste Niederlassung ihres ausländischen Eigentümers zu sein. Grundstücksort und Niederlassungsort sind verschiedene Tatbestände.¹¹

Für die deutsche Verwaltungspraxis ist diese Unterscheidung besonders wichtig. Auch wenn ein ausländischer Vermieter umsatzsteuerlich registriert wird oder das UStAE für bestimmte Zwecke eine Inlandsansässigkeit annimmt, darf die feste Niederlassung unionsrechtlich nicht allein aus dem Eigentum an der Immobilie hergeleitet werden. Erforderlich bleibt die tatsächliche personelle und technische Struktur.

5. Berlin Chemie, Cabot Plastics und Adient: Ressourcen eines Dienstleisters

Berlin Chemie betraf eine deutsche Gesellschaft, die für eine rumänische Konzerngesellschaft Marketing-, Werbe- und regulatorische Leistungen erbrachte. Der EuGH verneinte eine automatische feste Niederlassung der deutschen Gesellschaft in Rumänien. Die personellen und technischen Mittel derselben Einheit können nicht ohne Weiteres zugleich die Leistungen erbringen und als Ressourcen des Empfängers diese Leistungen empfangen.¹²

Cabot Plastics bestätigte diese Linie für eine exklusive Lohnfertigungs- und Dienstleistungsstruktur. Selbst eine nahezu ausschließliche Tätigkeit für einen ausländischen Auftraggeber über viele Jahre begründet nicht automatisch dessen feste Niederlassung beim Auftragnehmer. Exklusivität und wirtschaftliche Verflechtung ersetzen keine tatsächliche Verfügungsmacht über Ressourcen.¹³

Adient schärfte die Maßstäbe im Konzern weiter. Eine Tochtergesellschaft wird nicht schon deshalb zur festen Niederlassung einer ausländischen Schwestergesellschaft, weil sie komplexe Produktionsleistungen erbringt, Konzernvorgaben beachtet oder der Leistungsempfänger

¹¹ EuGH, Urteil vom 03.06.2021 – C-931/19, Titanium, ECLI:EU:C:2021:446: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0931>.

¹² EuGH, Urteil vom 07.04.2022 – C-333/20, Berlin Chemie A. Menarini, ECLI:EU:C:2022:291: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0333>.

¹³ EuGH, Urteil vom 29.06.2023 – C-232/22, Cabot Plastics Belgium, ECLI:EU:C:2023:530: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0232>.

Qualitätskontrollen ausübt. Die Ressourcen müssen dem Empfänger für den eigenen Empfang und die eigene Verwendung der Leistungen tatsächlich zur Verfügung stehen.¹⁴

Für den Konzern gilt: Eine Tochtergesellschaft ist keine feste Niederlassung kraft Konzernzugehörigkeit. Entscheidend sind Ressourcenzugriff, Funktion und konkrete Leistungszuordnung

6. FG München 14 K 103/23: technische Anlage und fremde Ressourcen

Das FG München nahm bei einer österreichischen Betreiberin einer in Deutschland belegenen Anlage zur Klärschlamm-trocknung eine feste Niederlassung an. Neben der dauerhaft installierten Technik standen vor Ort Ressourcen zur Verfügung, mit denen die Anlage betrieben und die Leistung erbracht wurde. Das Gericht ließ die Zurechnung fremder personeller Ressourcen zu, weil sie der ausländischen Betreiberin nach der konkreten Vertrags- und Betriebsstruktur funktional zur Verfügung standen.¹⁵

Die Entscheidung zeigt die Grenze der EuGH-Linie: Fremdpersonal ist nicht stets unbeachtlich. Entscheidend ist die Qualität der Verfügungs- und Organisationsmacht. Gegen das Urteil läuft das Revisionsverfahren V R 12/24; eine abschließende veröffentlichte BFH-Entscheidung war am Bearbeitungsstichtag nicht feststellbar. Bis dahin sollte der Fall nicht als allgemeiner Rechtssatz für jede technische Anlage behandelt werden.¹⁶

7. Eingangsleistung: Empfangen und für eigenen Bedarf verwenden

Der BFH hat mit V R 37/23 die Empfängerseite konkretisiert. Eine Hotelgesellschaft mit Sitz im Drittland unterhielt in Deutschland ein Verbindungsbüro. Dieses beauftragte Werbeleistungen, die jedoch dem Hotelgeschäft am ausländischen Stammhaus dienten. Der BFH ließ offen, ob das Büro grundsätzlich eine feste Niederlassung war. Für den Leistungsort genügte dies nicht: Die Werbung

¹⁴ EuGH, Urteil vom 13.06.2024 – C-533/22, Adient, ECLI:EU:C:2024:501: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0533>.

¹⁵ FG München, Urteil vom 16.05.2024 – 14 K 103/23, EFG 2024, 1418: <https://www.gesetze-bayern.de/Content/Document/Y-300-Z-BECKRS-B-2024-N-16174>.

¹⁶ Das Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG München vom 16.05.2024 wird beim BFH unter V R 12/24 geführt. Bis zum Bearbeitungsstichtag war keine abschließende veröffentlichte Entscheidung feststellbar.

wurde nicht für den eigenen Bedarf des Büros empfangen und verwendet, sondern für das Stammhaus.¹⁷

Die Entscheidung ist für Zentralfunktionen, Shared Service Center und Liaison Offices grundlegend. Eine Einrichtung kann Verträge vorbereiten, Rechnungen prüfen oder Einkäufe auslösen, ohne Empfängerin der Leistung zu sein. Maßgeblich ist der Verbrauch im funktionalen Sinn: Welche Einheit nutzt die Leistung für ihre eigene wirtschaftliche Tätigkeit?

8. Beteiligung an Ausgangsleistungen

Für § 13b UStG und Art. 192a MwStSystRL reicht die Existenz einer festen Niederlassung nicht aus. Sie muss an der konkreten Leistung beteiligt sein. Art. 53 MwStVO verlangt, dass ihre personelle und technische Ausstattung für die Ausführung der Leistung genutzt wird. Reine administrative Unterstützung – Buchführung, Rechnungsausstellung, Forderungseinzug – begründet nach dem UStAE grundsätzlich keine Beteiligung.¹⁸

Die Verwendung einer deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der Niederlassung kann eine Beteiligungsvermutung auslösen. Diese ist widerlegbar, erhöht aber den Dokumentationsbedarf. Rechnung, Vertrag und tatsächlicher Ressourceneinsatz müssen dasselbe Bild vermitteln.

VI. Der Ort der Lieferung und der Warenbewegung

1. Bewegte und unbewegte Lieferung

Bei Lieferungen entscheidet grundsätzlich der Warenweg. Wird der Gegenstand durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen beauftragten Dritten befördert oder versendet, liegt der Lieferort dort, wo die Bewegung an den Abnehmer beginnt. Bei einer unbewegten Lieferung liegt er dort, wo sich der Gegenstand bei Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Damit kann ein ausländischer Unternehmer deutsche Lieferungen ausführen, obwohl er weder Sitz noch feste Niederlassung in Deutschland hat.¹⁹

Das klassische Beispiel ist das deutsche Lager. Wird Ware aus einem deutschen Lager an einen Kunden geliefert, beginnt die Warenbewegung in Deutschland. Die Lieferung kann in Deutschland

¹⁷ BFH, Urteil vom 04.12.2025 – V R 37/23, ECLI:DE:BFH:2025:U.041225.VR37.23.0: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202610069/>.

¹⁸ Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 (MwStVO), insbesondere Art. 10, 11, 21, 22 und 53: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:32011R0282>.

¹⁹ § 3 UStG, amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_3.html.

steuerbar sein. Ob das Lager eine feste Niederlassung ist, ist hierfür nicht entscheidend. Das Lager ist zunächst tatsächlicher Ausgangspunkt der Ware.

2. Verbringen und innergemeinschaftlicher Erwerb

Verbringt ein Unternehmer eigene Ware aus einem anderen Mitgliedstaat in ein deutsches Lager, kann dies im Abgangsstaat einer innergemeinschaftlichen Lieferung und in Deutschland einem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellt sein. Der Erwerbsort liegt grundsätzlich dort, wo sich die Ware am Ende der Beförderung befindet. Solche fiktiven Umsätze werden in der Praxis häufig übersehen, weil kein Verkauf und kein externer Kunde vorhanden sind.²⁰

Konsignationslagerregelungen, Dreiecksgeschäfte oder Vereinfachungen können das Ergebnis verändern. Sie greifen jedoch nur bei exakt erfüllten Voraussetzungen und konsistenter Meldung. Der BMF-Fragebogen fragt deshalb ausdrücklich nach Lagern, Einfuhren, Anschlusslieferungen und innergemeinschaftlichen Bewegungen.

3. Einfuhr und anschließende Lieferung

Bei der Einfuhr entsteht Einfuhrumsatzsteuer unabhängig davon, ob der Einführer eine feste Niederlassung in Deutschland hat. Für die anschließende Lieferung ist gesondert zu bestimmen, wann und wo die Verfügungsmacht übergeht. Incoterms, Zollanmeldung, Einführerstellung und Transportauftrag müssen zusammen gelesen werden. Eine unzutreffende Annahme über den Importeur kann sowohl Einfuhrumsatzsteuer als auch Vorsteuerabzug und Lieferort verschieben.

Der Fragebogen differenziert deshalb danach, ob nach der Einfuhr eine Inlandslieferung, eine Werklieferung, ein Weitertransport in einen anderen Mitgliedstaat, eine Ausfuhr oder eine Einlagerung folgt. Jede Variante hat eine andere umsatzsteuerliche Kette.

4. Fernverkauf und § 3c UStG

Bei innergemeinschaftlichen Fernverkäufen an Privatkunden verlagert § 3c UStG den Lieferort grundsätzlich an das Ende der Beförderung oder Versendung. Die unionsweite Umsatzschwelle, die Einbeziehung elektronischer Schnittstellen und die Nutzung des OSS sollen die Besteuerung im Verbrauchsstaat sichern, ohne eine Registrierung in jedem Mitgliedstaat zwingend zu machen.²¹

²⁰ § 3d UStG, Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_3d.html.

²¹ § 3c UStG, innergemeinschaftlicher Fernverkauf: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_3c.html.

Ein Unternehmer darf Fernverkauf jedoch nicht mit jeder Onlinebestellung gleichsetzen. Zu prüfen sind Empfängerstatus, Transportverantwortung, Warenart, Abgangs- und Bestimmungsland, Schwellenregel, OSS-Teilnahme und etwaige Plattformfiktion. Wird Ware bereits in Deutschland gelagert und an einen deutschen Kunden geliefert, liegt keine grenzüberschreitende Fernverkaufsbewegung mehr vor, sondern regelmäßig eine inländische Lieferung.

5. Reihengeschäft und Dreiecksgeschäft

Bei Reihengeschäften wird derselbe Gegenstand nacheinander geliefert, aber unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer transportiert. Nur eine Lieferung ist die bewegte Lieferung. Die übrigen sind ruhende Lieferungen, deren Ort nach der Position in der Kette bestimmt wird. Die Zuordnung hängt insbesondere von Transportverantwortung, Zwischenhändlerstellung und verwendeter Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ab.

Das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft ist eine Vereinfachung innerhalb einer bestimmten Dreierkette. Es ist kein allgemeines Synonym für Reihengeschäfte. Falsche USt-IdNr., zusätzliche Unternehmer, abweichende Warenwege oder unvollständige Rechnungen können die Vereinfachung zu Fall bringen und Mehrfachregistrierungen auslösen.

6. Sonderorte für Energie und Bordumsätze

Für Lieferungen von Gas, Elektrizität, Wärme und Kälte enthält § 3g UStG besondere Ortsregeln, die an Wiederverkäuferstellung oder tatsächlichen Verbrauch anknüpfen. Für die Abgabe von Speisen und Getränken an Bord von Schiffen, Flugzeugen oder Eisenbahnen während eines innergemeinschaftlichen Beförderungsteils gilt § 3e UStG. Diese Sonderregeln verdeutlichen, dass der Umsatzsteuerort häufig nicht durch den Sitz des Lieferers, sondern durch Markt- und Verbrauchsnähe bestimmt wird.^{22,23}

VII. Der Ort der sonstigen Leistung

1. B2B-Grundregel

Eine sonstige Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen wird nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG grundsätzlich dort ausgeführt, von wo aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird

²² § 3e UStG, Abgabe von Speisen und Getränken an Bord eines Beförderungsmittels: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/__3e.html.

²³ § 3g UStG, Lieferungen von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/__3g.html.

die Leistung an eine feste Niederlassung erbracht, ist deren Ort maßgeblich. Der Dienstleister muss daher Empfängerstatus, Sitz und gegebenenfalls die konkrete Empfängerniederlassung dokumentieren.²⁴

Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist dabei ein wichtiges, aber nicht absolutes Indiz. Vertrag, Bestellung, Rechnungsanschrift, Zahlungsweg, Leistungsbeschreibung und tatsächliche Nutzung müssen ein stimmiges Gesamtbild ergeben. Bei widersprüchlichen Angaben darf der Dienstleister nicht unbesehen die für ihn günstigste Adresse wählen.

2. B2C-Grundregel

Leistungen an Nichtunternehmer werden nach § 3a Abs. 1 UStG grundsätzlich dort ausgeführt, von wo aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die Leistung von einer festen Niederlassung ausgeführt, kann deren Ort maßgeblich sein. Auch hier ist die Niederlassung nur dann relevant, wenn sie die Leistung tatsächlich erbringt, nicht weil sie irgendwo im Konzern vorhanden ist.

Die B2C-Grundregel wird durch zahlreiche verbrauchsnahe Sonderregeln verdrängt. Für Unternehmer mit internationalen Privatkunden ist deshalb eine Produkt- und Empfängermatrix erforderlich; die pauschale Annahme „B2C gleich Sitzstaat des Lieferers“ ist regelmäßig zu grob.

3. Grundstücksbezogene Leistungen

Leistungen mit hinreichend direktem Zusammenhang zu einem Grundstück werden dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt. Das Grundstück muss zentraler und wesentlicher Bestandteil der Leistung sein. Nicht jede Beratung, Finanzierung oder gesellschaftsrechtliche Tätigkeit, die wirtschaftlich durch eine Immobilie veranlasst wird, ist grundstücksbezogen.

Der BFH hat in V R 17/21 für Finanzierungsvermittlung, Leistungen im Gesellschafterinteresse und bestimmte Steuerberatungsleistungen den erforderlichen direkten Grundstücksbezug verneint. Für die Praxis bedeutet dies: „Immobilienmandat“ ist keine umsatzsteuerliche Ortsregel. Die konkrete Leistung muss auf das Grundstück selbst, seine rechtliche oder physische Veränderung oder seine Bewirtschaftung gerichtet sein.²⁵

²⁴ § 3a UStG, amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_3a.html.

²⁵ BFH, Urteil vom 16.03.2023 – V R 17/21, BFHE 280, 182: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202350098/>.

4. Veranstaltungen, Beförderung, Restaurant und Vermietung

Eintrittsberechtigungen zu Veranstaltungen werden bei B2B-Leistungen am Veranstaltungsort besteuert. Personenbeförderungen werden grundsätzlich nach der zurückgelegten Strecke verortet; Güterbeförderung und Nebenleistungen folgen je nach Empfängerstatus unterschiedlichen Regeln. Restaurant- und Verpflegungsleistungen werden grundsätzlich am Ort der tatsächlichen Ausführung besteuert, die kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels am Ort der tatsächlichen Überlassung.²⁶

Diese Sonderregeln erklären das Einlageblatt zur Personenbeförderung. Ein ausländisches Busunternehmen kann wegen deutscher Streckenanteile deutsche Umsatzsteuerpflichten haben, ohne eine Niederlassung in Deutschland zu unterhalten. Der physische Leistungsort ersetzt hier die Sitzanknüpfung.

5. Elektronische Leistungen, Telekommunikation und Rundfunk

Elektronische Leistungen an Privatkunden werden grundsätzlich am Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Kunden besteuert. Der Unternehmer muss den Kundenort anhand unionsrechtlich vorgegebener Beweismittel bestimmen. IP-Adresse, Bankdaten, SIM-Ländercode, Rechnungsanschrift oder Festnetzanschluss können dabei zusammenwirken. Für kleine innergemeinschaftliche B2C-Umsätze bestehen begrenzte Schwellen- und Vereinfachungsregeln.

Bei B2B-Leistungen bleibt grundsätzlich der Empfängerort maßgeblich. Ein SaaS-Anbieter aus den USA kann daher Leistungen an einen deutschen Unternehmer im Inland ausführen, ohne selbst in Deutschland ansässig zu sein; regelmäßig schuldet der deutsche Empfänger die Steuer nach § 13b UStG. Leistungen an deutsche Privatkunden können dagegen Registrierung oder Nicht-EU-OSS auslösen.

6. Reiseleistungen, Gutscheine und sonstige Sondertatbestände

Reiseleistungen unterliegen der Margenbesteuerung des § 25 UStG und einer besonderen Ortsregel am Sitz beziehungsweise an der festen Niederlassung des Reiseunternehmers. Bei Gutscheinen ist zu unterscheiden, ob Ort und Steuer bereits bei Ausgabe feststehen. Nur dann liegt ein Ein Zweck-Gutschein vor; andernfalls entsteht die Steuer grundsätzlich erst bei Einlösung. Solche Qualifikationen können den Zeitpunkt und Ort der Besteuerung vorverlagern.

²⁶ § 3b UStG, Beförderungsleistungen und damit zusammenhängende sonstige Leistungen: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_3b.html.

Der Fragebogen erfasst Reiseleistungen ausdrücklich, weil sich aus ihnen ein inländischer Leistungsort und besondere Bemessungsgrundlagen ergeben können, obwohl die Reise selbst mehrere Staaten berührt.

VIII. Reverse Charge und Beteiligung einer festen Niederlassung

1. Ortsbestimmung und Steuerschuld sind zu trennen

§ 13b UStG bestimmt in zahlreichen Fällen den Leistungsempfänger zum Steuerschuldner. Die Vorschrift entscheidet aber nicht zuerst über den Leistungsort. Zunächst muss die Leistung nach §§ 3a ff. UStG im Inland steuerbar sein. Erst dann ist zu prüfen, ob der leistende Unternehmer im Inland ansässig ist, ob eine feste Niederlassung beteiligt ist und ob der konkrete Tatbestand des Reverse Charge eingreift.²⁷

Der häufige Satz „Ausländischer Unternehmer, daher Reverse Charge“ ist juristisch unvollständig. Bei einer Lieferung aus einem deutschen Lager kann der ausländische Unternehmer selbst Steuerschuldner sein. Bei einer grundstücksbezogenen Leistung können besondere § 13b-Tatbestände gelten. Bei B2C-Leistungen greift Reverse Charge regelmäßig nicht. Und eine an der Leistung beteiligte deutsche feste Niederlassung kann die Behandlung verändern.

2. Wann gilt ein Unternehmer als im Ausland ansässig?

Nach § 13b Abs. 7 UStG ist ein Unternehmer im Ausland ansässig, wenn er im Inland weder Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz, Geschäftsleitung noch eine Betriebsstätte im umsatzsteuerlichen Sinn hat. Besteht eine deutsche feste Niederlassung, bleibt der Unternehmer für einen konkreten Umsatz dennoch wie ein ausländischer Unternehmer zu behandeln, wenn die Niederlassung an diesem Umsatz nicht beteiligt ist. Art. 192a MwStSystRL und Art. 53 MwStVO tragen diesen transaktionsbezogenen Ansatz.

Eine deutsche Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer begründet nach der MwStVO und dem UStAE keine Ansässigkeit. Umgekehrt kann der Leistungsempfänger bei Zweifeln eine Bescheinigung USt 1 TS verlangen. Sie ist ein Beweismittel, aber keine konstitutive Ortsentscheidung.

²⁷ § 13b UStG, Leistungsempfänger als Steuerschuldner: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_13b.html.

3. Beteiligung der festen Niederlassung

Eine feste Niederlassung ist beteiligt, wenn ihre personelle und technische Ausstattung für die Ausführung der konkreten Leistung genutzt wird. Reine zentrale Verwaltung, Buchführung, Rechnungserstellung oder Forderungseinzug genügen regelmäßig nicht. Entscheidend sind operative Beiträge: Vertragsdurchführung, Produktion, tatsächliche Dienstleistung, technische Abwicklung oder andere für den Umsatz wesentliche Funktionen.

Die Abgrenzung ist besonders in Matrixorganisationen schwierig. Ein deutscher Mitarbeiter kann zugleich für das ausländische Stammhaus und die deutsche Niederlassung tätig sein. Dann sind Zeitaufzeichnungen, Funktionsbeschreibungen, Kostenstellen, Systeme und Freigabeprozesse relevant. Eine pauschale Zuordnung nach Arbeitsvertrag greift zu kurz.

4. Rechnungsfolgen

Die Entscheidung über Reverse Charge steuert die Rechnung. Wird deutsches Reverse Charge angenommen, darf der Leistende grundsätzlich keine deutsche Umsatzsteuer ausweisen und muss auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinweisen. Wird dagegen Umsatzsteuer ausgewiesen, obwohl der Empfänger die Steuer schuldet, drohen falsche Steuerzahlung, Vorsteuerprobleme und gegebenenfalls § 14c UStG.

Der BFH hat in V R 46/25 für Rechnungen an Endverbraucher seine bisherige Rechtsprechung zu § 14c Abs. 1 UStG geändert und eine Steuerschuld in der entschiedenen Konstellation verneint. Daraus folgt keine allgemeine Entwarnung. B2B-Rechnungen, Plattformabrechnungen und gemischte Kundenkreise bleiben sorgfältig zu prüfen.²⁸²⁹

IX. Registrierung, OSS, IOSS, Kleinunternehmerregelung und Vorsteuervergütung

1. Wann eine deutsche Registrierung erforderlich wird

Eine deutsche Umsatzsteuerregistrierung wird insbesondere erforderlich, wenn ein ausländischer Unternehmer in Deutschland steuerpflichtige Umsätze ausführt und die Steuer nicht vollständig auf

²⁸ § 14c UStG, unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/___14c.html.

²⁹ BFH, Urteil vom 26.03.2026 – V R 46/25 (XI R 10/20), ECLI:DE:BFH:2026:U.260326.VR46.25.0: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202610114/>.

den Leistungsempfänger übergeht oder über ein Sonderverfahren erklärt werden kann. Typische Auslöser sind Lieferungen aus deutschen Lagern, innergemeinschaftliche Erwerbe, Einfuhren mit nachfolgenden Inlandslieferungen, bestimmte B2C-Leistungen, Personenbeförderungen und die Beteiligung an Warenketten.

Keine Registrierungspflicht folgt allein daraus, dass ein deutscher Kunde vorhanden ist. Bei B2B-Dienstleistungen eines ausländischen Unternehmers kann der deutsche Leistungsempfänger nach § 13b UStG die Steuer schulden. Umgekehrt kann eine Registrierung ohne feste Niederlassung notwendig sein. Der Fragebogen führt deshalb Präsenz- und Umsatzfragen getrennt.

2. Regelbesteuerungsverfahren und Erklärungspflichten

Im allgemeinen Besteuerungsverfahren gibt der Unternehmer Voranmeldungen und Jahreserklärungen ab, zahlt Umsatzsteuer und macht Vorsteuer geltend. Ob monatliche oder vierteljährliche Voranmeldungen, Dauerfristverlängerung oder Sondervorauszahlung erforderlich sind, hängt von den gesetzlichen Voraussetzungen und der individuellen Registrierung ab. Grenzüberschreitende Warenbewegungen können zusätzlich Zusammenfassende Meldungen, Intrastat- und Zollpflichten auslösen.³⁰

Für eine belastbare Erfassung sollte eine Anfangsbilanz der erwarteten Umsätze erstellt werden: steuerpflichtige Umsätze nach Steuersätzen, steuerfreie Umsätze, innergemeinschaftliche Erwerbe, Reverse-Charge-Bezüge, Einfuhrumsatzsteuer und erwartete Vorsteuer. Der BMF-Fragebogen verlangt entsprechende Prognosen, weil sie Veranlagungsrhythmus, Kontrollintensität und Erstattungsrisiken beeinflussen.

3. EU-OSS und Nicht-EU-OSS

Der Nicht-EU-OSS nach § 18i UStG ermöglicht nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern die zentrale Erklärung bestimmter sonstiger B2C-Leistungen in der EU. Der EU-OSS nach § 18j UStG erfasst insbesondere innergemeinschaftliche Fernverkäufe sowie bestimmte B2C-Dienstleistungen. Der Unternehmer erklärt die in verschiedenen Mitgliedstaaten geschuldete Umsatzsteuer über einen Identifikationsmitgliedstaat.³¹³²

³⁰ § 18 UStG, Besteuerungsverfahren: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/__18.html.

³¹ § 18j UStG, besonderes Besteuerungsverfahren für innerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässige Unternehmer: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/__18j.html.

³² § 18i UStG, besonderes Besteuerungsverfahren für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/__18i.html.

OSS ersetzt nicht jede Registrierung. Lokale Lieferungen aus einem Lager, innergemeinschaftliche Erwerbe oder Vorsteuerabzug außerhalb des Sonderverfahrens können zusätzliche nationale Pflichten auslösen. Besonders Fulfilment-Strukturen erzeugen daher häufig eine Mischlage: Fernverkäufe werden über OSS erklärt, Lagerbewegungen und lokale Verkäufe aber über nationale Registrierungen.

4. Import-One-Stop-Shop

Der IOSS nach § 18k UStG ist für Fernverkäufe eingeführter Gegenstände in Sendungen mit begrenztem Sachwert konzipiert. Er ermöglicht die Umsatzsteuererhebung bereits beim Verkauf, sodass die Einfuhr unter den gesetzlichen Voraussetzungen steuerfrei erfolgen kann. Ohne IOSS können Post- oder Kurierverfahren und besondere Einfuhrregelungen eingreifen.³³

Der IOSS setzt eine präzise Datenkette voraus: tatsächlicher Warenwert, Bestimmungsstaat, IOSS-Identifikationsnummer, Plattformrolle, Einführer und Sendungsabwicklung. Fehler führen nicht nur zu falscher Umsatzsteuer, sondern häufig zu Verzögerungen, Doppelbelastung oder Verlust der Einfuhrbefreiung.

5. Grenzüberschreitende Kleinunternehmerregelung

Seit 2025 können in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Unternehmer unter den gesetzlichen Umsatzgrenzen und nach einem Vorab-Meldeverfahren die deutsche Kleinunternehmerbefreiung nutzen. § 19 UStG unterscheidet dabei nationale und grenzüberschreitende Konstellationen. Erforderlich sind insbesondere die Einhaltung der deutschen und unionsweiten Umsatzgrenzen sowie die Verwendung der für das SME-Verfahren vorgesehenen Identifikation.³⁴³⁵

Die Befreiung ist kein Ansässigkeitsersatz und kein allgemeiner Ausschluss von Erklärungs- oder Aufzeichnungspflichten. Sie betrifft die Steuererhebung auf bestimmte Umsätze.

Innergemeinschaftliche Erwerbe, Reverse-Charge-Sachverhalte, Einfuhrumsatzsteuer und andere Pflichten können daneben bestehen. Der neue Fragebogen fragt deshalb ausdrücklich nach der grenzüberschreitenden Anwendung des § 19 UStG und einer SME-Identifikationsnummer.

³³ § 18k UStG, Import-One-Stop-Shop: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/__18k.html.

³⁴ BMF, Schreiben vom 18.03.2025 zur Neuregelung der Kleinunternehmerbesteuerung: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2025-03-18-neuregelung-der-umsatzsteuerlichen-kleinunternehmerbesteuerung.html.

³⁵ § 19 UStG in der ab 01.01.2025 geltenden Fassung und grenzüberschreitendes Kleinunternehmerregime: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/__19.html.

6. Vorsteuervergütung oder allgemeines Besteuerungsverfahren

Ausländische Unternehmer, die im Inland keine oder nur bestimmte Umsätze ausführen, können Vorsteuer im Vergütungsverfahren geltend machen. Sobald jedoch eigene inländische Ausgangsumsätze vorliegen, kann das allgemeine Besteuerungsverfahren maßgeblich sein. Die Abgrenzung ist zeitlich und sachlich anspruchsvoll; ein freies Wahlrecht besteht nicht.

Der BFH hat in XI R 17/22 entschieden, dass ein Vorsteuerrecht, das zu einer Zeit entsteht, in der wegen inländischer Ausgangsumsätze das allgemeine Besteuerungsverfahren anzuwenden ist, auch dort auszuüben bleibt, wenn die Rechnung erst später eingeht und inzwischen keine inländischen Umsätze mehr ausgeführt werden. Für Projektunternehmen ist deshalb eine periodenbezogene Verfahrensakte erforderlich.³⁶

7. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und EORI

Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer dient der Identifikation im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr. Sie ist weder Beweis einer festen Niederlassung noch alleiniger Nachweis des Leistungsorts. Ihre Verwendung kann jedoch Rechtsfolgen auslösen, etwa bei Reihengeschäften, innergemeinschaftlichen Erwerben und der Vermutung einer Niederlassungsbeteiligung.

Die EORI-Nummer ist zollrechtliches Identifikationsmerkmal. Sie zeigt die Einbindung in Einfuhr- und Ausfuhrprozesse, begründet aber ebenfalls keine umsatzsteuerliche Ansässigkeit. Der Fragebogen verknüpft beide Identifikationssysteme, weil Zoll- und Umsatzsteuerdaten bei Warenbewegungen eng zusammenhängen.

X. Plattformen, Internethandel und Social-Media-Geschäftsmodelle

1. Das Einlageblatt Internethandel

Das Einlageblatt FsEEBIInternet fragt nach elektronischen Marktplätzen, Internetadressen, Nutzer- und Händlernamen, in- und ausländischen Warenlagern sowie Fulfilment-Verträgen. Diese Daten erlauben der Finanzverwaltung, Plattformmeldungen, Zahlungsströme, Lagerbewegungen und

³⁶ BFH, Urteil vom 25.06.2025 – XI R 17/22, ECLI:DE:BFH:2025:U.250625.XIR17.22.0: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202520301/>.

Steuererklärungen zusammenzuführen. Für Onlinehändler ist das Einlageblatt deshalb keine bloße Ergänzung, sondern die operative Kernakte.

Unternehmen sollten nicht nur die aktuell genutzten Lager nennen, sondern prüfen, welche Lager der Plattform vertraglich zur Verfügung stehen und ob Ware ohne gesonderte Freigabe zwischen Mitgliedstaaten umgelagert werden darf. Automatisches Pan-EU-Fulfilment kann innergemeinschaftliche Verbringungen und nationale Registrierungen auslösen, bevor der Unternehmer den ersten lokalen Endkundenverkauf bewusst wahrnimmt.

2. Plattform als fingierter Lieferer oder Leistender

Das Umsatzsteuerrecht kann eine elektronische Schnittstelle so behandeln, als habe sie eine Leistung selbst empfangen und erbracht. Bei Warenlieferungen greifen gesetzliche Plattformfiktionen in bestimmten Einfuhr- und Drittlandsfällen. Bei elektronischen Dienstleistungen enthält Art. 9a MwStVO eine widerlegbare Vermutung, dass die Plattform im eigenen Namen handelt. Vertragsbezeichnungen wie „Vermittler“ oder „Agent“ sind nicht allein entscheidend.

Der EuGH bestätigte in Fenix International die unionsrechtliche Gültigkeit dieser Plattformfiktion für eine Onlineplattform, über die Creator Leistungen an Nutzer erbrachten. Die Kontrolle über Abrechnung, Leistungsbedingungen und Bereitstellung kann dazu führen, dass die Plattform als Leistende gilt. Der Ort bestimmt sich dann für die fingierten Leistungsstufen jeweils gesondert.³⁷

3. Xyrality und BFH V R 46/25

Xyrality betraf App-Verkäufe über einen Appstore in der Rechtslage bis Ende 2014. Der EuGH bejahte die Anwendung der Kommissionsfiktion nach Art. 28 MwStSystRL. Der BFH setzte dies in V R 46/25 um: Der Appstore wurde in die Leistungskette eingeschaltet; die Leistung des deutschen Entwicklers an den irischen Plattformbetreiber war eine B2B-Leistung mit Leistungsort in Irland.³⁸

Die Entscheidung zeigt, dass der wirtschaftliche Marktauftritt gegenüber Endkunden nicht zwingend die steuerliche Leistungsbeziehung abbildet. Für Plattformgeschäfte sind Nutzungsbedingungen, Rechnungserstellung, Entgeltvereinnahmung, Preisbestimmung, Rückabwicklung und

³⁷ EuGH, Urteil vom 28.02.2023 – C-695/20, Fenix International, ECLI:EU:C:2023:127: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0695>.

³⁸ BFH, Urteil vom 26.03.2026 – V R 46/25 (XI R 10/20), ECLI:DE:BFH:2026:U.260326.VR46.25.0: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202610114/>.

³⁹ EuGH, Urteil vom 09.10.2025 – C-101/24, Xyrality, ECLI:EU:C:2025:764: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:62024CJ0101>.

Kundenkontakt zu analysieren. Jede fingierte Stufe hat ihren eigenen Leistungsort und Steuerschuldner.

4. Haftung nach § 25e UStG und Datenzugriff

§ 25e UStG begründet unter den gesetzlichen Voraussetzungen eine Haftung des Betreibers eines elektronischen Marktplatzes für nicht entrichtete Umsatzsteuer von Händlern. Plattformen sammeln deshalb Steueridentifikationen, Ansässigkeitsdaten und Transaktionsinformationen und sperren bei fehlender Compliance Konten. Die praktische Sanktion einer fehlerhaften Ortsbestimmung kann damit bereits vor einer finanzgerichtlichen Entscheidung eintreten.⁴⁰

5. Creator, Influencer und digitale Abonnements

Bei Creator-Geschäftsmodellen ist zunächst zu klären, ob der Creator an die Plattform, an den Nutzer oder in einer fingierten Kette leistet. Sponsoring, Werbung, Affiliate-Provisionen, digitale Inhalte, Beratungen und Warenverkäufe können nebeneinander bestehen und unterschiedlichen Ortsregeln folgen. Der im Fragebogen abgefragte Social-Media-Account ist daher ein Einstieg in die Umsatzanalyse, keine eigene Steuerkategorie.

Ein Umzug des Creators nach Zypern oder Dubai verlagert nicht automatisch alle Leistungsorte. B2B-Werbeleistungen können am Sitz des Unternehmenskunden steuerbar sein, digitale B2C-Leistungen am Kundenort und Warenlieferungen nach dem Warenweg. Zugleich kann eine in Deutschland fortbestehende feste Niederlassung oder operative Infrastruktur relevant bleiben.

XI. Rechtsprechung 2021 bis 2026

1. EuGH Titanium – physischer Ort ohne feste Niederlassung

Titanium trennt den Grundstücksort von der festen Niederlassung. Die österreichische Gesellschaft vermietete eine Immobilie in Wien und ließ sie durch einen Dienstleister verwalten. Ohne eigenes Personal am Ort stellte die Immobilie keine feste Niederlassung dar. Der EuGH knüpfte an die personelle und technische Struktur an und verwarf die Vorstellung, die bloße Immobilie könne die Niederlassung ersetzen.

⁴⁰ § 25e UStG, Haftung beim Handel über elektronische Marktplätze: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_25e.html.

Praxisfolge: Ausländische Immobilieneigentümer können wegen Vermietungsumsätzen, Option, Vorsteuer und Rechnungen in Deutschland registrierungspflichtig sein, ohne eine feste Niederlassung zu unterhalten. Reverse Charge und Ansässigkeitsbeurteilung sind unionsrechtskonform gesondert zu prüfen.

2. EuGH Berlin Chemie – keine automatische Zurechnung der Tochtergesellschaft

In Berlin Chemie erbrachte eine rumänische Gesellschaft nahezu ausschließlich Leistungen für eine deutsche Konzerngesellschaft. Der EuGH lehnte es ab, Personal und Technik der Dienstleisterin ohne Weiteres dem deutschen Empfänger zuzurechnen. Entscheidend war insbesondere, dass dieselben Ressourcen die Dienstleistungen erbrachten; sie konnten nicht zugleich die empfangende Infrastruktur des Leistungsempfängers bilden.

Praxisfolge: Managementverträge, Exklusivität und Konzernvorgaben genügen nicht. Wer eine feste Niederlassung behauptet oder vermeiden will, muss Ressourcenzugriff, Weisungsrechte, Systemzugang und eigene Funktionen konkret nachweisen.

3. BFH V R 17/21 – Grundstück ist nicht universeller Leistungsort

Der BFH verlangte für Art. 47 MwStSystRL und § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG einen hinreichend direkten Grundstücksbezug. Finanzierungsvermittlung und steuerliche beziehungsweise gesellschaftsbezogene Verwaltungsleistungen waren zwar durch die deutsche Immobilie veranlasst, hatten aber nicht das Grundstück selbst zum zentralen Gegenstand.

Praxisfolge: Bei grenzüberschreitenden Immobilienstrukturen ist jede Leistungsart separat zu klassifizieren. Asset Management, Property Management, Finanzierungsberatung, Steuerberatung und Anteilseignerleistungen dürfen nicht in einem Sammelort „Belegenheitsstaat“ zusammengefasst werden.

4. EuGH Cabot Plastics – Exklusivität genügt nicht

Cabot Plastics erbrachte in Belgien Lohnfertigung und logistische Nebenleistungen für einen Schweizer Auftraggeber. Trotz exklusiver Beziehung und umfangreicher lokaler Tätigkeit verneinte der EuGH eine feste Niederlassung des Auftraggebers. Die Ressourcen dienten der Leistungserbringung durch Cabot und standen dem Auftraggeber nicht als eigene Empfangsstruktur zur Verfügung.

Praxisfolge: Toll Manufacturing begründet keine feste Niederlassung kraft Produktionsnähe.

Kritisch wird die Struktur, wenn der Auftraggeber eigene Mitarbeiter, eigene Anlagen, unmittelbare Produktionssteuerung oder einen exklusiven, einer Verfügungsmacht gleichkommenden Ressourcenzugriff besitzt.

5. BFH XI R 22/20 – Sitz als Tatfrage

Der BFH stellte den Vorrang des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit heraus und behandelte dessen Lokalisierung als Tatsachenwürdigung. Eine reine Briefkastenadresse trägt die Sitzanknüpfung nicht. Maßgeblich sind die tatsächlichen Leitungs- und Verwaltungsverhältnisse.

Praxisfolge: Der BMF-Fragebogen fragt zu Recht gesondert nach Register- beziehungsweise Wohnsitz und abweichendem Ort der Geschäftsleitung. Widersprüche müssen vor Einreichung aufgeklärt werden. Ein bloßer Verweis auf den ausländischen Handelsregistrauszug ist unzureichend.

6. EuGH Adient – Konzernkontrolle ist keine Ressourcenverfügung

Adient betrifft ein grenzüberschreitendes Produktionsmodell innerhalb eines Konzerns. Der EuGH bestätigte, dass Qualitätsvorgaben, konzerninterne Abstimmung und die wirtschaftliche Bedeutung des Auftraggebers nicht genügen. Die feste Niederlassung erfordert eine eigene, beständige Struktur oder Ressourcen, über die der Empfänger tatsächlich wie über eigene verfügen kann.

Praxisfolge: Transfer-Pricing-Funktionsanalysen können Hinweise liefern, entscheiden die Umsatzsteuerfrage aber nicht. Das Umsatzsteuerteam muss zusätzlich klären, welche Ressourcen die konkrete Leistung empfangen und wo die Verwendung stattfindet.

7. FG München 14 K 103/23 – Anlage als Organisationskern

Das FG München bejahte eine feste Niederlassung bei einer technisch komplexen deutschen Anlage, weil die Betreiberin über eine dauerhaft verfügbare technische Struktur und funktional zugeordnete personelle Ressourcen verfügte. Die Entscheidung zeigt, dass Fremdpersonal bei intensiver Einbindung zugerechnet werden kann.

Praxisfolge: Betreiber- und Betriebsführungsverträge sind nicht nur ertragsteuerlich zu analysieren. Entscheidend sind Zugriff auf Anlage, Schicht- und Wartungsorganisation, Weisungsrechte, Störungsmanagement, Leistungsabnahme und die Frage, wer die Leistung gegenüber dem Kunden

tatsächlich erbringt. Wegen der anhängigen Revision bleibt eine zurückhaltende Einordnung geboten.

8. BFH XI R 17/22 – Verfahrenswechsel beim Vorsteuerabzug

Der BFH trennte Entstehung und Ausübung des Vorsteuerrechts. Das maßgebliche Verfahren richtet sich nach der Situation, in der das Vorsteuerrecht entsteht. Ein späterer Wegfall inländischer Ausgangsumsätze verlagert die Geltendmachung nicht automatisch in das Vorsteuervergütungsverfahren.

Praxisfolge: Projektgesellschaften und ausländische Unternehmer müssen das jeweils anwendbare Verfahren periodenbezogen dokumentieren. Rechnungsberichtigungen und verspätete Rechnungen dürfen nicht isoliert nach dem Status im Eingangszeitpunkt behandelt werden.

9. BFH V R 37/23 – tatsächlicher Bedarf der Niederlassung

Das Urteil vom 4. Dezember 2023 verschiebt den Schwerpunkt von der Existenz einer Niederlassung auf ihre konkrete Rolle. Das deutsche Verbindungsbüro einer ausländischen Hotelgesellschaft hatte Werbung eingekauft. Die Werbung sollte jedoch Buchungen der ausländischen Hotels steigern und wurde vom Stammhaus genutzt. Deshalb blieb der Leistungsort am Sitz des Stammhauses.

Praxisfolge: Bestelladresse und Kostenstelle sind Indizien, aber nicht entscheidend. Unternehmen benötigen eine Benefit- und Use-Analyse: Wer ist wirtschaftlicher Nutzer? Welche Niederlassung hat den eigenen Bedarf? Wo werden Ergebnisse in operative Prozesse umgesetzt?

10. EuGH Xyrality und BFH V R 46/25 – fingierte Leistungskette

Die Appstore-Rechtsprechung zeigt, dass gesetzliche Fiktionen die zivilrechtlich wahrgenommene Leistungsbeziehung überlagern können. Der Plattformbetreiber wurde als im eigenen Namen Handelnder behandelt. Dadurch entstand eine B2B-Leistung des Entwicklers an die Plattform mit einem anderen Leistungsort als die Endkundenleistung.

Praxisfolge: Bei digitalen Geschäftsmodellen darf der Unternehmer den Ort nicht aus der Nutzeroberfläche ableiten. Maßgeblich sind die umsatzsteuerlich fingierten Leistungsstufen, die Rolle der Plattform und die jeweilige B2B- oder B2C-Regel.

XII. Der Fragebogen als Dokumentations- und Beweisprogramm

1. Transaktionsmatrix statt Formularroutine

Vor dem Ausfüllen sollte jede Umsatzkategorie in einer Matrix erfasst werden. Mindestspalten sind: Leistung/Lieferung, Vertragspartei, tatsächlicher Empfänger, B2B/B2C, Waren- oder Leistungsweg, Sitz, feste Niederlassung, Sonderregel, Ort, Steuerschuldner, Verfahren, Rechnung, Nachweise und Buchungscode. Erst wenn diese Matrix geschlossen ist, lassen sich die Felder des Fragebogens belastbar beantworten.

Eine bloße Beschreibung des Geschäftsmodells in Marketingbegriffen genügt nicht. „Drop Shipping“, „Fulfilment“, „SaaS“, „Marketplace“, „Consulting Hub“ oder „Representative Office“ sind keine Tatbestände des UStG. Sie müssen in einzelne tatsächliche Umsatz- und Ressourcenvorgänge übersetzt werden.

2. Präsenzakte

Für jede deutsche Einrichtung sollte eine Präsenzakte geführt werden. Sie enthält Miet- und Nutzungsverträge, Lagepläne, Zutrittsrechte, Personalzuordnung, technische Ausstattung, IT-Berechtigungen, Vollmachten, Funktionen, Öffnungszeiten, Kostenstellen, Leistungsbezüge und Ausgangsumsätze. Auch fremde Einrichtungen – Kundenräume, Anlagen, Co-Working-Flächen, Dienstleisterstandorte – sind aufzunehmen, wenn dauerhafter Ressourcenzugriff besteht.

3. Warenflussakte

Die Warenflussakte verbindet Bestellungen, Incoterms, Transportaufträge, CMR- oder Frachtpapiere, Zollanmeldungen, Lagerbewegungen, Seriennummern, Plattformberichte und Rechnungen. Sie muss für jede Lieferung zeigen, wo die Warenbewegung beginnt und endet, wer sie veranlasst und wann Verfügungsmacht übergeht. Bei Reihengeschäften ist die Zuordnung der bewegten Lieferung gesondert zu dokumentieren.

4. Leistungsbezugsakte

Für wesentliche B2B-Dienstleistungen ist festzuhalten, welche Einheit die Leistung bestellt, bezahlt, empfängt und verwendet. Verträge sollten die Empfängerniederlassung benennen, ohne eine von der

Realität abweichende Fiktion zu erzeugen. Leistungsnachweise, Projektberichte, Systemzugriffe und interne Verrechnung müssen die Zuordnung stützen.

5. Verfahrensakte

Die Verfahrensakte enthält Registrierungen, USt-IdNr., OSS-/IOSS-Teilnahmen, SME-Identifikation, EORI, Vorsteuervergütungsanträge, Zuständigkeitskorrespondenz, Bescheinigungen USt 1 TS, Erklärungsfristen und Vollmachten. Eine jährliche Abstimmung verhindert, dass Umsätze gleichzeitig in nationaler Erklärung und OSS oder in allgemeinem Verfahren und Vergütungsverfahren erfasst werden.

6. Widerspruchsprüfung

Vor Einreichung des Fragebogens ist ein Cross-Check durchzuführen: Stimmt die angegebene Geschäftsleitung mit Handelsregister, Website, E-Mail-Signaturen und Bankfreigaben überein? Stimmen Lagerangaben mit Plattform- und Logistikverträgen überein? Stimmen Empfängergruppen mit Rechnungslogik und USt-IdNr.-Prüfung überein? Stimmen OSS-Angaben mit den tatsächlich verwendeten Rechnungscodes überein?

Gerade bei grenzüberschreitenden Unternehmen werden Erfassungsfragebogen, Körperschaftsteuererklärungen, Verrechnungspreisdokumentation, Zollunterlagen und Plattformdaten von verschiedenen Teams erstellt. Der größte Risikofaktor ist daher häufig nicht eine falsche Einzelmeinung, sondern ein nicht abgestimmtes Gesamtbild.

XIII. Praxisfälle für grenzüberschreitende Unternehmer

Fall 1: Schweizer Maschinenhersteller mit deutschem Ersatzteillager

Eine Schweizer AG produziert Maschinen in Zürich. Ersatzteile lagert ein deutscher Logistikdienstleister in Köln. Die AG hat dort kein eigenes Personal. Teile werden aus dem Lager an deutsche Kunden versandt; Techniker reisen aus der Schweiz zur Montage an.

Umsatzsteuerlich ist zunächst das Verbringen der Ersatzteile in das deutsche Lager zu prüfen. Lieferungen aus dem Lager beginnen in Deutschland und sind regelmäßig deutsche Inlandslieferungen. Das Lager muss nicht feste Niederlassung sein; fehlendes eigenes Personal spricht nach der EuGH-Rechtsprechung gegen eine feste Niederlassung. Die lokalen Warenumsätze können dennoch eine deutsche Registrierung erfordern. Für Montageleistungen ist zu klären, ob eine

Werklieferung, Lieferung mit Installation oder sonstige Leistung vorliegt. Der Fragebogen muss Lagervertrag, Einfuhr- und Warenbewegungen sowie Kundenarten vollständig abbilden.

Ergebnis Fall 1: Deutsche Umsatzsteuerpflicht ohne deutsche feste Niederlassung ist möglich. Warenort und Niederlassungsort sind getrennt.

Fall 2: US-SaaS-Anbieter mit deutschen Geschäfts- und Privatkunden

Eine US-Corporation betreibt eine Cloudsoftware. Sie hat keinen deutschen Standort. Deutsche Unternehmen und Privatkunden schließen Onlineabonnements ab. Die technische Infrastruktur liegt in den USA und mehreren Cloudregionen.

Leistungen an deutsche Unternehmer unterliegen grundsätzlich der B2B-Regel am Empfängerort; regelmäßig schuldet der deutsche Kunde die Steuer nach § 13b UStG. Elektronische Leistungen an deutsche Privatkunden sind grundsätzlich in Deutschland steuerbar. Der Anbieter kann den Nicht-EU-OSS nutzen. Ein in Deutschland belegener Cloudserver eines unabhängigen Providers begründet nicht automatisch eine feste Niederlassung. Entscheidend wären beständige personelle und technische Ressourcen, über die die Corporation tatsächlich verfügt. Im Fragebogen sind B2B/B2C-Umsätze, OSS-Teilnahme und Plattformen sauber zu trennen.

Fall 3: Hotelgruppe aus Dubai mit deutschem Verbindungsbüro

Eine Hotelgesellschaft mit Sitz und zentraler Verwaltung in Dubai beschäftigt fünf Mitarbeiter in einem deutschen Verbindungsbüro. Diese organisieren Werbung und Messeauftritte, nehmen aber keine Buchungen an. Werbeagenturen rechnen an das deutsche Büro ab.

Nach BFH V R 37/23 ist nicht entscheidend, wer bestellt oder welche Adresse auf der Rechnung steht. Werden die Werbeleistungen für die Hotels und das Buchungsgeschäft am ausländischen Stammhaus verwendet, bleibt der Leistungsort grundsätzlich am Sitz in Dubai. Das Büro könnte zwar in anderer Hinsicht eine feste Niederlassung sein; es ist aber nicht automatisch Empfänger jeder Leistung. Die Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer kann falsch sein. Erforderlich sind Leistungszweck, Nutzung, Kostenverrechnung und Buchungsprozesse als Nachweis.

Fall 4: Zyprische Gesellschaft mit deutscher Immobilie

Eine Cyprus Limited hält und vermietet ein deutsches Bürogebäude. Die Verwaltung übernimmt ein unabhängiger deutscher Property Manager. Die Gesellschaft hat in Deutschland keine eigenen

Mitarbeiter. Sie bezieht neben Hausverwaltung auch Finanzierungsberatung und gesellschaftsrechtliche Leistungen.

Die Vermietung und bestimmte grundstücksbezogene Leistungen knüpfen an das deutsche Grundstück an. Die Immobilie selbst begründet nach Titanium ohne eigenes Personal jedoch keine feste Niederlassung. Finanzierungs- und gesellschaftsbezogene Leistungen sind nach BFH V R 17/21 nicht allein aufgrund der Immobilie grundstücksbezogen; bei B2B-Leistungen kann der Empfängerort in Zypern liegen. Registrierung, Option zur Steuerpflicht, Vorsteuer und Reverse Charge sind je Leistungsart zu prüfen. Der Fragebogen darf „deutsche Immobilie“ nicht pauschal mit „deutsche Betriebsstätte“ beantworten.

Fall 5: Chinesischer Marketplace-Händler mit polnischem und deutschem Fulfilment

Ein chinesischer Händler verkauft über einen Marktplatz an EU-Privatkunden. Die Plattform lagert Ware automatisiert in Polen und Deutschland und verschiebt Bestände nach Nachfrage. Der Händler erhält monatliche Fulfilment-Berichte, prüft die Umlagerungen aber nicht einzeln.

Jede Umlagerung kann ein innergemeinschaftliches Verbringen auslösen. Verkäufe aus deutschen Beständen an deutsche Kunden sind regelmäßig lokale Inlandslieferungen. Verkäufe aus polnischen Beständen an deutsche Privatkunden können Fernverkäufe sein und über OSS erklärt werden. Plattformfiktionen sind je nach Einfuhr- und Händlerkonstellation zu prüfen. Der Händler benötigt voraussichtlich mehrere nationale Registrierungen trotz OSS. Das Einlageblatt Internethandel verlangt Plattformkonten, Lagerorte und Verträge gerade deshalb, weil automatische Fulfilment-Prozesse den umsatzsteuerlichen Ort bestimmen.

Fall 6: Rumänischer Lohnfertiger für einen US-Auftraggeber

Eine rumänische Produktionsgesellschaft fertigt ausschließlich für eine US-Corporation. Die Corporation besitzt Rohstoffe und Formen, entsendet Qualitätsmanager und greift auf Produktionsdaten zu. Die rumänische Gesellschaft stellt Personal und Maschinen.

Nach Berlin Chemie, Cabot Plastics und Adient begründen Exklusivität, Eigentum an Rohstoffen und Qualitätskontrolle nicht automatisch eine feste Niederlassung. Kritisch wäre, ob die US-Corporation die rumänischen Ressourcen wie eigene kontrolliert und für den Empfang sowie die Verwendung der Leistungen einsetzen kann. Für deutsche Umsatzsteuer ist der Fall relevant, wenn

deutsche Kunden, Warenwege oder Leistungen hinzutreten. Die Konzern- und Verrechnungspreisdokumentation ersetzt die umsatzsteuerliche Ressourcenanalyse nicht.

Fall 7: Deutscher Creator zieht nach Zypern, behält Studio in Köln

Ein Creator verlegt Wohnsitz und Gesellschaft nach Zypern. In Köln bleibt ein langfristig angemietetes Studio mit Technik und zwei Mitarbeitern. Erlöse stammen aus Plattformabonnements, B2B-Werbekampagnen und Merchandising.

Ertragsteuerliche Ansässigkeit und Umsatzsteuerorte sind getrennt. Das Kölner Studio kann je nach Ressourcen und Funktionen feste Niederlassung sein. B2B-Werbeleistungen folgen grundsätzlich dem Ort des Geschäftskunden; Plattformleistungen können fingierte Ketten erzeugen; Merchandising folgt den Waren- und Fernverkaufsregeln. Die Verlagerung des Gesellschaftssitzes nach Zypern macht deutsche Umsätze nicht „zyprisch“. Der Fragebogen muss Studio, Mitarbeiter, Plattformaccounts, Lager und Empfängergruppen offenlegen.

Fall 8: Ausländisches Busunternehmen im Deutschlandverkehr

Ein tschechisches Busunternehmen fährt Linien von Prag über Dresden nach Berlin sowie gelegentliche Rundreisen durch Deutschland. Es hat in Deutschland kein Büro, kauft aber Kraftstoff und Reparaturen ein.

Personenbeförderungen werden streckenbezogen verortet. Deutsche Streckenanteile können deutsche steuerpflichtige Umsätze auslösen, obwohl weder Sitz noch feste Niederlassung bestehen. Das Einlageblatt Personenbeförderung erfasst Strecke, Fahrzeuge, Genehmigungen und Umsätze. Vorsteuer aus deutschen Eingangsleistungen ist dem zutreffenden Verfahren zuzuordnen. Eine pauschale Reverse-Charge-Aannahme scheidet aus.

XIV. Berichtigung, Haftung und Steuerstrafrecht

1. Typische Fehlerbilder

- deutsches Lager nicht erfasst, weil kein Verkauf aus Deutschland „geplant“ war;
- OSS als Ersatz für sämtliche nationalen Registrierungen behandelt;
- B2B/B2C-Kundenstatus nicht oder nur bei Vertragsbeginn geprüft;
- deutsche USt-IdNr. als Beweis einer festen Niederlassung verwendet;

- Reverse Charge allein aus der ausländischen Rechnungsadresse abgeleitet;
- Tochtergesellschaft oder Dienstleister pauschal als feste Niederlassung qualifiziert;
- Grundstücksbezug auf jede Beratung im Immobilienkontext ausgedehnt;
- Vorsteuervergütung und allgemeines Besteuerungsverfahren parallel oder im falschen Zeitraum genutzt;
- Plattformbedingungen und gesetzliche Leistungsfiktionen nicht ausgewertet;
- Fragebogenangaben nicht mit Zoll-, Lager-, OSS- und Ertragsteuerdaten abgestimmt.

2. Berichtigungspflicht nach § 153 AO

Erkennt der Steuerpflichtige nachträglich, dass eine abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dies zu einer Steuerverkürzung führen kann oder bereits geführt hat, ist § 153 AO zu prüfen. Das gilt nicht nur für Umsatzsteuererklärungen. Auch ein Erfassungsfragebogen kann korrigiert werden müssen, wenn seine Angaben für die steuerliche Behandlung fortwirken und sich als wesentlich falsch erweisen.⁴¹

Eine Berichtigung sollte nicht auf das Formularfeld beschränkt werden. Zu korrigieren sind gegebenenfalls Rechnungen, Voranmeldungen, Jahreserklärungen, Zusammenfassende Meldungen, OSS-Meldungen, Vorsteuervergütungsanträge und Buchungscodes. Gleichzeitig muss verhindert werden, dass derselbe Umsatz doppelt erklärt oder doppelt erstattet wird.

3. Steuerhinterziehung und Leichtfertigkeit

Falsche Ortsbestimmungen sind nicht automatisch Steuerstraftaten. Strafrechtlich relevant werden sie, wenn unrichtige oder unvollständige Angaben vorsätzlich gemacht werden und dadurch Steuern verkürzt oder ungerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden. Leichtfertige Fehler können eine Ordnungswidrigkeit nach § 378 AO begründen. Die §§ 370 und 378 AO sind deshalb bei länger unerkannten Registrierungslücken, falschem OSS-Einsatz oder systematisch unzutreffenden Rechnungen mitzudenken.⁴²

Das Risiko erhöht sich, wenn der Unternehmer durch den Erfassungsfragebogen ausdrücklich auf Lager, Plattformen, deutsche Einrichtungen oder Reverse-Charge-Bezüge hingewiesen wurde und dennoch keine Prüfung organisiert. Der Fragebogen kann dann für die Wissens- und

⁴¹ § 153 AO, Berichtigung von Erklärungen: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__153.html.

⁴² §§ 34, 69, 370 und 378 AO zu Pflichten, Haftung, Steuerhinterziehung und leichtfertiger Steuerverkürzung: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/.

Organisationslage Bedeutung gewinnen. Umgekehrt dokumentiert eine zeitnahe, fachlich begründete Analyse die ernsthafte Bemühung um zutreffende Rechtsanwendung.

4. Organpflichten und Haftung

Geschäftsführer und sonstige gesetzliche Vertreter müssen nach § 34 AO die steuerlichen Pflichten des Unternehmens erfüllen; bei vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung kann § 69 AO zur persönlichen Haftung führen. In internationalen Gruppen ist eine klare Verantwortungsmatrix erforderlich: Wer überwacht Lagerbewegungen, neue Länder, Plattformen, Umsatzarten und Vertragsänderungen? Wer entscheidet über Registrierungen und meldet Änderungen an Tax?⁴³

Ein bloßes Outsourcing an Buchhalter, Fulfilment-Provider oder Plattform befreit die Geschäftsleitung nicht von Organisation und Kontrolle. Der Verantwortliche muss sicherstellen, dass die Daten vollständig an die steuerliche Funktion gelangen und rechtliche Entscheidungen nachvollziehbar dokumentiert werden.

5. Verteidigungs- und Bereinigungsstrategie

9. Sachverhalte einfrieren und Daten sichern: Verträge, Lagerberichte, Rechnungen, Zoll- und Plattformdaten.
10. Umsätze transaktionsweise neu qualifizieren und die richtige Ortsregel bestimmen.
11. Steuerschuldner und Verfahren je Zeitraum feststellen.
12. Steuerliche Mehr- und Minderwirkungen einschließlich Vorsteuer, § 14c und Doppelmeldungen berechnen.
13. Berichtigungsweg, Rechnungsberichtigung und Kommunikation mit den betroffenen Finanzämtern koordinieren.
14. Vorsatz- und Kenntnisfragen getrennt von der materiell-rechtlichen Berechnung prüfen.
15. Prozessänderungen implementieren, damit neue Länder, Lager und Produkte künftig vor Go-live geprüft werden.

Bei erheblichem Rückstand, mehreren Mitgliedstaaten oder möglichen Vorsatzindizien sollte die materielle Umsatzsteuerprüfung mit steuerstrafrechtlicher Verfahrensstrategie verbunden werden. Unkoordinierte Einzelkorrekturen können die Lage verschärfen, wenn sie Widersprüche erzeugen oder unvollständig bleiben.

⁴³ §§ 34, 69, 370 und 378 AO zu Pflichten, Haftung, Steuerhinterziehung und leichtfertiger Steuerverkürzung: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/.

XV. OECD, ViDA und die künftige Entwicklung

1. OECD: Bestimmungsland und vereinfachte Registrierung

Die OECD International VAT/GST Guidelines verfolgen für grenzüberschreitende Leistungen und immaterielle Güter das Bestimmungslandprinzip. Für B2B-Umsätze steht die Neutralität durch Reverse Charge im Vordergrund; für B2C-Umsätze sollen vereinfachte Registrierungs- und Erklärungsverfahren die Besteuerung am Kundenort ermöglichen. Diese Leitlinien sind kein unmittelbar geltendes deutsches Recht, prägen aber die internationale Konvergenz von VAT/GST-Systemen.

Die Richtung ist eindeutig: Markt- und Verbrauchsstaaten sollen Besteuerungsrechte auch ohne physische Niederlassung durchsetzen können. Der feste Niederlassungsbegriff bleibt wichtig, verliert aber seine frühere Rolle als notwendige Eintrittskarte in den Steuerzugriff. Digitale Identifikation, Plattformpflichten und vereinfachte Fernregistrierung treten daneben.

2. ViDA: elektronische Rechnung und digitale Meldung

Mit der Richtlinie (EU) 2025/516 und der Verordnung (EU) 2025/517 hat die Europäische Union das ViDA-Paket beschlossen. Die Reform wird gestuft umgesetzt und verändert insbesondere elektronische Rechnungen, digitale Meldesysteme, Plattformregelungen und die Idee einer einheitlicheren Umsatzsteuerregistrierung. Die konkreten nationalen Pflichten hängen von Umsetzungsakten und Übergangsfristen ab.⁴⁴

Für die Ortsbestimmung bedeutet ViDA keine Abschaffung materieller Regeln. Es verändert die Beweis- und Kontrollumgebung. Rechnungs- und Transaktionsdaten werden schneller verfügbar; Abweichungen zwischen Lieferant, Empfänger, Plattform und Mitgliedstaat werden früher erkennbar. Unternehmen müssen Steuerfindungslogik, Stammdaten und ERP-Codes deshalb auf die juristische Ortsprüfung ausrichten.

⁴⁴ Verordnung (EU) 2025/517 zur Änderung der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:32025R0517>.

⁴⁵ Richtlinie (EU) 2025/516 zur Änderung der MwStSystRL im Rahmen „VAT in the Digital Age“: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:32025L0516>.

3. Single VAT Registration und Plattformökonomie

Die europäische Entwicklung zielt darauf, vermeidbare Mehrfachregistrierungen durch erweiterte Sonderverfahren, Reverse-Charge-Mechanismen und Plattformfiktionen zu reduzieren. Vollständig verschwinden nationale Registrierungen aber nicht. Lokale Warenbestände, Einfuhren, besondere Umsätze und Vorsteuerpositionen werden weiterhin nationale Anknüpfungen erzeugen.

Plattformen werden stärker in Steuererhebung und Datenübermittlung einbezogen. Für Händler und Creator hat dies eine doppelte Wirkung: Compliance kann einfacher werden, weil die Plattform Steuerfunktionen übernimmt; zugleich sinkt die Möglichkeit, unklare Leistungsbeziehungen oder fehlende Registrierungen über längere Zeit unentdeckt zu lassen.

4. Zukunft der festen Niederlassung

Die EuGH-Rechtsprechung der letzten Jahre begrenzt eine expansive Zurechnung fremder Ressourcen. Zugleich zeigt das Verfahren V R 12/24, dass technische Anlagen und intensiv eingebundene Dienstleister weiterhin Grenzfälle erzeugen. Künftige Streitfragen werden sich besonders auf automatisierte Anlagen, Cloudinfrastruktur, Remote-Personal, Co-Employment, Plattformökosysteme und zentrale Beschaffungsfunktionen konzentrieren.

Eine rein physische Betrachtung wird ebenso wenig genügen wie eine vollständige Entmaterialisierung. Die feste Niederlassung bleibt ein funktionaler Ort: dauerhaft verfügbare Ressourcen müssen den konkreten Umsatz empfangen, verwenden oder erbringen. Die Qualität der tatsächlichen Kontrolle ist voraussichtlich das entscheidende Kriterium.

5. Der Fragebogen als Vorläufer einer permanenten Erfassung

Der Fragebogen vom 16. Juli 2026 bildet einen statischen Startpunkt. International tätige Unternehmen verändern jedoch laufend Lager, Plattformen, Produkte, Empfängergruppen und Ressourcen. Zukunftsfähige Compliance überführt seine Fragen deshalb in ein dauerhaftes Kontrollsystem: Jede neue Einrichtung, jeder neue Warenweg und jede neue Plattform löst einen steuerlichen Go-live-Check aus.

Wir helfen: www.steuerrecht.com