



4. Thementag Außenwirtschaft

Experten referieren – Praktiker diskutieren

28. Oktober 2014, Köln

RA Michael Lux Workshop VI

Zoll und Mehrwertsteuer –
Reihengeschäfte

4. Thementag Außenwirtschaft

28. Oktober, Köln



Bundesanzeiger
Verlag

Übersicht

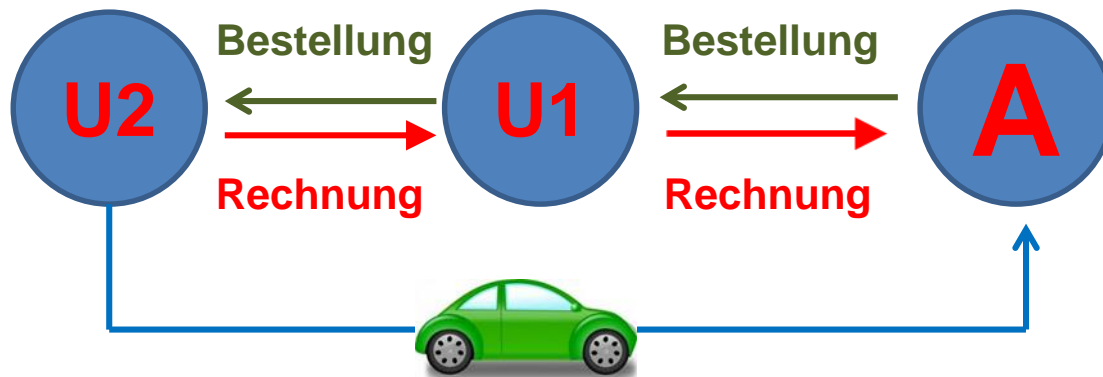
1. Definition des Reihengeschäfts
(§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG)
2. Zuordnung der Warenbewegung
(§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG)
3. Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft
(§ 25b UStG)
4. Einfuhr-Reihengeschäft
5. Ausfuhr-Reihengeschäft



1. Definition des Reihengeschäfts (§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG)

- Mindestens zwei Unternehmer sowie der Abnehmer (der nicht Unternehmer sein muss)
- schließen Umsatzgeschäfte über dieselbe Ware ab und
- die Ware gelangt vom ersten Unternehmer in der Kette unmittelbar an den letzten Abnehmer

Beispiel: Der Abnehmer A kauft beim Unternehmer U1 ein Kfz, den dieser nicht vorrätig hat und deshalb beim Unternehmer U2 bestellt. A holt das Kfz bei U2 ab.

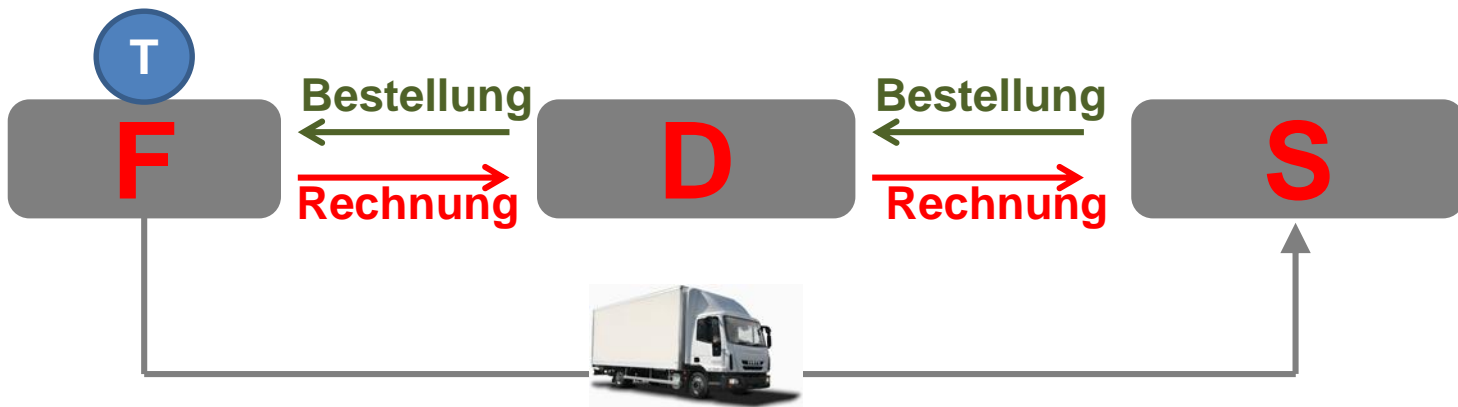


Es liegen zwei Lieferungen vor (von U1 an A und von U2 an U1). Für jede Lieferung ist der Ort gesondert zu bestimmen. Die Warenbewegung kann nur einer dieser Lieferungen zugeordnet werden (bewegte Lieferung). Nur die bewegte Lieferung kann als Ausführ- oder innergemeinschaftliche Lieferung steuerbefreit sein.

2. Zuordnung der Warenbewegung (§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG)

Wird die Ware durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, so ist ihm die Warenbewegung zuzuordnen.

Beispiel 1: Unternehmer **S** aus Spanien bestellt eine Maschine bei Unternehmer **D** aus Deutschland. **D** gibt die Bestellung an den Hersteller **F** in Frankreich weiter. **F** lässt die Maschine durch einen Frachtführer von Frankreich direkt nach Spanien zu **S** transportieren; alle drei verwenden ihre Ust-IdNr.



Die Versendung ist der ersten Lieferung von **F** an **D** zuzuordnen. Der Ort der Lieferung liegt in Frankreich (Beginn der Versendung). Die Lieferung von **D** an **S** ist eine sog. ruhende Lieferung, für die der Lieferort in Spanien liegt (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgt. **D** muss sich deshalb in Spanien steuerlich registrieren lassen und die Voraussetzungen für eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nachweisen.

Fortsetzung **Beispiel 1**

Die Lieferung von F an D ist steuerfrei, so dass D keine steuerfreie Lieferung an S nachweisen muss. Wohl aber erwirbt D, entsprechend dem Korrespondenzprinzip, den Gegenstand i. S. d. Erwerbsteuer in Spanien und muss sich dazu auch zwecks Vorsteuerabzug in Spanien registrieren lassen.

Der Erwerb von S in Spanien ist umsatzsteuerrechtlich irrelevant, weil er nicht Gegenstand einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung ist.

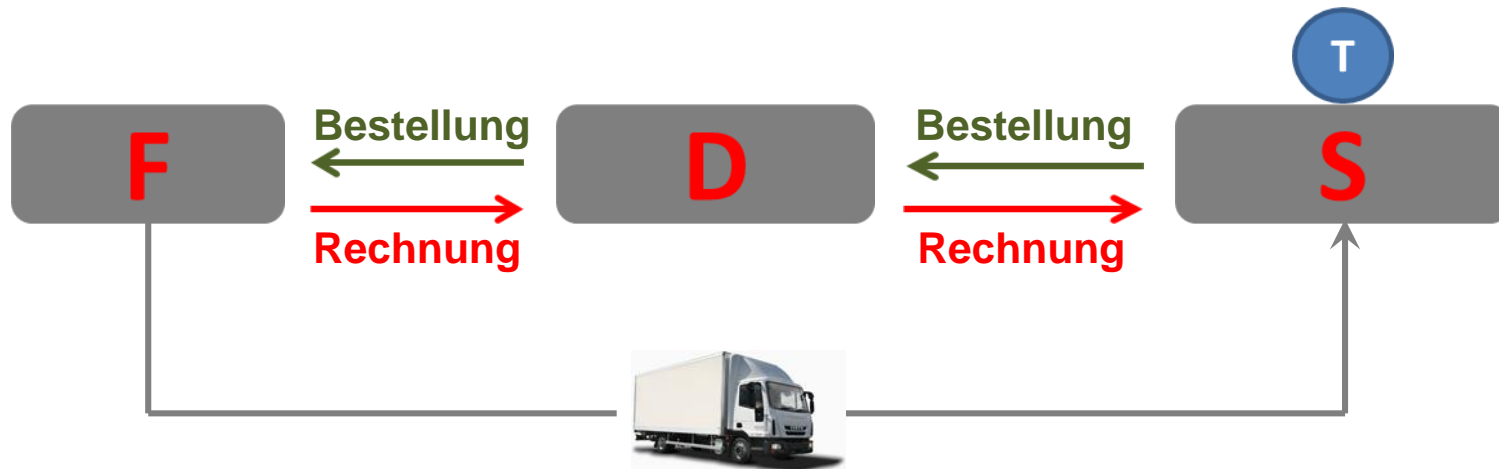
Es gibt im Reihengeschäft immer zwei grundsätzliche Fragen:

1. Welchem der beteiligten Unternehmer ist die bewegten Lieferung zuzuordnen und
2. wo befindet sich der Ort der Lieferung, d. h. welcher ist Mitgliedstaat berechtigt, den Erwerb zu besteuern?



Wird die Ware durch den letzten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, so ist ihm die Warenbewegung zuzuordnen.

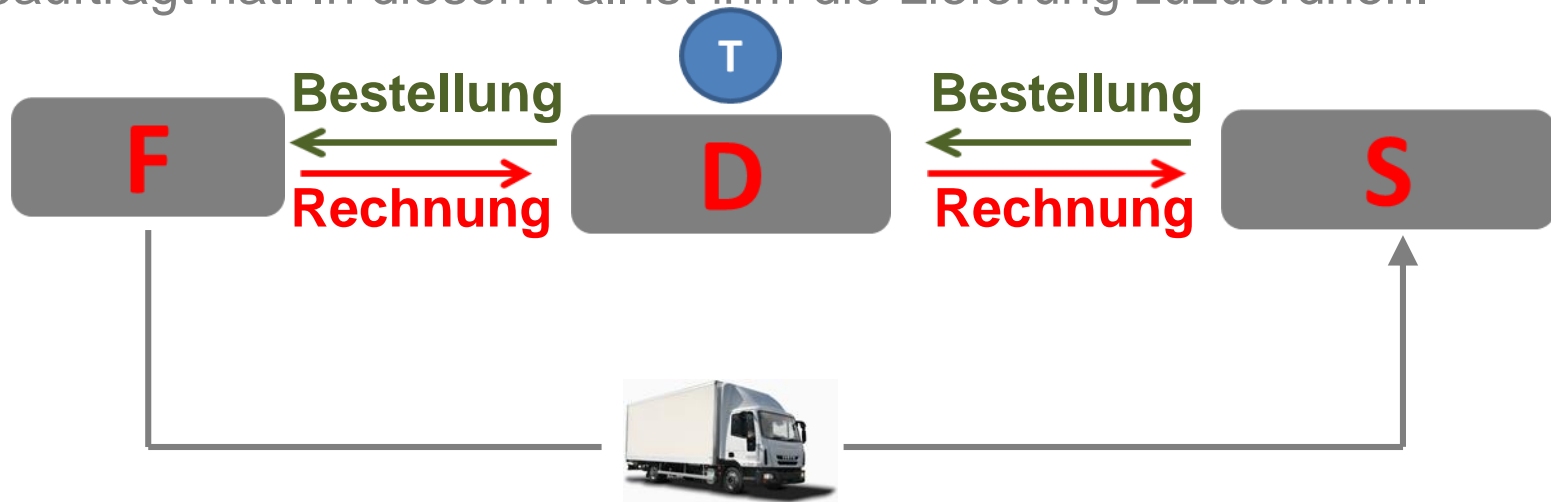
Beispiel 2: Anders als im vorherigen Beispiel versendet nicht **F** die Maschine nach Spanien, sondern **S** holt sie mit eigenem LKW ab und bringt sie nach Spanien.



Die Beförderung ist der Lieferung von D an S zuzuordnen, da S als letzter Abnehmer in der Reihe die Maschine befördert (Abholfall). Der Ort der Lieferung liegt in Frankreich (Beginn der Beförderung). Die Lieferung von F an D ist eine ruhende Lieferung, für die der Lieferort in Frankreich liegt (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangeht. D muss sich zur Erklärung der Steuerbefreiung in Frankreich steuerlich registrieren lassen oder einen Fiskalvertreter einschalten und die Voraussetzungen für eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nachweisen.

Achtung: Die Rechtsprechung zur Frage, wer den Transport veranlasst, ist nicht einheitlich (siehe hierzu Lux/Schrömbges, S. 72 ff. sowie die dort zitierte Literatur)

Beispiel 3: Wird die Ware von **D** als mittlerem Unternehmer (der sowohl Abnehmer der Vorlieferung als auch Lieferer der nachfolgenden Lieferung ist) befördert oder versendet, so wird die Warenbewegung nach § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG grundsätzlich der Lieferung des vorangehenden Unternehmers (also **F**) zugeordnet. **D** kann jedoch anhand von Aufzeichnungen und Belegen nachweisen, dass er den Transport in seiner Eigenschaft als Lieferer durchgeführt oder beauftragt hat. In diesen Fall ist ihm die Lieferung zuzuordnen.



Der EuGH hält für die Zuordnung der Warenbewegung folgende (teilweise von § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG abweichende) Kriterien für maßgebend (C-587/10, VSTR):

- den Zeitpunkt und den Ort, zu/an dem die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Ware zu verfügen, auf den Abnehmer übergegangen ist (vor oder nach der Warenbewegung)
- die Mitteilung an den Erwerber, dass die Ware an eine andere Person weiter verkauft wurde (vor oder nach der Warenbewegung bzw. Verschweigen des Weiterverkaufs)
- die Nutzung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aus dem Mitgliedstaat des letzten Abnehmers (sofern das Eigentum bereits übertragen wurde)



3. Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG)

§ 25b UStG enthält eine Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte, die es ermöglicht, eine steuerliche Registrierung des mittleren Unternehmers im Bestimmungsland zu vermeiden. Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein (§ 25b Abs. 1 UStG):

- Drei Unternehmer schließen Umsatzgeschäfte über dieselbe Ware ab.
- Die Ware gelangt vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer.
- Die Unternehmer sind in drei verschiedenen Mitgliedstaaten steuerlich registriert (Ansässigkeit ist nicht erforderlich).
- Die Ware gelangt von ersten Mitgliedstaat direkt in den letzten Mitgliedstaat (der Mitgliedstaat des mittleren Unternehmers bleibt von der Warenbewegung unberührt).
- Die Ware wird durch den ersten Lieferer oder den ersten Abnehmer befördert oder versendet (d. h. die Vereinfachung ist bei einer Abholung durch den letzten Abnehmer nicht anwendbar).

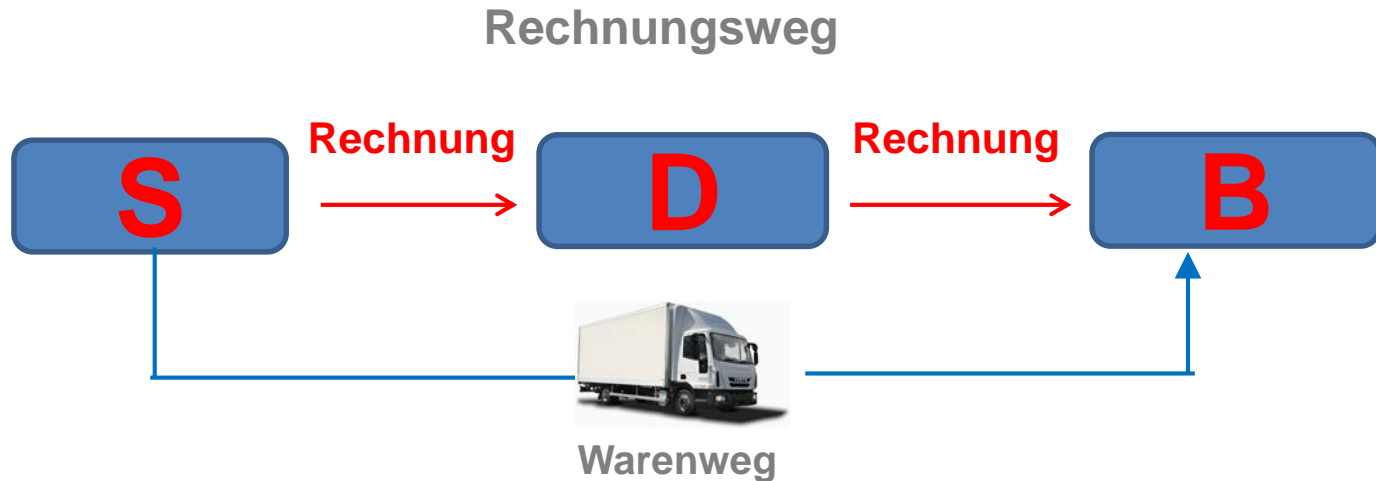


Damit die Umsatzsteuer für die Lieferung an den letzten Abnehmer nicht vom mittleren Unternehmer, sondern vom letzten Abnehmer geschuldet wird, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein (§ 25b Abs. 2 UStG):

- Der Lieferung an den letzten Abnehmer ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorausgegangen.
- Der erste Abnehmer ist in dem Mitgliedstaat, in dem der Transport endet, nicht ansässig. Er verwendet gegenüber dem ersten Lieferer und dem letzten Abnehmer dieselbe USt-IdNr., die ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilt worden ist als demjenigen, in dem der Transport beginnt oder endet.
- Der mittlere Unternehmer (erste Abnehmer) erteilt dem letzten Abnehmer eine Rechnung, in der auf das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers verwiesen sowie die USt-IdNr. des Unternehmers und des Abnehmers angegeben wird (§ 14a Abs. 7 UStG).
- Der letzte Abnehmer verwendet eine USt-IdNr. des Mitgliedstaats, in dem der Transport endet.



Beispiel: Der belgische Unternehmer **B** bestellt beim deutschen Unternehmer **D** eine Maschine. **D** gibt die Bestellung weiter an den spanischen Hersteller **S**. Alle Beteiligten treten unter der USt-IdNr. ihres Landes auf.



Grundfall: **S** befördert die Maschine nach Belgien und übergibt sie an **B**.

Es liegt ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor, weil der erste Lieferer die Waren zum letzten Abnehmer befördert. Die Beförderung ist der ersten Lieferung zuzuordnen; Ort der Lieferung ist Spanien (Beginn der Beförderung). Die Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung in Spanien steuerfrei. Der Erwerb der Waren unterliegt bei **D** grundsätzlich einer Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, da die Beförderung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG), und in Deutschland, da **D** seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3d Satz 2 UStG). Ort der Lieferung ist Belgien, da sie der Beförderungslieferung nachfolgt (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG).

Die Steuerschuld des ersten am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmers gilt als besteuert (§ 25b Abs. 3 UStG). **D** hat in Bezug auf seine in Belgien ausgeführte Lieferung keine umsatzsteuerlichen Verpflichtungen in Belgien zu erfüllen. **B** wird Steuerschuldner für die Lieferung des **D** und muss die Umsatzsteuer in Belgien zahlen. Mit der fiktiven Erwerbsbesteuerung in Belgien entfällt auch eine Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs des **D** in Deutschland, sofern **D** seinen Erklärungspflichten (§ 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 UStG) nachkommt.

Frage: Was ändert sich, wenn **B** die Maschine abholen lässt?

Lösung: Es liegt kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor und es gelten die Grundsätze des Reihengeschäfts (die Lieferung von **S** an **D** ist die ruhende Lieferung, die der Versandungslieferung vorangeht; da Lieferort Spanien ist, muss **D** sich in Spanien registrieren lassen).

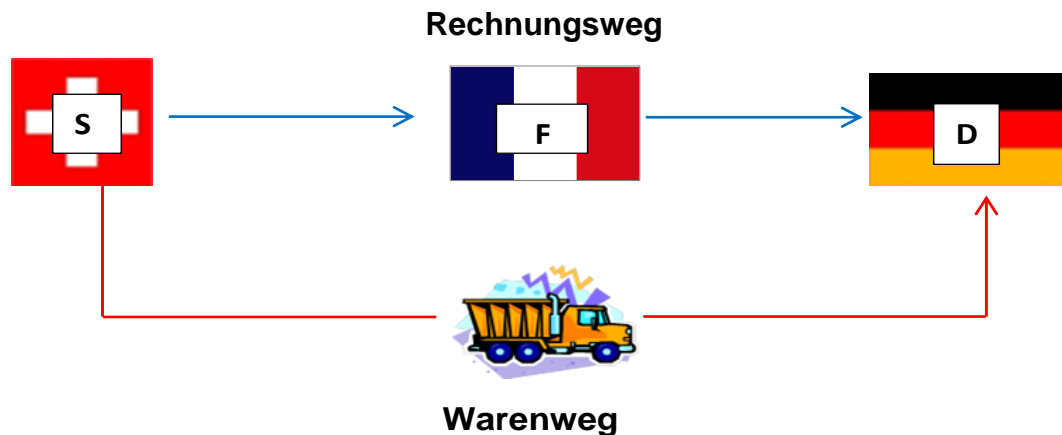


4. Einfuhr-Reihengeschäft

Beispiel: Einfuhr-Reihengeschäft zwischen drei Unternehmern aus zwei Ländern

Der deutsche Unternehmer **D** bestellt bei dem französischen Unternehmer **F** Computerteile. **F** seinerseits bestellt die Teile bei dem Hersteller **S** in der Schweiz. **S** befördert die Teile im Auftrag des **F** unmittelbar an **D** nach Deutschland.

Wie werden diese Lieferungen nach dem UStAE beurteilt?



Variante 1: **D** überführt die Teile in den freien Verkehr, nachdem er sie von **S** erhalten hat.

Lösung: Bei diesem Reihengeschäft werden zwei Lieferungen (von **S** an **F** und von **F** an **D**) ausgeführt. Die Beförderung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 und Satz 1 UStG der ersten Lieferung von **S** an **F** zuzuordnen, da **S** als erster Unternehmer in der Reihe die Teile selbst befördert. Lieferort ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i. V. m. Satz 1 UStG die Schweiz (Beginn der Beförderung). Die Lieferung des **S** unterliegt bei der Einfuhr in Deutschland der deutschen Einfuhrumsatzsteuer (Computerteile sind zollfrei). Der Lieferort verlagert sich nicht gem. § 3 Abs. 8 UStG von der Schweiz nach Deutschland, weil **S** nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Die Lieferung von **F** an **D** ist eine ruhende Lieferung. Sie gilt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland als ausgeführt (Ende der Beförderung), da sie der Beförderung nachfolgt. **F** führt eine nach § 4 Nr. 4b UStG steuerfreie Lieferung aus, da seine Lieferung in der Lieferkette der Einfuhr durch Abnehmer **D** vorausgeht.



Variante 2: Die Computerteile werden für **F** an der deutsch/schweizer Grenze in den freien Verkehr übergeführt.

Lösung: Es liegt – wie bei Variante 1 – ein Reihengeschäft vor, bei dem die Beförderungslieferung des **S** an **F** mit Beginn der Beförderung in der Schweiz (§ 3 Abs. 6 Satz 5 i. V. m. Satz 1 UStG) und die ruhende Lieferung des **F** an **D** am Ende der Beförderung in Deutschland ausgeführt wird (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG). Im Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr hat **F** die Verfügungsmacht über die Teile, weil die Lieferung des **S** an ihn bereits in der Schweiz und seine Lieferung an **D** erst mit der Übergabe der Teile an **D** in Deutschland als ausgeführt gilt. **F** kann die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, falls er in Deutschland umsatzsteuerlich registriert ist; anderenfalls muss er die Vorsteuer im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens geltend machen. Die Lieferung des **F** an **D** ist nicht nach § 4 Nr. 4b UStG steuerfrei, da sie innerhalb der Lieferkette der Einfuhr nachgeht. Erteilt **F** dem **D** eine Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer, kann **D** hierfür gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug geltend machen.



Achtung:

In Lux/Schrömbges, S. 84 und 128 wird die These vertreten, dass die Einfuhr (insbesondere unter Verfahrenscode 42) eine (mögliche) Kette bricht. Danach läge in solchen Fällen kein Reihengeschäft vor. Die Frage des Reihengeschäfts stellt sich danach erst nach der Einfuhr.

Praxistipp:

Ist bei einem Reihengeschäft ein Lieferer außerhalb der EU oder in einem anderen Mitgliedstaat ansässig und werden die Waren aus einem Drittland an einen steuerpflichtigen Abnehmer in Deutschland befördert oder versendet, so liegt die im Hinblick auf den Vorsteuerabzug für die Einfuhrumsatzsteuer einfachste Lösung darin, die Einfuhrabfertigung im Namen des deutschen Abnehmers durchzuführen. Dies setzt freilich voraus, dass dies entsprechend vereinbart wurde und dass der deutsche Abnehmer eine Vollmacht erteilt, falls ein Lieferer die Einfuhrabfertigung vornimmt oder durch einen Vertreter vornehmen lässt.

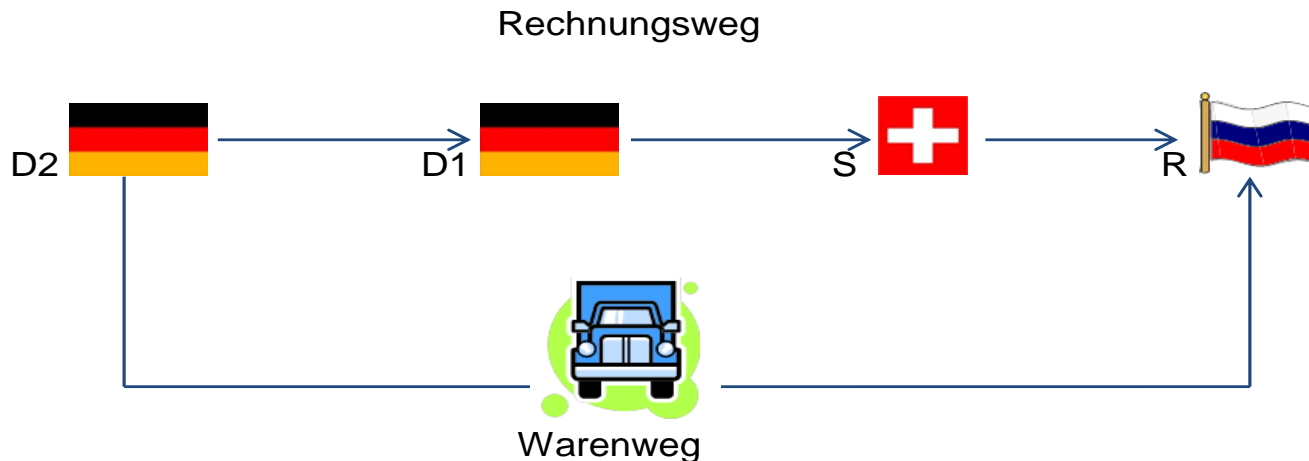


5. Ausfuhr-Reihengeschäft

Beispiel:

Der russische Unternehmer **R** bestellt eine Werkzeugmaschine bei dem Unternehmer **S** aus der Schweiz. **S** bestellt die Maschine bei **D1** in Frankfurt, der die Bestellung an den Hersteller **D2** in Stuttgart weitergibt. **S** holt die Maschine in Stuttgart ab und befördert sie mit eigenem Lkw unmittelbar nach Russland zu **R**.

Welches ist die steuerrechtliche Ausfuhrlieferung und von wem bzw. in wessen Namen sollte die zollrechtliche Ausfuhranmeldung abgegeben werden?



- Lösung:** Bei diesem Reihengeschäft werden drei Lieferungen (D2 an D1, D1 an S und S an R) ausgeführt. Die Beförderung ist nach § 3 Abs. 6 Sätze 5 und 6 UStG der zweiten Lieferung D1 an S zuzuordnen, da S als mittlerer Unternehmer in der Reihe offensichtlich in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung auftritt.
- Ort der Beförderungslieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i. V. m. Satz 1 UStG Stuttgart (Beginn der Beförderung). Die Lieferung ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6 UStG als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG steuerfrei.
 - Die erste Lieferung von D2 an D1 und die dritte Lieferung von S an R sind ruhende Lieferungen. Der Lieferort für die erste Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangeht. Sie ist eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Deutschland.
 - Der Lieferort für die dritte Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Russland (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgt. Da die Ausfuhrlieferung dem S zugeordnet wird, sollte er auch in der Zollanmeldung als Ausführer auftreten; S ist aber nicht in der EU ansässig, so dass ein in der EU ansässiger Vertreter (dies kann auch D2 sein, bei dem S die Maschine abholt) die Anmeldung abgeben muss (Art. 64 Abs. 2 Buchst. b ZK).



Abwandlung:

R holt die Maschine selbst bei D2 in Stuttgart ab und befördert sie mit eigenem Lkw nach Russland.

Welches ist die Ausfuhrlieferung?

Lösung:

Bei dieser Fallgestaltung ist die Beförderung der dritten Lieferung (S an R) zuzuordnen. Ort der Beförderungslieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i. V. m. Satz 1 UStG Stuttgart (Beginn der Beförderung). Die Lieferung ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6 UStG als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG steuerfrei.

→ Die erste Lieferung (D2 an D1) und die zweite Lieferung (D1 an S) sind als ruhende Lieferungen jeweils in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da sie der Beförderungslieferung vorangehen (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG). Da die Ausfuhrlieferung dem S zugeordnet wird, sollte er auch in der Zollanmeldung als Ausführer auftreten; S ist aber nicht in der EU ansässig, so dass ein in der EU ansässiger Vertreter (dies kann auch D2 sein, bei dem R die Maschine abholt) die Anmeldung abgeben muss (Art. 64 Abs. 2 Buchst. b ZK; Art. 170 Abs. 2 UZK).



§ 3 Abs. 6, 7 UStG

(6) Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Befördern ist jede Fortbewegung eines Gegenstands. Versenden liegt vor, wenn jemand die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten. Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen. Wird der Gegenstand der Lieferung dabei durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat.

(7) Wird der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet, wird die Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. In den Fällen des Absatzes 6 Satz 5 gilt Folgendes:

1. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangehen, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands beginnt.
2. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung folgen, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet.



§ 25b Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte

(1) Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft liegt vor, wenn

1. drei Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt,
2. die Unternehmer in jeweils verschiedenen Mitgliedstaaten für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst sind,
3. der Gegenstand der Lieferungen aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt und
4. der Gegenstand der Lieferungen durch den ersten Lieferer oder den ersten Abnehmer befördert oder versendet wird.

Satz 1 gilt entsprechend, wenn der letzte Abnehmer eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt und die in dem Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

(2) Im Fall des Absatzes 1 wird die Steuer für die Lieferung an den letzten Abnehmer von diesem geschuldet, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Lieferung ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorausgegangen;
2. der erste Abnehmer ist in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, nicht ansässig. Er verwendet gegenüber dem ersten Lieferer und dem letzten Abnehmer dieselbe Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilt worden ist als dem, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt oder endet,



3. der erste Abnehmer erteilt dem letzten Abnehmer eine Rechnung im Sinne des § 14a Abs. 7, in der die Steuer nicht gesondert ausgewiesen ist, und
4. der letzte Abnehmer verwendet eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Mitgliedstaates, in dem die Beförderung oder Versendung endet.

- (3) Im Fall des Absatzes 2 gilt der innergemeinschaftliche Erwerb des ersten Abnehmers als besteuert.
- (4) Für die Berechnung der nach Absatz 2 geschuldeten Steuer gilt die Gegenleistung als Entgelt.
- (5) Der letzte Abnehmer ist unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 berechtigt, die nach Absatz 2 geschuldete Steuer als Vorsteuer abzuziehen.
- (6) § 22 gilt mit der Maßgabe, dass aus den Aufzeichnungen zu ersehen sein müssen
 1. beim ersten Abnehmer, der eine inländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet, das vereinbarte Entgelt für die Lieferung im Sinne des Absatzes 2 sowie der Name und die Anschrift des letzten Abnehmers;
 2. beim letzten Abnehmer, der eine inländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet:
 - a) die Bemessungsgrundlage der an ihn ausgeführten Lieferung im Sinne des Absatzes 2 sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge,
 - b) der Name und die Anschrift des ersten Abnehmers.

Beim ersten Abnehmer, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates verwendet, entfallen die Aufzeichnungspflichten nach § 22, wenn die Beförderung oder Versendung im Inland endet.