

DR. STILZ & PARTNER

SONDERINFO zum EU-Mehrwertsteuer-Paket



1. EU-MwSt-Paket: Die Änderungen im deutschen Umsatzsteuerrecht ab 2010

Am 12.2.2008 hat der Rat der Europäischen Union ein aus mehreren Richtlinien bestehendes sog. MwSt-Paket verabschiedet, das wichtige Änderungen im Bereich der sonstigen Leistungen (Dienstleistungen) vorsieht. Dabei handelt es sich insbesondere um Bestimmungen zum Ort der sonstigen Leistung, die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger, die Zusammenfassende Meldung und ein vereinfachtes Vorsteuervergütungsverfahren.

Weite Teile des MwSt-Pakets wurden im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 in das Umsatzsteuergesetz umgesetzt. Die Neuregelungen treten zum 1.1.2010 in Kraft. Weitere Änderungen des MwSt-Pakets, z. B. hinsichtlich der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln oder der elektronisch erbrachten Dienstleistungen, müssen noch in den nächsten Jahren umgesetzt werden.

Alle Unternehmer, die Geschäftsbeziehungen über die Grenze unterhalten, müssen frühzeitig überprüfen, ob sie von den Neuerungen betroffen sind und ggf. entsprechende Maßnahmen treffen!

Das Bundesfinanzministerium hat in einem umfangreichen Schreiben vom 4.9.2009 zum Ort der sonstigen Leistung ab 1.1.2010 Stellung genommen. Bezugnehmend auf dieses Schreiben erläutern wir in der vorliegenden Sonderinformation die wichtigsten Regelungen. Entsprechende Handlungsempfehlungen ergänzen die Information.

2. Änderung der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung (Dienstleistung)

Nach der **bis zum 31.12.2009** geltenden Rechtslage unterliegt eine sonstige Leistung, die von einem deutschen Unternehmer erbracht wird, grundsätzlich im Inland der Umsatzbesteuerung. Maßgeblich für die Besteuerung ist der Sitz des leistenden Unternehmers. Lediglich wenn eine der vielen Ausnahmeregelungen greift, kann sich der Ort der sonstigen Leistung in ein anderes Land verlagern. Dies führt dazu, dass die sonstige Leistung nicht mehr in Deutschland, sondern im anderen Land umsatzsteuerpflichtig ist.

Ab dem 1.1.2010 gelten neue Bestimmungen bezüglich des Ortes der sonstigen Leistung. Künftig wird wie folgt unterschieden (Grundregel):

Leistungsempfänger	Ort der sonstigen Leistung
Nichtunternehmer/Privatperson (sog. „business to consumer“ oder B2C-Umsätze)	Sitzort des leistenden Unternehmers bzw. Ort der Betriebsstätte (Unternehmensortprinzip)
Unternehmer (sog. „business to business“ oder B2B-Umsätze)	Sitzort des Leistungsempfängers (Empfängerortprinzip)

Eine Verlagerung des Leistungsortes durch die Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) ist künftig nicht mehr möglich. Weiterhin bestehen allerdings zahlreiche Ausnahmeregelungen zum Ort der sonstigen Leistung. Sie wurden zum Teil ebenfalls geändert.

Beispiel 1: Der deutsche Steuerberater A mit Sitz in Passau wird 2010 von einer österreichischen Privatperson mit der Nachlasspflege in Inland beauftragt. Der Ort der sonstigen Leistung ist am Betriebsitz des A in Passau. Die sonstige Leistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig.

Beispiel 2: Der deutsche Unternehmer B stellt 2010 technische Materialien und Dienstleistungen für ein holländisches Unternehmen in Inland bereit. Die sonstige Leistung wird am Empfängerort in Holland erbracht. Sie ist in Deutschland nicht steuerbar.

3. Lieferungen sind nicht betroffen

Von der Änderung sind alle Leistungen betroffen, die keine Lieferungen sind. Darunter fallen:

- aktive Tätigkeiten, wie z. B. Dienstleistungen, Vermittlungsleistungen, Transportleistungen oder Werkleistungen,
- Duldungen, wie z. B. Vermietung und Verpachtung, Darlehensgewährung, Überlassung von Lizenzrechten,
- Unterlassungen, z. B. der Verzicht auf Wettbewerb.

Enthält die einheitliche Leistung sowohl ein Lieferungselement als auch eine sonstige Leistung, ist entscheidend, welche Elemente im Hinblick auf das wirtschaftliche Interesse des Leistungsempfängers überwiegen. Um sonstige Leistungen handelt es sich z. B. bei der Überlassung von Konstruktions- und Architekturplänen oder beim Verkauf von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle.

4. Wer ist der Leistungsempfänger?

Abgesehen von den unter Punkt 10. genannten Ausnahmen ist es für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung künftig entscheidend, ob die sonstige Leistung an einen Unternehmer oder an einen Nichtunternehmer erbracht wird. Maßgeblich für die Bestimmung des Leistungsempfängers ist grundsätzlich, wer den Auftrag erteilt.

Als Unternehmer im Sinne des UStG gilt, wer nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringt. Bei einer Leistung an einen Unternehmer verlangt der Gesetzgeber für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung nach dem Sitzortprinzip außer der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers auch, dass die sonstige Leistung für sein Unternehmen erbracht wird. Ob die Leistung für die Erbringung steuerpflichtiger, steuerfreier oder nicht steuerbarer Umsätze bestimmt ist, spielt keine Rolle. Folglich ist von einem Bezug für den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers auch z. B. bei Beratungsleistungen für Zwecke einer unternehmerisch bedingten nicht steuerbaren Ausgabe von neuen Anteilen oder einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen auszugehen.

Auch nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, denen eine USt-IdNr. erteilt worden ist, gelten für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung als Unternehmer. Die Reichweite der Unternehmereigenschaft endet, wenn die sonstige Leistung für die private Verwendung erbracht wird.

Hinweis: Nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) reicht es aus, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist. Ob die Leistung für den unternehmerischen oder privaten Bereich des Leistungsempfängers verwendet wird, ist nach seiner Auffassung nicht maßgeblich.

Die USt-IdNr. des Leistungsempfängers ist wichtig: Verwendet der Leistungsempfänger gegenüber dem leistenden Unternehmer seine USt-IdNr., ist von einem Leistungsbezug für das Unternehmen des Leistungsempfängers auszugehen. Dies gilt auch dann, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Leistung vom Leistungsempfänger tatsächlich für nicht unternehmerische Zwecke verwendet worden ist, wenn der leistende Unternehmer von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, sich die Gültigkeit einer USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaates sowie den Namen und die Anschrift der Person, der diese Nummer erteilt wurde, durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) bestätigen zu lassen.

Der leistende Unternehmer muss die USt-IdNr. des Leistungsempfängers im Rahmen einer qualifizierten Abfrage beim BZSt grundsätzlich vor Ausführung der Leistung überprüfen lassen. Die schriftliche Bestätigung der USt-IdNr. ist bei den Buchhaltungsunterlagen aufzubewahren. Der Leistungsempfänger kann aber im Einzelfall seine USt-IdNr. nachträglich verwenden oder durch eine andere ersetzen. Der Leistende muss in diesem Fall überprüfen, welche Konsequenzen die Änderung für die Besteuerung hat, und die Rechnung entsprechend anpassen.

Anmerkung: Die Europäische Kommission stellt im Internet ein MwSt-Informationsaustauschsystem (MIAS) zur Verfügung, über das Unternehmer die Gültigkeit von einer in einem EU-Mitgliedstaat erteilten USt-IdNr. überprüfen können. Darüber erhalten sie eine Bescheinigung, die bestätigt, dass die USt-IdNr. zu einem bestimmten Datum auf ihre Gültigkeit geprüft wurde. Sie kann als Nachweis für das Handeln im guten Glauben dienen. Dieser Onlinedienst ist unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies erreichbar.

Bei Leistungsempfängern mit Sitz im Drittland muss der leistende Unternehmer den Status des Leistungsempfängers (Unternehmer bzw. Nichtunternehmer sowie Leistung für den unternehmerischen bzw. außerunternehmerischen Bereich) aufklären. Generell ist zu beachten, dass die leistenden Unternehmer eine erhöhte Sorgfalts-

pfligt im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten haben. Eine Prüfung ist nicht erforderlich, wenn eine Ausnahmeregelung greift, wonach der Ort der sonstigen Leistung unabhängig vom Status des Leistungsempfängers zu bestimmen ist (s. unter Punkt 10.).

5. Verlagerung der Steuerschuld (Reverse-Charge-Verfahren)

Erbringt ein deutscher Unternehmer eine im Ausland umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung an einen Unternehmer, sehen die meisten Mitgliedstaaten eine Verlagerung der USt-Schuld auf den ausländischen Leistungsempfänger (Reverse-Charge-Verfahren) vor. Umgekehrt gilt, dass ein deutscher Unternehmer die USt schuldet, wenn er von einem ausländischen Unternehmer eine sonstige Leistung in Deutschland in Anspruch nimmt. Die USt kann aber als Vorsteuer abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind.

Beispiel 3: (Fortsetzung von Beispiel 2) Die sonstige Leistung des deutschen Unternehmers B ist in Holland steuerpflichtig. B stellt eine Rechnung ohne USt-Ausweis mit einem Hinweis auf die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Der holländische Unternehmer schuldet die holländische USt, die er aber als Vorsteuer wieder geltend machen kann.

Beispiel 4: Ein polnischer Unternehmer erbringt an den deutschen Unternehmer C eine in Deutschland steuerpflichtige Dienstleistung. Die USt-Schuld wird auf den deutschen Unternehmer verlagert. C erklärt sie in der USt-Voranmeldung des betreffenden Voranmeldungszeitraums und macht sie gleichzeitig als Vorsteuer geltend.

Änderung ab 2010: Unterhält der ausländische Unternehmer auch in Deutschland eine Betriebsstätte, dann gilt er ab 2010 als im Inland ansässig. Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den deutschen Unternehmer als Leistungsempfänger erfolgt in diesem Fall nur dann, wenn die sonstige Leistung ausschließlich vom Unternehmenssitz im Ausland ausgeführt wird. Das Gleiche gilt umgekehrt auch für den deutschen Unternehmer, der neben der Hauptniederlassung (Sitz, Stammhaus) in Deutschland weitere Betriebsstätten im Ausland führt.

Unklar war bisher die steuerliche Behandlung, wenn sowohl das Stammhaus als auch die Betriebsstätte im anderen Land an der Ausführung der sonstigen Leistung beteiligt sind. Nach dem BMF-Schreiben vom 4.9.2009 ist der Leistungsort nach dem Ort zu bestimmen, an dem die sonstige Leistung überwiegend erbracht wird. Sind mehrere Betriebsstätten an der Ausführung einer einheitlichen sonstigen Leistung involviert, ist eine Aufteilung der Leistung nicht möglich.

Beispiel 5: Der Unternehmerberater D hat seine Hauptniederlassung in Österreich sowie eine Geschäftsstelle in Deutschland, von der aus er die Aufträge seiner deutschen Kunden abwickelt. Ein deutscher Unternehmer nimmt Beratungsleistungen des D in Anspruch. Da sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger als im Inland ansässig gelten, ist die sonstige Leistung in Deutschland steuerpflichtig. Es findet keine Verlagerung der Steuerschuld statt. Die USt wird von dem österreichischen Unternehmer in Deutschland geschuldet.

Betriebsstätte im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmers dient. Sie muss über einen ausreichenden Mindestbestand an Personal- und Sachmitteln verfügen, der für die autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich ist. Von der Betriebsstätte aus müssen Verträge abgeschlossen werden können, Rechnungslegung und Aufzeichnungen dort erfolgen und Entscheidungen getroffen werden, z. B. über den Wareneinkauf.

Wichtiger Hinweis für deutsche Unternehmer: Unterhält der Leistungsempfänger neben dem Unternehmenssitz mehrere Betriebsstätten im Ausland, muss geprüft werden, für welche Betriebsstätte die Leistung ausschließlich oder überwiegend bestimmt ist. Unerheblich ist, ob ein Auftrag von einer anderen Betriebsstätte aus erteilt wird oder das Entgelt für die Leistung von der anderen Betriebsstätte aus bezahlt wird. Lässt sich nicht feststellen, dass eine sonstige Leistung ausschließlich oder überwiegend für eine bestimmte Betriebsstätte eines Unternehmers in Anspruch genommen wird, gilt die Leistung an dem Ort als erbracht, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. **Generell gilt:** Für die Zuordnung ist die vom Leistungsempfänger verwendete USt-IdNr. maßgeblich.

Beispiel 6: Eine deutsche Kfz-Werkstatt repariert Autos für ein europaweit agierendes Unternehmen mit Betriebsstätten in zahlreichen Ländern. Der deutsche Unternehmer erbringt eine sonstige Leistung, die nach dem Empfängerortprinzip zu besteuern ist. Er muss sich beim Leistungsempfänger genau erkundigen, für welche Betriebsstätte die Leistung erbracht wird. Eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger erfolgt nur dann, wenn eine der ausländischen Betriebsstätten die Empfängerin der Leistungen ist.

Beispiel 7: Der französische Unternehmer E erbringt eine Beratungsleistung an eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit Sitz in Deutschland. Der Leistungsempfängerin wurde keine USt-IdNr. erteilt. Der Ort der Leistung liegt nach dem Unternehmensortprinzip in Frankreich.

Abwandlung: Die juristische Person des öffentlichen Rechts verwendet ihre deutsche USt-IdNr. Der Ort der Leistung liegt nach dem Empfängerortprinzip in Deutschland. Die Leistungsempfängerin schuldet die USt.

6. Zusammenfassende Meldung

Ab dem 1.1.2010 müssen innergemeinschaftliche Dienstleistungen im Rahmen der Zusammenfassenden Meldung deklariert werden. Dies gilt nach deutschem Recht für alle in anderen Mitgliedstaaten unter das Reverse-Charge-Verfahren fallenden steuerpflichtigen sonstigen Leistungen. Folglich müssen inländische Unternehmer, die sonstige Leistungen erbringen, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Umsatzsteuer dort schuldet, die Erlöse sowohl in der Umsatzsteuer-Voranmeldung als auch in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung und in der Zusammenfassenden Meldung angeben.

Bitte beachten Sie, dass die Nichtabgabe oder die Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Zusammenfassenden Meldung mit einer Geldbuße bis zu 5.000 € geahndet werden kann.

7. Rechnungsstellung

Bei der Rechnungserstellung ist darauf zu achten, dass in den Fällen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers sowohl ein Ausweis der USt-IdNr. des leistenden Unternehmers als auch der des Leistungsempfängers auf der Rechnung erforderlich ist.

Ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner, darf in der Rechnung des leistenden Unternehmers keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen sein. **In der Rechnung ist auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers besonders hinzuweisen.**

8. Neues Vorsteuervergütungsverfahren

Unternehmer, die in einem anderen EU-Staat betriebliche Ausgaben – z. B. für Kraftstoff, Transportmittel, Beherbergung oder verschie-

dene Dienstleistungen – tätigen, ohne Leistungen dort zu erbringen, können einen Antrag auf die Erstattung der Vorsteuern stellen. Bisher mussten sie sich mit den verschiedenen Bestimmungen in den einzelnen Ländern auseinandersetzen. Das bisherige Vorsteuervergütungsverfahren gilt allerdings nur noch bis Ende 2009.

Zum 1.1.2010 wird ein neues Verfahren eingeführt. Der Antrag auf Erstattung ist ab dann nicht mehr wie bisher auf Papier, sondern nur noch elektronisch im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zu stellen: für deutsche Unternehmen an das Bundeszentralamt für Steuern. Die Erstattungssumme für ein Kalenderjahr muss mindestens 50 € betragen. Die Pflicht zur Einreichung der Rechnungen im Original entfällt. Rechnungskopien können aber ab einem bestimmten Nettobetrag verlangt werden.

Der Antrag muss spätestens am 30.9. des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahres vorliegen. Die Vergütung muss grundsätzlich spätestens nach vier Monaten und zehn Tagen erfolgen. Wird die Bearbeitungszeit überschritten, ist der Vergütungsbeitrag zu verzinsen.

Die neuen Regelungen zur Erstattung der Mehrwertsteuer sind in der Richtlinie 2008/9/EG (sog. „Erstattungsrichtlinie EU-Unternehmer“) zusammengefasst. Sie wurden im Rahmen des JStG 2009 ins nationale Umsatzsteuerrecht umgesetzt.

Unternehmer können bereits für Vorsteuererstattungen aus 2009 das elektronische Vorsteuervergütungsverfahren ab 2010 in Anspruch nehmen.

9. Handlungsbedarf

Rechtzeitig vor Inkrafttreten der Änderungen zum 1.1.2010 müssen die Unternehmer, die Dienstleistungen über die Grenze erbringen, die notwendigen organisatorischen Maßnahmen für die künftig richtige Rechnungsstellung und Besteuerung der erbrachten Leistungen treffen. Dazu gehören folgende Schritte:

- Abfrage und Erfassung der USt-IdNr. der Leistungsempfänger aus anderen Mitgliedstaaten
- Änderungen bei der Rechnungsausstellung (insbesondere zur Erfassung der USt-IdNr. des Leistungsempfängers oder des Hinweises auf seine Steuerschuldnerschaft)
- Änderungen im EDV-System im Hinblick auf die neuen Meldepflichten (Zusammenfassende Meldung und USt-Voranmeldung)
- Schulung der Mitarbeiter, ggf. Ernennung einer verantwortlichen Person.

Nach dem 1.1.2010 muss grundsätzlich vor Ausführung der Leistung dafür Sorge getragen werden, dass alle notwendigen Informationen und Angaben vorliegen. Ist der Status des Leistungsempfängers für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung maßgeblich, muss geklärt werden, ob die Leistung für die unternehmerische oder private Verwendung erbracht wird. Bei Geschäftspartnern mit mehreren Betriebsstätten im Ausland muss in Erfahrung gebracht werden, welche Betriebsstätte als Empfänger der Leistung gilt. Eine schriftliche Erklärung des Abnehmers soll zusammen mit der Bestätigung der USt-IdNr. durch das Bundeszentralamt für Steuern (bei Auftragsnehmern aus anderen Mitgliedstaaten) und den weiteren Nachweisen zu den Auftragsunterlagen abgelegt werden.

Anmerkung: Eine im Briefkopf eingedruckte USt-IdNr. oder eine in einer Gutschrift des Leistungsempfängers formulärmäßig eingedruckte USt-IdNr. reicht allein nicht aus, um die Unternehmergemeinschaft und den unternehmerischen Bezug der zu erbringenden Leistung zu dokumentieren.

10. Die besonderen Bestimmungen zum Ort der sonstigen Leistung

Ab dem 1.1.2010 gelten weiterhin zahlreiche Ausnahmen von der Grundregel, wonach im B2C-Bereich das Unternehmensortprin-

zip und im B2B-Bereich das Empfängerortprinzip zur Anwendung kommt. Die wichtigsten besonderen Bestimmungen sind nachfolgend zusammengefasst. Auf die Darstellung der jeweiligen Rechtslage bis zum 31.12.2009 wurde aus Vereinfachungsgründen verzichtet. **Lassen Sie sich im Zweifelsfalle von uns beraten!**

	Art der sonstigen Leistung	Ort der Leistung
1.	Vermittlungsleistungen	
	an Nichtunternehmer	wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird
	an Unternehmer	Sitzort des Leistungsempfängers
2.	Dienstleistungen im unmittelbaren Zusammenhang mit einem Grundstück	immer dort, wo das Grundstück liegt
3.	Personenbeförderungsleistungen	immer nach Maßgabe der Beförderungsstrecke
4.	Güterbeförderungsleistungen	
	an Nichtunternehmer	
	innergemeinschaftlich	am Abgangsort der Güterbeförderung
	nicht innergemeinschaftlich	nach Maßgabe der Beförderungsstrecke
	an Unternehmer	immer am Sitzort des Leistungsempfängers
5.	Nebentätigkeiten zur Beförderung	
	an Nichtunternehmer	wo sie tatsächlich erbracht werden
	an Unternehmer	Sitzort des Leistungsempfängers
6.	Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen	
	an Nichtunternehmer	wo sie tatsächlich erbracht werden
	an Unternehmer	Sitzort des Leistungsempfängers
7.	Restaurant- und Verpflegungsleistungen (innerhalb der EU)	
	nicht an Bord eines Schiffes, Flugzeuges oder Zuges erbracht	immer dort, wo sie tatsächlich erbracht werden
	an Bord eines Schiffes, Flugzeuges oder Zuges erbracht	immer am Abgangsort der Personenbeförderung
8.	Vermietung von Beförderungsmitteln	
	kurzfristige Vermietung (unter 30 Tagen, bei Wasserfahrzeugen unter 90 Tagen) bis 31.12.2012	immer dort, wo das Beförderungsmittel dem Empfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird
	langfristige Vermietung	
	an Nichtunternehmer	bis 31.12.2012 am Sitz des leistenden Unternehmers; ab dem 1.1.2013 kommt es zu einer erneuten Unterscheidung im Bereich der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln. Als Ausnahme vom Empfängerortprinzip gilt bei der Vermietung von Sportbooten der Ort, an dem das Sportboot tatsächlich zur Verfügung gestellt wird als Ort der Leistung.
	an Unternehmer	Sitzort des Leistungsempfängers
9.	Veranstaltungsleistungen	
	bis 31.12.2010	immer dort, wo sie tatsächlich bewirkt werden
	ab 1.1.2011	
	an Nichtunternehmer	dort, wo sie tatsächlich bewirkt werden
	an Unternehmer	Sitzort des Leistungsempfängers (für die Verschaffung der Leistungsberechtigung gilt abweichend davon der Ort, an dem die Veranstaltung tatsächlich stattfindet)
10.	Katalogleistungen – relevant, nur noch wenn der Leistungsempfänger ein im Drittland ansässiger Nichtunternehmer ist	wo der Empfänger ansässig ist
11.	Elektronisch erbrachte Dienstleistungen, von einem Drittlandunternehmer an Nichtunternehmer aus der Gemeinschaft	wo der Empfänger ansässig ist

Ab dem 1.1.2015 kommt es zu erneuten Änderungen bei Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehleistungen und elektronisch erbrachte Dienstleistungen im B2C-Bereich.

In allen Fällen ist dann der Ort, an dem der Nichtunternehmer ansässig ist, maßgeblich für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung.