

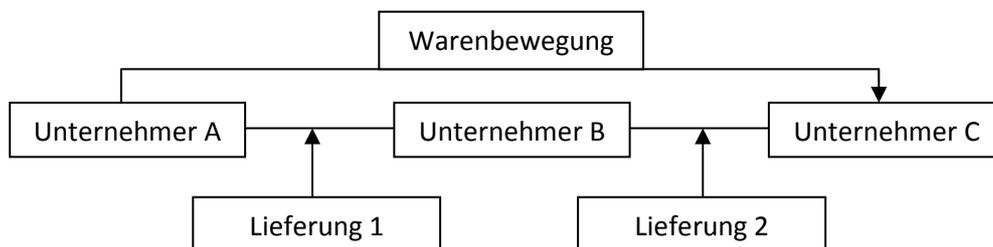
Umsatzsteuer bei Reihengeschäften, Kettengeschäften

Zuordnung der bewegten Lieferung, Lieferortbestimmung, Steuerbefreiung und Gestaltungsmöglichkeiten

Der Begriff Kettengeschäft wird synonym mit dem Begriff Reihengeschäft verwendet. Gemeint sind Handelsgeschäfte mit einem oder mehreren Zwischenhändlern. Der Gesetzestext lautet:

„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.“ (§ 3 Abs. 6 S. 5 UStG)

Der Gesetzestext macht deutlich, dass begrifflich zwischen **Lieferungen** (Umsatzgeschäft) und **Warenbewegungen** unterschieden wird. Der EuGH (EuGH Urteil vom 06.04.2006 - C-245/04) konkretisiert dies und beschreibt das Reihengeschäft als **mehrere aufeinander folgende Lieferungen mit nur einer Warenbewegung**. Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Umsatzgeschäfte (Lieferungen) wird hinsichtlich der steuerlichen Ortzurechnung und der Möglichkeit der Steuerbefreiung zwischen dem Vorliegen einer bewegten oder einer unbewegten Lieferung unterschieden.



Erfolgt eine Leistungsortzurechnung außerhalb der BRD, können sich Registrierungspflichten deutscher Unternehmer im Ausland ergeben. Hinsichtlich einer möglichen Steuerbefreiung ist anzumerken, dass **lediglich die bewegte Lieferung eine steuerbefreite innergemeinschaftliche bzw. Ausfuhrlieferung** sein kann.

Zuordnung der bewegten Lieferung

Grundsatz

Entsprechend der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) in der Sache EMAG (EuGH Urteil vom 06.04.2006 - C-245/04) kann die **bewegte Lieferung nur einer Lieferung** (einem Handelsgeschäft) in der Leistungskette **zugerechnet werden**. Die Zuordnung der bewegten Lieferung erfolgt auf der Grundlage des befördernden bzw. den Spediteur beauftragenden Unternehmers in

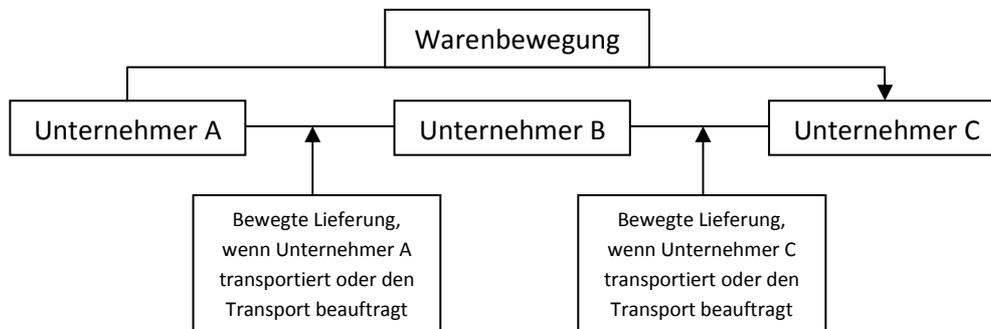
Heidrich & Müller-Hansen

Partnerschaftsgesellschaft • Steuerberatungsgesellschaft

der Leistungskette. Nach deutschem Recht wird im Grundsatz die bewegte Lieferung dem befördernden bzw. den Spediteur beauftragenden Unternehmer zugerechnet.

Erster oder letzter Unternehmer in der Leistungskette transportiert/versendet

Soweit der erste oder der letzte Unternehmer in der Lieferkette den Transport übernimmt bzw. den Spediteur beauftragt, ist die Zuordnung der bewegten Lieferung europaweit eindeutig. Wird der erste Lieferer (Unternehmer A) tätig, ist die bewegte Lieferung dem von ihm ausgeführten Handelsgeschäft (Lieferung 1) zuzuordnen. Transportiert der letzte Unternehmer (Unternehmer C) die Ware bzw. beauftragt er den Transport, ist das an ihn gerichtete Handelsgeschäft (Lieferung 2) die bewegte Lieferung.



Ein mittlerer Unternehmer in der Leistungskette transportiert/versendet

Beauftragt ein mittlerer Unternehmer (Unternehmer B) den Transport oder transportiert dieser die Ware, erfolgt die Zuordnung der bewegten Lieferung europaweit nicht einheitlich.

Nach deutschem Recht ist grundsätzlich die an diesen Unternehmer gerichtete Lieferung die bewegte Lieferung. Alternativ hierzu kann dieser Unternehmer wie ein Lieferer auftreten. Hieraus resultiert, dass die von ihm ausgeführte Lieferung die bewegte Lieferung wird. Dieses „Wahlrecht“ bei der Zuordnung der bewegten Lieferung wird in anderen europäischen Ländern nicht eingeräumt (z.B. Österreich¹).

Jedoch wird durch die Rechtsprechung des EuGH (Euro Tyre Holding, 16.12.2010 - C-430/09) die Zuordnung der bewegten Lieferung konkretisiert. Der EuGH stellt auf die Verschaffung der Verfügungsmacht sowie der Kenntnis des Veräußerers über die Leistungskette ab. Es ist also danach zu entscheiden, wer die Verfügungsmacht im Zeitpunkt des Transports inne hat. Grund hierfür ist, dass Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung der Nachweis des physischen Verbringens in einen anderen Mitgliedsstaat der EU ist. Diese Nachweispflicht kann aus Sicht des EuGH nur der Unternehmer, der die Verfügungsmacht über den Gegenstand hat, erfüllen

¹ Dies ergibt sich aus der Ö-UStR, zu beachten: die Ö-UStR ist für die Finanzverwaltung nicht bindendes Recht

Heidrich & Müller-Hansen

Partnerschaftsgesellschaft • Steuerberatungsgesellschaft

(EuGH Urteil Teleos, vom 27.09.2007 Rdnr. 42, EuGH Urteil Twoh International, vom 18.11.2010, Rdnr. 27). Damit wird die Lieferung A – B grundsätzlich zur bewegten Lieferung, wenn der Unternehmer B die Absicht bekundet, die Ware in einen anderen Mitgliedsstaat zu transportieren und die ihm von diesem Mitgliedsstaat erteilte Umsatzsteueridentifikationsnummer verwendet.

Darüber hinaus führt der EuGH in dem Urteil Euro Tyre Holding aus, dass wenn der Unternehmer B den Unternehmer **A** darüber in **Kenntnis** setzt, dass er die Ware an den Kunden **C** liefern wird, **zwingend** die Zuordnung der bewegten Lieferung zu der Lieferung B – C erfolgt.

Merken, wenn der mittlere Unternehmer transportiert:
Kennt der erste Unternehmer die Unternehmer hinter seinem Kunden, kann er nicht steuerfrei fakturieren, da er nicht die bewegte Lieferung haben kann.

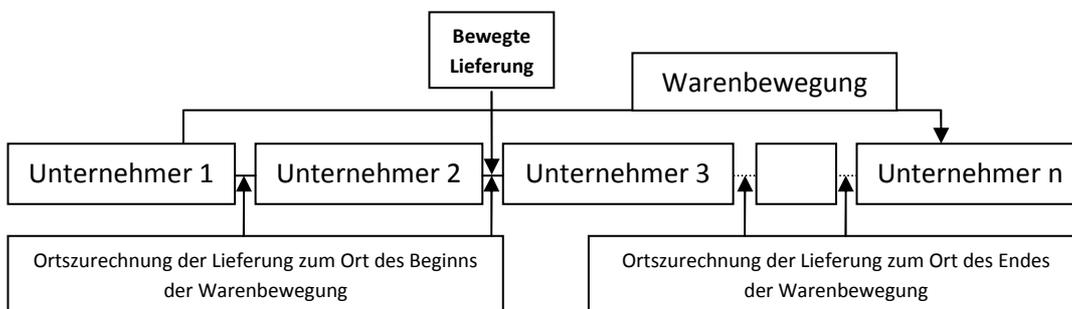
Damit wird das deutsche „Wahlrecht“ zur Zuordnung der bewegten Lieferung aufgrund des Urteils Euro Tyre Holding ausgehebelt. Dies hat der BFH mit Urteil vom 11. August 2011 bestätigt und auf die Europarechtswidrigkeit der deutschen Norm hingewiesen. Hierauf hat der deutsche Gesetzgeber bzw. das Bundesfinanzministerium bisher nicht reagiert.

Diese unsichere Rechtslage führt insbesondere in EU-Konzernstrukturen, bei denen ERP Systeme im Einsatz sind dazu, dass bei der Bestimmung der bewegten Lieferung in der Regel kein Wahlrecht besteht. Der erste Veräußerer hat durch das ERP-System in der Regel Kenntnis von dem Letzterwerber.

Lieferortbestimmung

Ist die **bewegte Lieferung** im Reihengeschäft bestimmt, ist deren umsatzsteuerlicher Ort der Ort des **Beginns der Beförderung** bzw. Versendung (§ 3 Abs. 6 UStG).

Bei den anderen Lieferungen handelt es sich um **unbewegte Lieferungen**. Liegt das zu beurteilende Handelsgeschäft in der Lieferkette **vor der bewegten Lieferung**, ist der Ort der unbewegten Lieferung am Ort des **Beginns der Beförderung**. Bei unbewegten Lieferungen, die **der bewegten Lieferung folgen**, ist der Ort dieser Lieferung am **Ende der Warenbewegung**. (§ 3 Abs. 7 UStG)



Damit ist die Lieferung eines an der Lieferkette beteiligten Unternehmers **entweder am Abgangsort** der **Warenbewegung** oder an dessen **Ende** steuerbar. Liegen beide Orte nicht im Inland, muss der

Heidrich & Müller-Hansen

Partnerschaftsgesellschaft • Steuerberatungsgesellschaft

deutsche Unternehmer untersuchen, ob eine Registrierung für umsatzsteuerliche Zwecke im Ausland notwendig wird.

Heidrich & Müller-Hansen

Partnerschaftsgesellschaft • Steuerberatungsgesellschaft

Steuerbefreiung

Die innergemeinschaftlichen Lieferungen, wie auch die Ausfuhrlieferungen, sind von der Umsatzsteuer befreit. Diese Steuerbefreiung kann nur einer bewegten Lieferung zugerechnet werden (EuGH Urteil EMAG s.o.). Für die Steuerbefreiung gelten die allgemeinen Grundsätze. Hiernach sind der Beleg- und der Buchnachweis zu führen.

Daneben ist das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung der Sonderregelung zum innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft in jedem Einzelfall zu prüfen.

Gestaltungsmöglichkeiten

Der Unternehmer muss prüfen, ob er durch geeignete Maßnahmen Einfluss auf die Zuordnung des Lieferorts nehmen kann, oder ob er die Steuerbefreiung der eigenen Lieferung erhalten bzw. vermeiden kann. Als letztes Gestaltungsinstrument kann die Vermeidung des Vorliegens eines Reihengeschäfts angeführt werden.

Zur Umgehung von ausländischen Registrierungspflichten (administrative Kosten) ist zu prüfen, ob der Ort der eigenen Lieferung in das Inland, bzw. bei Ausfuhrlieferungen in nichtsteuerbare Freihandelszonen verlegt werden kann. Einerseits kann die Beauftragung des Spediteurs durch den „richtigen“ Unternehmer in der Kette erfolgen. Andererseits kann durch Erteilung einer Vollmacht zur Durchführung des Transports die Zuordnung der bewegten Lieferung beeinflusst werden. Hierdurch kann die Ortszurechnung der eigenen unbewegten Leistung (der bewegten Lieferung vor- bzw. nachgelagert) beeinflusst werden.

Mit der Erteilung der Vollmacht zur Durchführung des Transports von dem Lieferanten kann die an ihn gerichtete Lieferung als bewegte Lieferung steuerfrei gestellt werden. Hieraus können sich für den Unternehmer Liquiditätsvorteile ergeben, da die Umsatzsteuer auf den Wareneinkauf nicht bis zur Anrechnung im Rahmen der Umsatzsteueranmeldung vorzufinanzieren ist. Daneben ist durch diese Zuordnung nicht der Unternehmer selbst für den Nachweis der Umsatzsteuerfreiheit verantwortlich, da dieser eine steuerpflichtige Lieferung durchführt.

Heidrich & Müller-Hansen

Partnerschaftsgesellschaft • Steuerberatungsgesellschaft

Zur Veranschaulichung zwei sehr vereinfachte Beispiele:

Importgeschäfte

Der Produzent in NL verkauft Ware an den in DE registrierten Zwischenhändler. Dieser verkauft die Ware an den Kunden (Unternehmen) in DE.



Bei Importgeschäften, bei denen der Zwischenhändler im Zielort bereits steuerlich registriert ist, sollte der Zwischenhändler zur Vermeidung administrativer Kosten bestrebt sein, dass die an ihn gerichtete Lieferung (Lieferung 1) die bewegte und damit steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung ist. Der Zwischenhändler selbst versteuert in diesem Fall den innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland und kann die entstehende Umsatzsteuer in derselben Erklärung als Vorsteuer abziehen. Die eigene Leistung wird mit deutscher Umsatzsteuer abgerechnet. Beide Tatbestände meldet der Zwischenhändler im Rahmen seiner deutschen Umsatzsteuervoranmeldung.

Denn anderenfalls (Lieferung 2 wird zur bewegten Lieferung) muss sich der Zwischenhändler in NL registrieren und hier die steuerbefreite Lieferung an den D-Kunden anmelden und kann sich im Rahmen der NL-Umsatzsteuererklärung die an den Produzenten gezahlte NL-Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Je nach Geschäftsumfang in NL erfolgt die Umsatzsteueranmeldung in NL quartalsweise oder monatlich. Hieraus resultieren auch Liquiditätseinflüsse.

Damit ist folgendes zu beachten:

1. Der D-Kunde darf nicht selbst die Ware beim Produzenten abholen.
2. Der Produzent sollte den Transport der Ware übernehmen bzw. den Transport beauftragen.
3. Dem Produzenten sind bei Beauftragung des Transports durch den Zwischenhändler alle notwendigen Nachweise zur Steuerbefreiung der Lieferung zu überreichen (insbesondere die Frachtpapiere) und der Produzent darf keine Kenntnis über den Weiterverkauf der Ware an den Kunden D erlangen. Da sich letzteres in ERP-Systemen der EU-Konzerne nicht darstellen lässt, kann dies u.U. durch Erteilung einer Vollmacht zur Transportdurchführung von dem Produzenten an den Zwischenhändler gelöst werden. Da damit die Transportzurechnung auf den Produzenten übergeht, wodurch die bewegte Lieferung der Lieferung 1 zugerechnet wird.

Heidrich & Müller-Hansen

Partnerschaftsgesellschaft • Steuerberatungsgesellschaft

Exportgeschäfte

Der deutsche Produzent liefert an einen deutschen Zwischenhändler, der die Ware bereits an einen Kunden im Drittland verkauft hat.



Ist die Lieferung 1 als bewegte steuerfreie Ausfuhrlieferung zu klassifizieren (dem Produzent D werden die notwendigen Nachweise vorgelegt), wird der Zwischenhändler prüfen müssen, ob sich für die von ihm getätigte unbewegte Lieferung mit Ort im Drittland hier Registrierungspflichten ergeben, bzw. er durch Vereinbarung geeigneter Incoterms die Lieferzuordnung in einen nichtsteuerbaren Freihafen legen kann.

Handelt es sich bei der Lieferung 2 um die bewegte Lieferung, erhält der Zwischenhändler vom Produzenten eine Rechnung mit Umsatzsteuer, die dieser im Rahmen der deutschen Umsatzsteuererklärung als Vorsteuer abziehen kann. Daneben muss der Zwischenhändler die notwendigen Ausfuhrpapiere zum Nachweis der Steuerbefreiung der Lieferung vorlegen können.

Zur Vermeidung der Anwendung der Regelungen zum Reihengeschäft kann untersucht werden, ob eine Unterbrechung der einheitlichen Warenbewegung möglich ist. Soweit der Gegenstand nicht unmittelbar vom ersten Unternehmer zum letzten Abnehmer gelangt, spricht man von einer gebrochenen Lieferung. Hieraus können sich bei vielen Zwischenhändlern mehrere Reihengeschäfte ergeben. In den oben genannten Beispielen wären bei einer gebrochenen Warenlieferung die Lieferung 1 und Lieferung 2 unabhängig voneinander hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Folgen zu beurteilen. Die zur Unterbrechung der Lieferkette notwendigen Sachverhaltsgestaltungen sind je nach Fall individuell zu entwickeln.

Die sehr einfachen Beispiele zeigen, wie sehr die umsatzsteuerlichen Folgen im Reihengeschäft für die eigene Lieferung von den Gegebenheiten des Einzelfalls abhängen. Daher sollten diese Geschäfte nicht „routinemäßig“ als steuerfrei abgewickelt werden, soweit der Kunde ein ausländisches Unternehmen ist. Vielmehr ist die gesamte Leistungskette zu untersuchen und für Sie als Unternehmer die steuerlich optimale Position in der Leistungskette zu ermitteln und möglicherweise die Gegebenheiten entsprechend anzupassen. Durch Entwicklung von Standardfällen für Ihr Unternehmen können Abwicklungsvorgaben für die Wareneinkaufs- als auch die Warenverkaufsabteilung entwickelt werden. Dabei wird zu berücksichtigen sein, inwieweit die

Heidrich & Müller-Hansen

Partnerschaftsgesellschaft • Steuerberatungsgesellschaft

Beeinflussung der Lieferortbestimmung durch die Unternehmer tatsächlich vor dem Hintergrund der Offenlegung von Geschäftskontakten möglich ist.

Wir beraten unsere Mandanten bei der Ausübung möglicher Gestaltungsmöglichkeiten zur Optimierung der steuerlichen Ortszurechnung ihrer Lieferungen. Daneben sind wir behilflich bei der Registrierung der Unternehmen im EU-Ausland und übernehmen fallweise die im Ausland anfallenden Deklarationspflichten. Soweit erforderlich, schalten wir hierzu mit uns kooperierende ausländische Berufsträger ein.