

Datum 08.04.2025
Aktenzeichen S 7117b.1.1-2/2 St33

Leistungsort nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 UStG, bis 31.12.2024 § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe a UStG, bei der Tätigkeit eines Bergführers

- Die Verfügung vom 25.10.2022 wird durch die Aktualisierung¹ ersetzt –

I. Allgemeines

Die Tätigkeit eines Bergführers zeichnet sich dadurch aus, dass er aufgrund seiner Fähigkeiten auf der Basis von Erfahrung, Ortskunde oder Ausbildung andere Wanderer, Kletterer oder Bergsteiger im Gebirge führt. Soweit der Bergführer seine entgeltlichen Leistungen im Rahmen von „Bergtouren“ **gegenüber Nichtunternehmern (B2C)** erbringt, gilt für den Leistungsort die Regelung des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 UStG (bis 31.12.2024 § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe a UStG).

II. Regelung des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 UStG

Nach dem § 3a Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 UStG (Art. 54 MwStSyStRL) werden folgende sonstige Leistungen dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden:

3. Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen, einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind, an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung ausgeführt wird, noch eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, werden dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden.

¹ § 3a Abs. 3 Nr. 3 neu gef. mWv 1.1.2025 durch Gesetz v. 2.12.2024, BGBl 2024 I Nr. 387

2 Werden die Leistungen per Streaming übertragen oder auf andere Weise virtuell verfügbar gemacht, gilt abweichend von Satz 1 als Ort der sonstigen Leistung der Ort, an dem der Empfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Ein Bergführer erbringt seine Leistungen, die in der Führung einer „Bergtour“ bestehen, an Teilnehmer mit dem Status Nichtunternehmer (B2C) nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 UStG an dem bzw. den Orten, die von der Bergtour umfasst werden.

Umfasst die Bergtour nicht nur Strecken im Inland, sondern auch Strecken im Ausland, ist die Leistung nach einem sachgerechten Maßstab in einen inländischen und ausländischen Anteil aufzuteilen. Als sachgerechter Maßstab kann beispielsweise die Aufzeichnung bzw. Routenplanung nach zurückgelegter Wegstrecke (z.B. durch Einsatz von GPS-Geräten) dienen.

Werden neben der Bergführung weitere Einzelleistungen wie Beförderungs- oder Beherbergungsleistungen erbracht, sind auch die Voraussetzungen für die Anwendung der Sonderregelung für die Besteuerung von Reiseleistungen nach § 25 UStG zu beachten. In diesem Fall ist eine Abgrenzung zwischen Eigenleistungen, Reiseleistungen und ggf. Vermittlungsleistungen vorzunehmen.

III. Weitere Erläuterungen

Bei den oben genannten Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 UStG, die in einem positiven Tun bestehen, bestimmt sich der Leistungsort nach dem **Ort, an dem die sonstige Leistung tatsächlich bewirkt** wird (EuGH-Urteil 9.3.2006, C-114/05, Gillan Beach), vgl. Abschn. 3a.6 Abs. 1 UStAE.

Dabei kommt es weder auf den Organisationsaufwand noch auf das (Leistungs-) Niveau der Bergtour an, da die Ortsregelung des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 UStG Leistungen auf dem Gebiet des Unterrichts, des Sports, der Unterhaltung oder ähnliche Leistungen umfasst.

In dem Urteil des BFH vom 12.10.2016, XI R 5/14, Rn. 35, BStBl 2017 II S. 500 ist Folgendes ausgeführt:

Rn. 35: (1) *Die in Art. 54 MwStSystRL genannten Leistungen sind insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass sie sich an eine Vielzahl von Empfängern richten, nämlich an alle Personen, die in unterschiedlicher Weise an Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts oder der Unterhaltung teilnehmen (vgl. EuGH Kronospan Mielec v. 7.10.2010 – C-222/09, , BFH/NV 2010, 2377, Rn. 24).*