

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
- HDE - E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Dr. Günter Hofmann
Unterabteilungsleiter III C
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Nur per E-Mail: IIIC2@bmf.bund.de

5. Februar 2016

**Stellungnahme zu Vorstellungen über einen möglichen Vorschlag an den Gesetzgeber zur
Bestimmung der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft**

GZ: III C 2 – S 71116-a/08/10002:003
DOK: 2015/1166580

Sehr geehrter Herr Dr. Hofmann,

die Spitzenverbände der deutschen gewerblichen Wirtschaft begrüßen die Initiative des Bundesfinanzministeriums zur Schaffung von mehr Rechtssicherheit bei der hochkomplexen Frage der Bestimmung der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft. Insbesondere möchten wir dabei die frühzeitige Einbeziehung in die Überlegungen Ihres Hauses zur Ausgestaltung einer künftigen gesetzlichen Regelung positiv hervorheben.

Die Spitzenverbände der deutschen gewerblichen Wirtschaft haben ein außerordentlich großes Interesse an einer rechtlich tragfähigen, administrativ verlässlichen und praxisgerechten Regelung zur Bestimmung der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft. Die Unternehmen der deutschen Wirtschaft haben im Jahr 2015 wieder Waren im Wert von über 2.000 Milliarden Euro grenzüberschreitend gehandelt, davon allein rund 60 Prozent im EU-Gemeinschaftsgebiet. Der deutsche Außenhandel ist damit ein wichtiger Wachstums- und Wohlstandsmotor, in dem Unternehmen ihre

Wettbewerbs- und Leistungsfähigkeit weltweit mit attraktiven Produkten, modernen Technologien und kompetenten Mitarbeitern sowie schnellen und verlässlichen Prozessabläufen behaupten müssen. Mindestens jeder dritte Arbeitsplatz hängt in Deutschland vom Außenhandel ab. Für die im Außenhandel tätigen Unternehmen sind – unabhängig von Größe und Rechtsform – daher verlässliche und handhabbare Regelungen unverzichtbar, um im Massengeschäft, aber auch in vielen Einzelfällen, für die komplexen Prozesse der Abwicklung des grenzüberschreitenden Handels rechtliche Sicherheit zu haben und steuerliche Risiken zu vermeiden. Insbesondere für die mittleren und kleinen Unternehmen, die vielfach über keine eigenen Steuerabteilungen verfügen, müssen die Regelungen verständlich und nachvollziehbar sein.

Die Geschäftsvorfälle, auf die die Regelungen zur Bestimmung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft anzuwenden sind, sind vielfältig und komplex. Im Vertrieb von Waren und der Organisation des Transports werden vielfach privatrechtliche Regelungen bzw. zwischenunternehmerische Vereinbarungen herangezogen, bei denen es allerdings im praktischen Alltag auch zu Verfahrensabweichungen kommt. Angesichts der wirtschaftlichen Bedeutung der deutschen Außenhandelsbeziehungen ist es für die Unternehmen elementar, dass die gesetzlichen Vorgaben die Anforderungen der betrieblichen Praxis hinsichtlich der Masse und Komplexität der Geschäftsvorfälle ausreichend berücksichtigen.

Für die Unternehmen bestehen heute bereits – was die jüngste Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und des Bundesfinanzhofes bestätigt – zahlreiche Probleme in der betrieblichen Praxis bei der Anwendung des geltenden Rechts und seiner Auslegungsbestimmungen. Wir begrüßen daher, dass die Finanzverwaltung die Initiative ergreift, um Unsicherheiten zugunsten einer höheren Rechtssicherheit zu beseitigen. Mit Blick auf die Massen- und Prozesstauglichkeit einer Neuregelung plädieren wir insbesondere dafür, die Steuerbestimmung anhand bereits vorliegender Merkmale vorzunehmen und von in der betrieblichen Praxis nicht erfüllbaren Anforderungen Abstand zu nehmen. Den Spitzenverbänden der gewerblichen Wirtschaft erscheinen die in den ERP-Systemen erfassten Stammdaten wie die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer hierfür geeigneter als die Orientierung an kurzfristigen Vertragsgestaltungen.

Der fachliche Diskussionsentwurf des BMF sieht vor, die bisherigen Verwaltungsvorschriften zur Bestimmung der bewegten Lieferung in das Umsatzsteuergesetz zu überführen. Wir halten dies zwar grundsätzlich für einen denkbaren Ansatz. Allerdings würde damit die Chance vergeben, durch eine grundlegende Neuregelung sowohl die Administrierbarkeit in den Unternehmen auf eine verlässliche Grundlage zu stellen als auch zugleich höhere Rechtsicherheit für Unternehmen und Finanzverwaltung durch anwenderorientierte, praxistaugliche und bereits bestehende Merkmale zu schaffen. Die Spitzenverbände der deutschen gewerblichen Wirtschaft haben vor diesem Hintergrund einen alternativen Praxisvorschlag zur Neuordnung der Reihengeschäfte mit Praktikern aus betroffenen Unternehmen entwickelt. Er zielt darauf ab, anhand der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als entscheidendes Merkmal die bewegte Lieferung im Reihengeschäft zu bestimmen.

Die Akzeptanz und Unterstützung einer Neuregelung der Vorschriften über die bewegte Lieferung im Reihengeschäft werden umso größer sein, je mehr dabei auf Praktikabilität, Einfachheit und Nachvollziehbarkeit für den Anwender im Tagesgeschäft geachtet wird und keine neuen Risiken und Anforderungen hinzutreten.

Unsere Stellungnahme, in der wir im Folgenden zu verschiedenen relevanten Sachverhalten vertiefend Stellung nehmen, erhebt auf Grund der erst eingeleiteten Konsultation unserer Mitgliedsverbände und -unternehmen keinen Anspruch auf Vollständigkeit aller zur berücksichtigenden Aspekte. Sie soll daher lediglich erste Hinweise zu den Anforderungen an eine Neuregelung aus der Sicht der deutschen Wirtschaft geben. Wir sind jedoch sehr daran interessiert, in weiteren Gesprächen den Dialog mit der Finanzverwaltung über den Diskussionsvorschlag der Fachabteilung des Bundesfinanzministeriums als auch insbesondere über den ebenfalls beigefügten Praxisvorschlag der gewerblichen Wirtschaft fortzuführen.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.



BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.



ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.



BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.



BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
- HDE - E.V.



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.



Zu dem Diskussionsentwurf des BMF für eine gesetzliche Regelung zur Bestimmung der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft haben wir die nachfolgenden Anmerkungen:

Allgemein

Die Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft in einem eigenen Absatz des § 3 UStG zu regeln, macht die Regelung insgesamt übersichtlicher und damit anwendungsfreundlicher. Sich dabei an der bisherigen Verwaltungspraxis zu orientieren und diese nun gesetzlich zu normieren, vermittelt Kontinuität und scheint auf den ersten Blick damit auch sinnvoll. Wir verstehen insoweit, dass die Verwaltung versucht, die derzeit geltende Verwaltungsanweisung zu erhalten und dort, wo durch die aktuelle Rechtsprechung Unklarheit herrscht, mit Objektivierungskriterien einzugreifen. Wir erkennen an, dass sich die Rechtssicherheit durch den vorliegenden Diskussionsentwurf des BMF gegenüber der Rechtslage nach der aktuellen Rechtsprechung des EuGH und des BFH verbessert. Dabei gilt jedoch die Transportveranlassung weiterhin als Maßstab.

Die Praxis zeigt aber, dass gerade dieses Merkmal fehleranfällig ist. Oft ist nicht klar, wer den Transport zu verantworten hat, d. h. es herrscht keine volle Transparenz innerhalb der Kette. Insbesondere treten in den Fällen Probleme auf, in denen Unternehmer A den Transport veranlasst und Unternehmer B bezahlt bzw. später eine Weiterberechnung der Transportkosten stattfindet oder Transportkosten in die Preise einkalkuliert werden. Die korrekte Zuordnung der Warenbewegung und die damit einhergehende richtige Umsetzung einer Umsatzsteuerbefreiung stellen vor allem auch in kleineren und mittleren Betrieben eine große Hürde dar. Insofern können wir die Einschätzung des BMF, die bisherige Verwaltungsregelung habe in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle zu keinen Problemen geführt, nicht bestätigen. Die mit der geltenden Verwaltungsauffassung schon heute bestehenden Probleme werden mit dem vorgelegten Diskussionsentwurf des BMF nicht beseitigt.

Aus unserer Sicht muss aber die Handhabbarkeit von Praxisfällen im Mittelpunkt aller weiteren Überlegungen stehen und deshalb eine weitere Verbesserung der Rechtslage im Vergleich zum Stand der bisherigen Verwaltungsregelungen angestrebt werden. Die Rechtsprechung des BFH ermöglicht es dem Gesetzgeber, in den Grenzen des Unionsrechts z. B. andere widerlegbare Vermutungen aufzustellen oder in anderer Form die Bedürfnisse der Praxis zu berücksichtigen. Das BMF hat mit der Verwendung der USt-IdNr. durch den mittleren Unternehmer als Abgrenzungskriterium für die warenbewegte Lieferung den richtigen Weg eingeschlagen. In der Verwendung der USt-IdNr. sehen wir den Schlüssel zur Lösung nicht nur der Zuordnungsproblematik der warenbewegten Lieferung an den mittleren Unternehmer, sondern als typisierendes Kriterium zur Bestimmung der warenbewegten Lieferung in der gesamten Kette der am Reihengeschäft beteiligten Unternehmen.

Da das hohe Umsatzsteueraufkommen in Deutschland im Wesentlichen aufgrund von Massengeschäften entsteht, muss eindeutigen und zuverlässigen Kriterien, die sich in eine IT-gestützte Steuerfindung einbinden lassen, unbedingt der Vorrang gegeben werden.

§ 3 Absatz 6a UStG-E – Kriterium der Transportveranlassung ungeeignet

Der Diskussionsentwurf des BMF stellt für die Zuordnung der warenbewegten Lieferung weiterhin maßgeblich auf die Transportveranlassung ab. Diese ist ggf. anhand von Indizien zu ermitteln. Die Transportveranlassung mag aus Sicht der Verwaltung ein leichtes und eindeutiges Merkmal zur Bestimmung der bewegten Lieferung sein. Aus Sicht der Praxis beinhaltet sie zu viele Unsicherheiten und Unwägbarkeiten, als dass darauf die Steuerfindung im Reihengeschäft rechtssicher gestützt werden könnte.

Der Begriff der Transportveranlassung ist gesetzlich nicht definiert. Außerhalb der Steuerabteilung und des Rechnungswesens (insbesondere bei Logistikern und Vertrieblern) führt er zu erheblichen Verständnisschwierigkeiten. Das hat zur Folge, dass Transportbeauftragungen i. d. R. nicht unter Berücksichtigung von umsatzsteuerlichen Gegebenheiten erfolgen, sondern im Rahmen einer möglichst zügigen und effizienten Logistikabwicklung.

Dazu folgendes repräsentatives Praxisbeispiel:

A vertreibt seine Waren über B. Vereinbart ist, dass die am Ende der unternehmerischen Kette stehenden Abnehmer (hier als C bezeichnet), die Ware abholen. Die Warenbewegung ist also den Lieferungen B – C zuzuordnen. Im Zuge der Abwicklung einer Warenlieferung für C stellt der Logistiker des A fest, dass auf dem Hof ein Container steht, der noch nicht ganz voll ist und in das Bestimmungsland von C gehen soll. Die bislang im Container befindlichen Waren sind für einen Kunden, den A direkt beliefert und der mit der Kette A, B, C nichts zu tun hat. Um Kosten zu sparen und den Warenversand zu beschleunigen, wird der Container zusätzlich mit Waren für C befüllt. Der Logistiker des A informiert den Logistiker des C entsprechend, der nicht mehr tätig werden muss. Der Container wird von A transportiert, was in Bezug auf die Waren für C nicht den ursprünglichen Vereinbarungen entspricht. Die Steuerabteilungen werden darüber nicht informiert. In einer Betriebsprüfung bei A wird später festgestellt, dass aufgrund der spontanen Änderung der Transportveranlassung nun die Lieferung von A an B die warenbewegte war. B muss sich deshalb im Bestimmungsland des C registrieren. B hat keinen Vorsteuerabzug aus der zu Unrecht ausgewiesenen Umsatzsteuer in den Rechnungen des A.

Selbst einmalige Fehler durch beteiligte Abteilungen wie Einkauf, Verkauf oder Logistik führen zu unerwünschten Ergebnissen (z. B. Registrierungsspflicht im Ausland, aufwändige Rechnungskorrektur). Es ist kaum möglich, Grundsätze der Transportbeauftragung aus dem Logistikbereich eines Unternehmens der korrekten Steuerfindung im ERP-System zuzuführen.

Hinzu kommen Diskussionen mit der Betriebsprüfung bei Abweichungen von Bezahlung und Beauftragung, Unteraufträgen in der Kette, den verwendeten, aber teilweise nicht gelebten Incoterms. Letztere werden oft aufgrund versicherungs- und haftungsrechtlicher Überlegungen gewählt und entsprechen in vielen Fällen nicht bzw. nicht vollständig den tatsächlich durchgeführten Lieferbedingungen. Zwar sind sie oftmals im ERP-System hinterlegt, werden aber nicht an dynamische Entwicklungen in den Versandbereichen angepasst, insbesondere weil die entsprechenden Informationen fehlen. Sie sind als Indiz für die Bestimmung der Warenbewegung ungeeignet.

Zudem ist das reine Abstellen auf die Transportveranlassung auch deshalb problematisch, weil eine erhebliche Anzahl der europäischen Mitgliedstaaten – darunter die beiden größten Mitgliedstaaten nach Deutschland (FR, GB) – auf andere Kriterien zur Bestimmung der Warenbewegung zurückgreifen bzw. gar keine Regelungen dazu getroffen haben. Zur Verdeutlichung sei auf die Abfrage der gemischten Unterarbeitsgruppe „Reihengeschäfte“ der Gruppe zur Zukunft der Mehrwertsteuer und der Mehrwertsteuerexpertengruppe verwiesen (Dokumente GFV N°040, VEG N°029, jeweils Punkt 6.2.1 sowie Annex 3). Auch Abschn. 3.14. Abs. 11 UStAE (abweichende Zuordnung) schafft hier nicht immer Abhilfe, beispielsweise beim Bezug aus Mitgliedstaaten, die keine gesetzliche Regelung der Zuordnung normiert haben.

Darüber hinaus ist die Eingabe desjenigen, der den Transport veranlasst hat, in den IT-Systemen bislang nicht vorgesehen.

In der Praxis müssen bei Abstellung auf die Transportveranlassung täglich zahlreiche einzelne Lieferungen in enger Abstimmung mit den Fachabteilungen analysiert werden (Prüfung Speditionsauftrag bzw. Lieferdokumente, vertragliche Gestaltungen mit Blick auf Incoterms etc.). Daraus entsteht ein administrativer Aufwand mit beachtlichen Kosten.

§ 3 Absatz 6a Sätze 2 und 3 UStG-E – Generelle Zuordnung praxisfern

Die generelle Zuordnung der bewegten Lieferung zur ersten Lieferung (wenn der erste Unternehmer befördert oder versendet) bzw. zur letzten Lieferung (wenn der letzte Abnehmer die Ware befördert oder versendet (Abholfall)) halten wir für zu starr und praxisfern. Schon derzeit führt sie zu Schwierigkeiten und ggf. zusätzlichen (vermeidbaren) Registrierungspflichten, etwa wenn am Anfang der Kette zwei deutsche Unternehmen beteiligt sind. Der mittlere Unternehmer wäre bei Transport durch den ersten Unternehmer gezwungen, sich im anderen Mitgliedstaat registrieren zu lassen und an den letzten Abnehmer mit der nationalen Steuer des Bestimmungsstaats abzurechnen. Ist der Mittlere im Bestimmungsstaat nicht registriert, dann müsste der Erste in der Reihe deutsche Umsatzsteuer abrechnen, die für den Mittleren nicht abzugsfähig ist, da grundsätzlich eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt. Gerade KMU's sind die Regelungen der Reihengeschäfte nicht immer geläufig, so dass diesen ggf. eine doppelte Umsatzbesteuerung droht.

§ 3 Absatz 6a Satz 3 UStG-E – Abholfälle

Das BMF hält mit seinem Vorschlag in Abholfällen durch den letzten Abnehmer weiterhin an der Zuordnung der Warenbewegung zur Lieferung an den letzten Abnehmer fest. Dadurch bleiben die praktischen Schwierigkeiten bei der Beurteilung der Abholfälle bestehen. Denn in Abholfällen ist oft nicht klar, wer der Abholer ist bzw. von wem er beauftragt wurde. In diesen Fällen geht der erste Lieferer ggf. irrtümlich davon aus, dass seine Lieferung die bewegte Lieferung ist. Denn er nimmt an, er habe einen Beauftragten seines Abnehmers vor sich. Oftmals wird der erste Lieferer trotz aller Bemühungen in diesen Fällen gar nicht erkennen können, dass ein Reihengeschäft vorliegt, sondern von einer einfachen grenzüberschreitenden Lieferung ausgehen.

Praxisfall

Der erste Unternehmer A ist vielfach im Ungewissen über den weiteren Verlauf des von ihm ausgeführten Geschäfts. Er disponiert gemäß Abruf des Kunden B die Liefermenge. Dafür wird die Transportnummer der Lieferung dem Kunden B (Vertragspartner und Leistungsempfänger) zur Verfügung gestellt. Über die Transportnummer wird die Lieferung bei dem Unternehmen A abgerufen. Bei Abfertigung erhält der Spediteur ausschließlich den Lieferschein (bei unfreien Mengen). Bei Abholung wird kein Frachtbrief erstellt. Mit Abfertigung erfolgt die Fakturierung der Menge an den Kunden B durch den Unternehmer A. Ob der Spediteur durch den Kunden B beauftragt wurde oder ob es sich um einen Spediteur handelt, den der Kunde C des Kunden B beauftragt hat, kann in der Praxis nicht nachvollzogen werden. Es muss für den sicheren Warenverkehr auch nicht nachvollziehbar sein, da der Unternehmer A sich mit der Transportnummer gegenüber dem Kunden B absichert. Nur mit dieser kann die verbindliche Warenabholung terminiert und vollzogen werden. Sofern der Kunde B die Ware bereits an seinen Kunden C weiterverkauft hat und B und C ebenfalls z. B. Incoterms EXW vereinbart haben (Kunde C ist für den Transport verantwortlich), wird der Unternehmer B seinem Kunden C die durch seinen Lieferanten A erteilte Transportnummer weitergeben. Mit dieser Transportnummer bucht dann Kunde C verbindlich die Verladezeit bei A. Für den Unternehmer A bleibt verborgen, ob Kunde B oder Kunde C die Verladezeit bucht, da dies nur aufgrund der Transportnummer geschieht. Dass Kunde B die Ware bereits weiterveräußert hat, bleibt unerkannt. Unternehmen A kann daher nicht beurteilen, ob ein Reihengeschäft vorliegt. Im Gegenteil: Um eine steuerfreie Lieferung fakturieren zu können, wird Unternehmer A eine Gelangensbestätigung einfordern und von B auch erhalten, da die Ware tatsächlich in den anderen Mitgliedstaat gelangt ist. Folglich wird er seine Lieferung an seinen Kunden B im Abholfall durch C falsch beurteilen und umsatzsteuerlich die Lieferung an B immer als bewegte Lieferung beurteilen.

Der Diskussionsentwurf sieht für die Abholfälle vor, dass dem Kunden C die bewegte Lieferung zuzuordnen ist. Die Konsequenz wäre, dass das Unternehmen A die Lieferung an den Kunden B fälschlicherweise als bewegte Lieferung beurteilt. Als weiteres Problem kommt hinzu, dass dem Kunden B im Falle der Weiterveräußerung an den Kunden C bei Abholung durch C die Möglichkeit verwehrt bliebe, die warenbewegte Lieferung der ersten Lieferung zuzuordnen. Um den Vorsteuerabzug zu realisieren müsste sich der Kunde B (Zwischenerwerber) im Abgangsstaat registrieren lassen. Aus dem BMF-Vorschlag ergäbe sich damit die Notwendigkeit einer umsatzsteuerlichen Registrierung von allen Zwischenerwerbern im Abgangsstaat. Dies ist sowohl aus Unternehmenssicht problematisch, aber auch aus Sicht der Finanzverwaltung, die es mit Steuerpflichtigen zu tun haben wird, bei denen nicht im Inland vollstreckt werden kann.

Insbesondere die Problematik der Abholfälle haben wir anhand von Praxisfällen dargestellt, die wir als weitere Anlage unserer Stellungnahme beifügen.

§ 3 Absatz 6a Satz 5 UStG-E – Verwendung der USt-IdNr.

Die USt-IdNr. ist ein in der Praxis grundsätzlich bewährtes Identifikationssystem, bei dem allen Beteiligten ein Kontrollverfahren zugänglich ist. Im Bereich der „innergemeinschaftlichen“ Dienstleistungen dient es als praxistaugliches Kriterium zur Bestimmung des Ortes der

sonstigen Leistung. Hinsichtlich der Anforderungen an eine aktive Verwendung der USt-IdNr. sollte die Finanzverwaltung – wie bei den Dienstleistungen – Augenmaß bewahren.

Dass die USt-IdNr. lt. Begründung des Diskussionsentwurfs „*in der Regel bereits bei Vertragsschluss*“ verwendet werden muss, ist zu streichen. Spätere Vertragsänderungen würden damit nicht mehr berücksichtigt, obwohl sie zumindest bis zur Ausführung der Lieferung zu berücksichtigen sind (vgl. insoweit auch die Regelung im BMF-Schreiben vom 31. August 2015 zum Bestelleintritt in Leasingfällen). Insbesondere bei mündlicher Erteilung eines Auftrages und bei dauerhaften Kundenbeziehungen wäre es sinnvoll, eine nachträgliche, wenn auch zeitnahe, Verwendung der USt-IdNr. zu ermöglichen. Denn oftmals erhalten die für die Umsatzsteuer verantwortlichen Personen erst im Anschluss an eine Lieferung von dieser Kenntnis, so dass es aufgrund der starren zeitlichen Regelung zu ungewollten Rechtsfolgen kommen würde.

Für das aktive Verwenden der USt-IdNr. sollte entgegen der Begründung des Diskussionsentwurfs auch eine in einem Dokument (z. B. Briefkopf) formulärmäßig eingedruckte USt-IdNr. ausreichend sein, es sei denn, es wird ausdrücklich eine abweichende USt-IdNr. verwendet / mitgeteilt. Im Massenverkehr der Umsatzgeschäfte ist eine gesonderte Vereinbarung sowie deren gesonderte Dokumentation praxisfremd.

§ 3 Absatz 6a Satz 5 UStG-E – Widerlegungsregelung

Entsprechend § 3 Absatz 6a Satz 4 UStG-E tritt die regelmäßige Rechtsfolge, dass bei Beförderung oder Versendung der Ware durch den mittleren Unternehmer die Warenbewegung der Lieferung an ihn zugeordnet wird, nicht zwingend ein. Vielmehr kann der mittlere Unternehmer den Nachweis führen, als Lieferer aufzutreten und damit die Warenbewegung seiner Lieferung zuordnen.

Die in § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG-E enthaltene Formulierung *"ist von einem ausreichenden Nachweis nach Satz 4 auszugehen"* sollte durch die Formulierung *„gilt der Nachweis nach Satz 4 als geführt“* ersetzt werden. Damit wird die Rechtssicherheit für den ersten Lieferer erhöht und vermieden, dass bei einer späteren Prüfung durch die Finanzverwaltung eine anderweitige Zuordnung der bewegten Lieferung stattfindet.

§ 3 Absatz 6a Satz 2 – Öffnungsklausel lt. Begründung zum Diskussionsvorschlag

Die Begründung zu § 3 Absatz 6a Satz 5 UStG-E enthält eine Öffnungsklausel. Diese besagt, dass der mittlere Unternehmer seine Eigenschaft als Lieferer – anstatt durch Verwendung seiner USt-IdNr. des Abgangsstaates – auch durch Alternativnachweise darlegen kann. Der Nachweis soll alternativ anhand der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls möglich sein. Zur weiteren Erläuterung wird in der Begründung ausgeführt:

„... (z. B. anhand folgender in die Gesamtwürdigung einzubeziehender Kriterien: Übernahme von Kosten und Gefahr des Transports aufgrund der mit dem Vorlieferanten und seinem Auftraggeber vereinbarten Lieferkonditionen, Mitteilung über den Weiterverkauf vor Beginn der Beförderung oder Versendung, usw.).“

Diese Möglichkeit des Alternativnachweises birgt ein erhebliches Risiko für den ersten Lieferer, der sich auf die Zuordnung der bewegten Lieferung aufgrund der verwendeten USt-IdNr. seines Abnehmers verlässt. Ggf. führen die Gesamtumstände des Einzelfalls zur Umqualifizierung der steuerfreien in eine steuerpflichtige Lieferung des ersten Unternehmers, ohne dass er hiervon Kenntnis erlangt. Es stellt sich zudem die Frage, ob der Alternativnachweis nur von einem mittleren Unternehmer erbracht werden kann oder ggf. auch durch die Finanzbehörden, was das Risiko für den ersten Unternehmer deutlich ansteigen ließe.

Die Formulierung ist dahingehend nicht eindeutig, ob es sich um eine beispielhafte Aufzählung von alternativen Kriterien handelt oder diese (so z. T. aus der Finanzverwaltung zu hören) alle kumulativ zu erbringen sind.

Kollisionsregelung erforderlich

Die Behandlung von Reihengeschäften, insbesondere die Zuordnung der bewegten Lieferung, ist nicht EU-einheitlich geregelt. Um unterschiedliche steuerliche Folgen und Haftungsrisiken aufgrund des insoweit nicht harmonisierten Binnenmarktes zu vermeiden, sollte eine gesetzliche Kollisionsregelung aufgenommen werden, so dass bei abweichender Beurteilung durch andere Mitgliedstaaten deren Beurteilung durch den deutschen Fiskus akzeptiert und der Besteuerung zu Grunde gelegt wird, sofern der Unternehmer dieser folgt.

Die Formulierung könnte in Anlehnung an Abschnitt 3.14 Abs. 11 UStAE wie folgt lauten:
„Ist die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen von einem an dem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer auf Grund des Rechts eines anderen Mitgliedstaates abweichend von Sätzen 2 bis 4 vorgenommen worden, ist es nicht zu beanstanden, wenn dieser Zuordnung gefolgt wird.“

§ 3 Absatz 6a Satz 6 UStG-E – Outbound-Fall Drittland

Auch in Drittlandsfällen kann der mittlere Unternehmer die Vermutungsregelung des Satzes 4 widerlegen. Dies soll lt. Begründung möglich sein, wenn der mittlere Unternehmer zollrechtlicher Ausführer ist und dies seinem leistenden Unternehmer mitteilt.

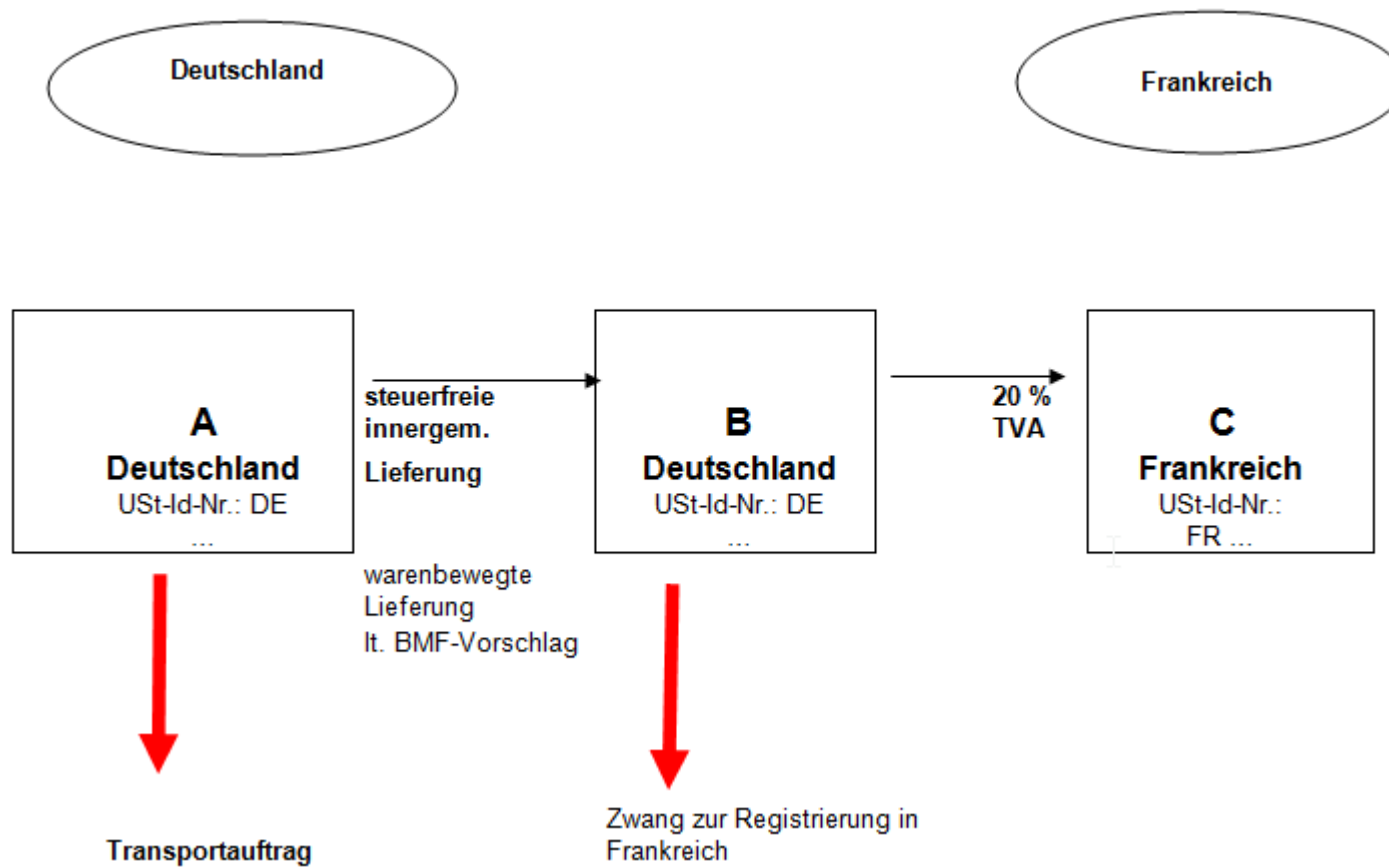
Wettbewerbsrechtlich soll bzw. darf der erste Lieferant dies jedoch nicht wissen (vgl. dazu Art. 101 Abs. 1 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)). Besser ist es daher, bei einer Regelung auf die Eigenschaft des jeweiligen Lieferanten als zollrechtlicher Ausführer abzustellen.

Anrufungsauskunft in Umsatzsteuer-Sachen wünschenswert

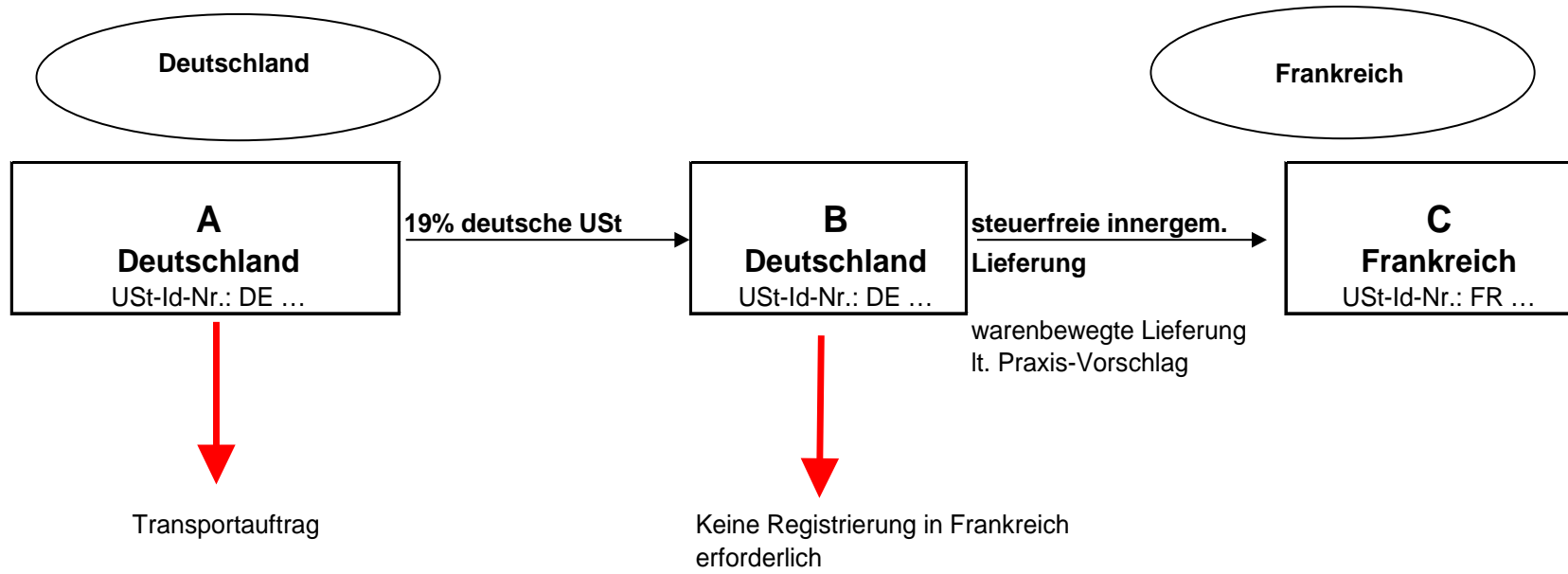
Die Komplexität der Praxisfälle bei Reihengeschäften und insbesondere die mangelnde Harmonisierung innerhalb der EU machen ihre korrekte umsatzsteuerliche Behandlung extrem schwer und bergen ein hohes Risiko für die beteiligten Unternehmen. Im Zuge einer Neuregelung sollte daher ein kostenloses Auskunftsverfahren, ähnlich dem der Anrufungsauskunft bei Fragen zur Lohnsteuer (§ 42e EStG, R 42a Abs. 1 Satz 1 LStR), eingeführt werden. Durch dieses könnte sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung frühzeitig Rechtssicherheit geschaffen und das Steuerausfallrisiko minimiert werden.

Anlage

1. Warum soll zwingend die erste Lieferung warenbewegt sein, wenn der erste Unternehmer in der Reihe den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet? Hier bringt die Loslösung vom Transportauftrag unter Heranziehung der verwendeten USt-Id-Nr. erhebliche Erleichterungen in der praktischen Abwicklung von Reihengeschäften. Das folgende Beispiel mit zwei deutschen Unternehmern am Anfang und einem französischen Unternehmer am Ende der Reihe ist u.E. hierzu selbsterklärend.

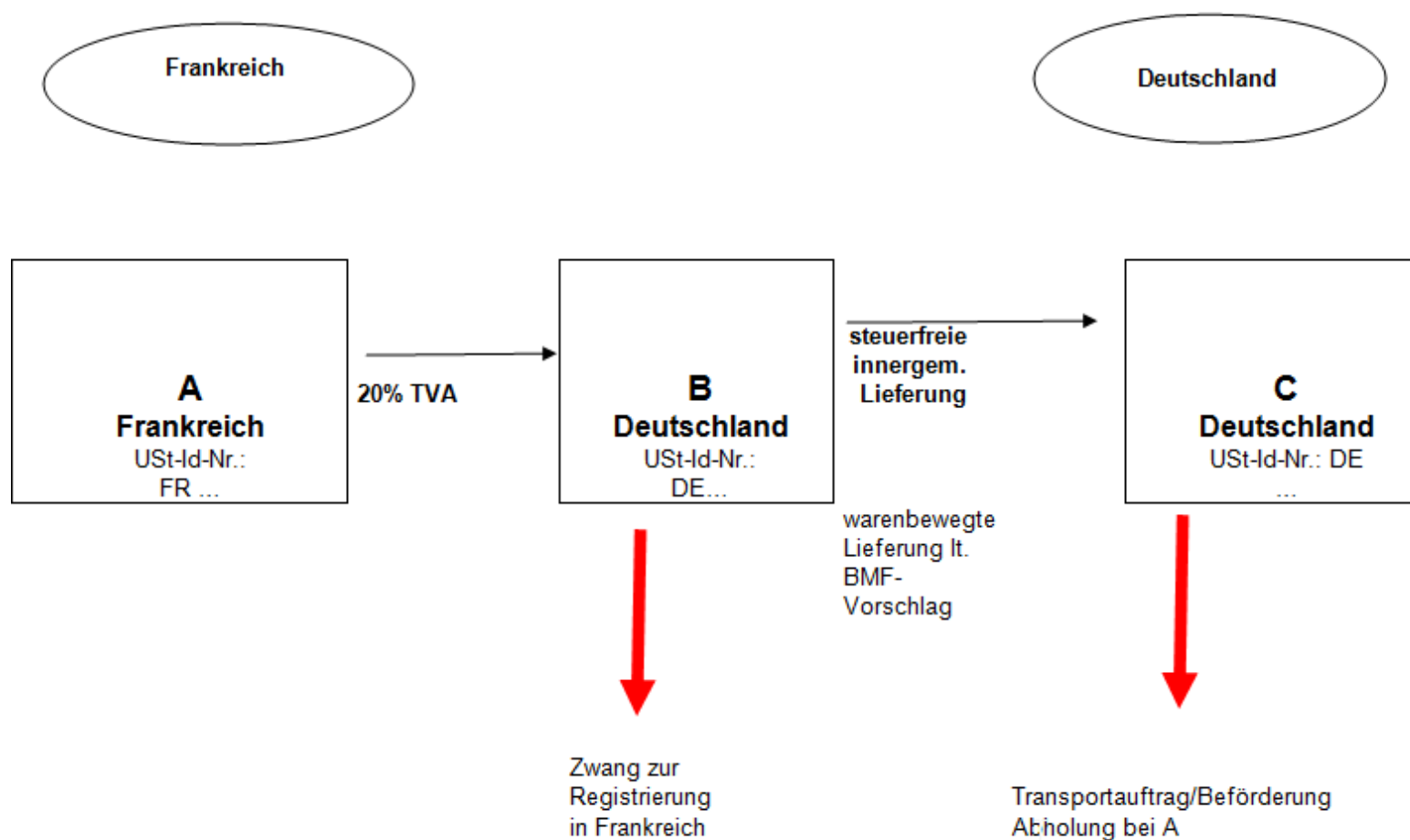
BMF-Lösung:

Praxis-Lösung:

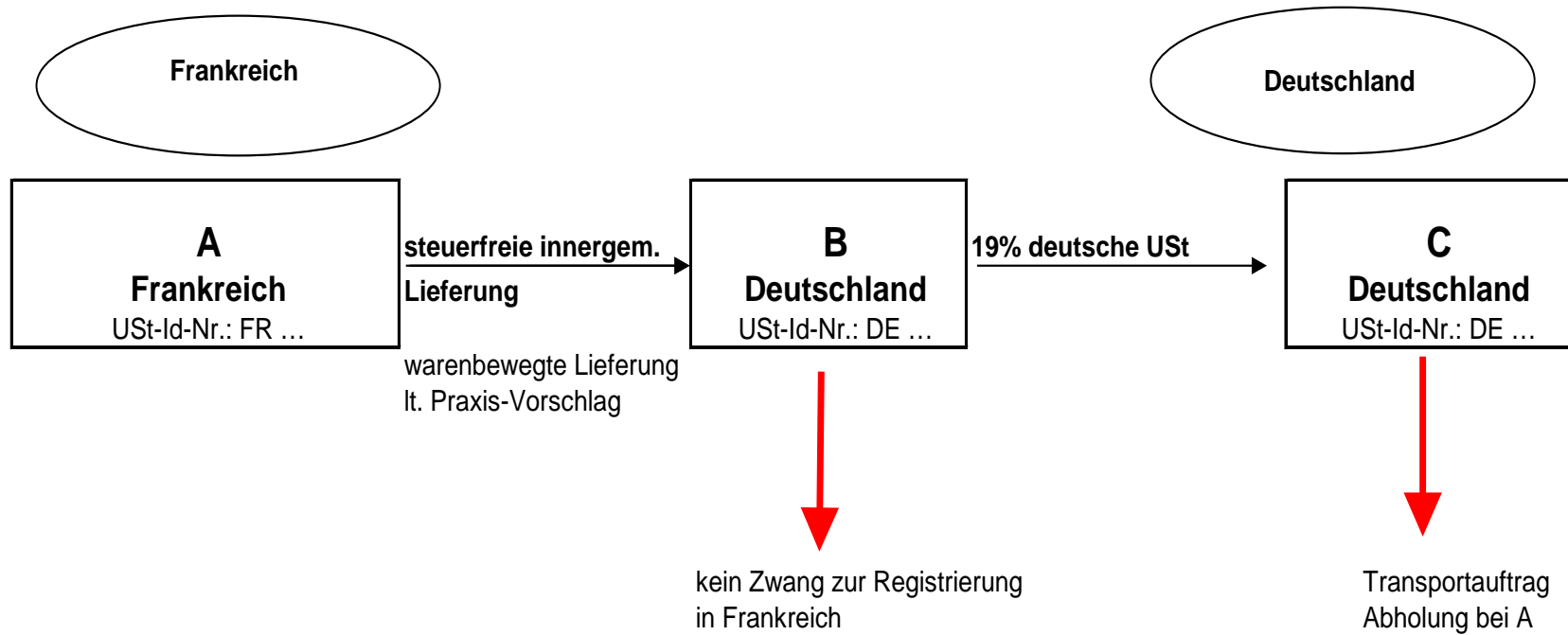


2. Warum soll zwingend die letzte Lieferung warenbewegt sein, wenn der letzte Unternehmer in der Reihe den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet? Hier bringt die Loslösung vom Transportauftrag unter Heranziehung der verwendeten USt-Id-Nr. erhebliche Erleichterungen in der praktischen Abwicklung von Reihengeschäften. Das folgende Beispiel mit einem französischen Unternehmer am Anfang und zwei deutschen Unternehmer am Ende der Reihe ist u.E. hierzu selbsterklärend.

BMF-Lösung:

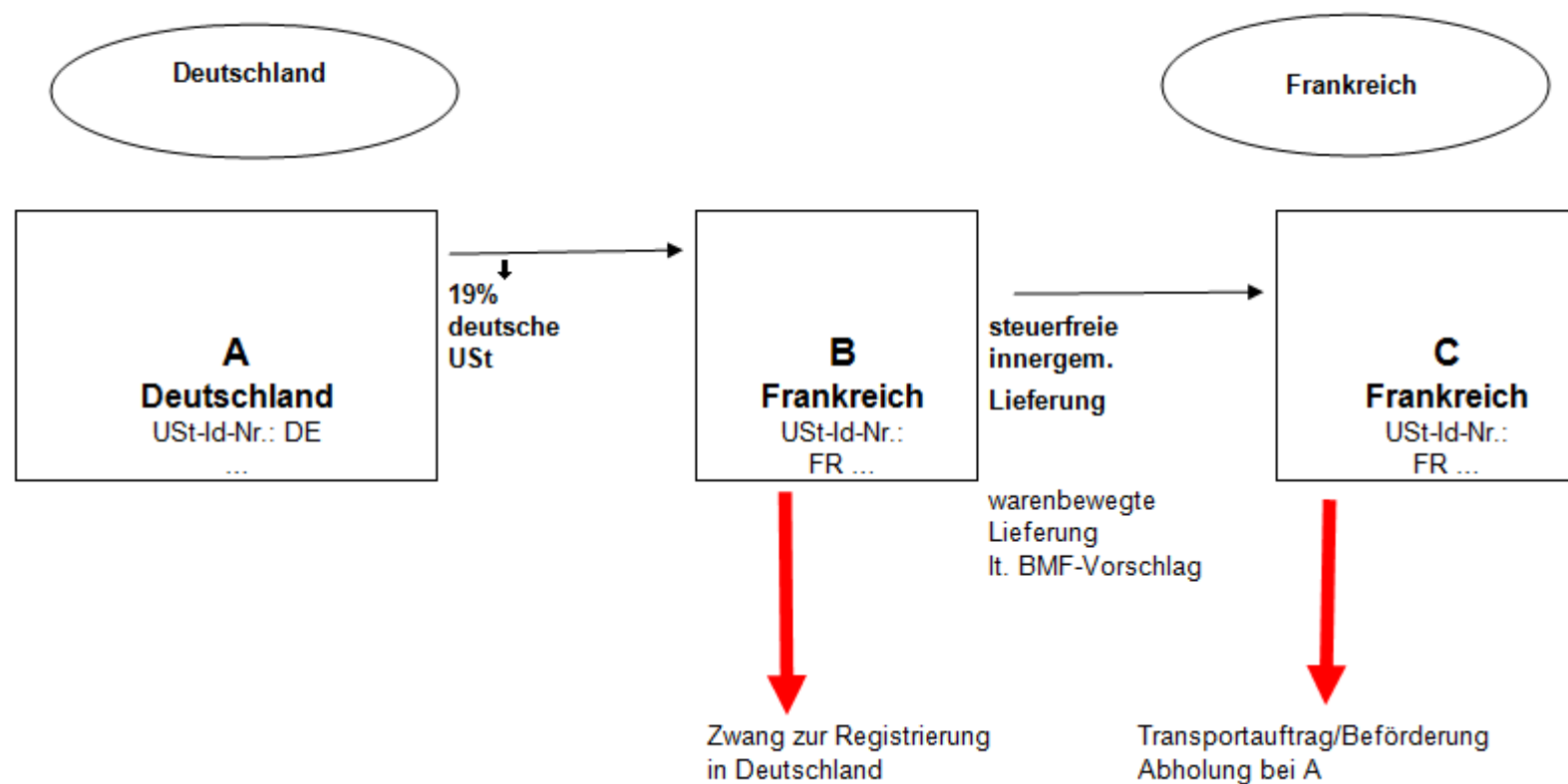


Praxis-Lösung:

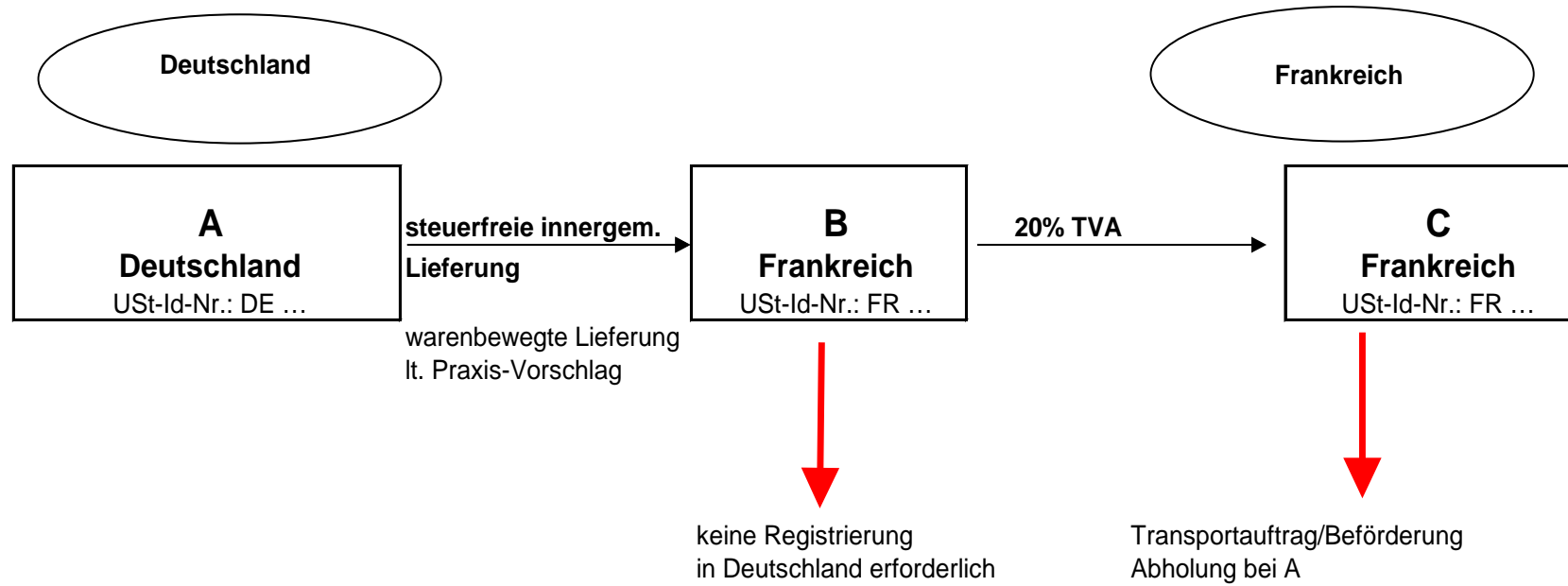


Ein weiteres, in der Praxis häufig vorkommendes Beispiel mit einem deutschen Unternehmer am Anfang und zwei französischen Unternehmern am Ende der Reihe verdeutlicht zusätzlich die Vereinfachung aufgrund des Praxis-Vorschlages.

BMF-Lösung:



Praxis-Lösung:



Anlage

Vorschlag der gewerblichen Wirtschaft für eine gesetzliche Neuregelung von Reihengeschäften

A) Streichung § 3 Absatz 6 Satz 6 – keine Wahlmöglichkeit für B in Abhängigkeit der Transportveranlassung

Die Streichung des § 3 Absatz 6 Satz 6 ist eine konsequente Folge der EuGH-Urteile Euro-Tyre-Holding und VSTR, sowie der BFH-Urteile vom 25.02.2015

B) Neuer Gesetzestext § 3 Absatz 6a E-UStG

Satz 1:

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.

Begründung Satz 1:

§ 3 Absatz 6a E-UStG entspricht vom Wortlaut § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG. § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG entfällt entsprechend.

Satz 1 entspricht der Entscheidung des EuGH in der Sache EMAG (EuGH vom 06.04.2006, Rs. C-245/04). Danach kann die bewegte Lieferung nur einer Lieferung in der Leistungskette zugeordnet werden.

Für den Terminus „unmittelbar“ ist keine Gesetzesdefinition notwendig, da es auf die Transportveranlassung nicht mehr ankommt. Gegebenenfalls könnte eine Klarstellung im UStAE erfolgen. Die Unmittelbarkeit ist auch bei transportbedingtem Umschlag, Verladen, Umladen und Transportaufträgen von mehr als einem Beteiligten gegeben.

Satz 2:

Gelangt der Gegenstand dabei vom Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates, so ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung des ersten Unternehmers an den ersten Abnehmer zuzuordnen.

Begründung Satz 2:

EuGH und BFH stellen bei der Zuordnung der warenbewegten Lieferung auf die Verschaffung der Verfügungsmacht ab. Beim Reihengeschäft kann nur bei zwei Beteiligten die Verschaffung der Verfügungsmacht sicher bestimmt werden: zum einen verschafft der erste Lieferer Verfügungsmacht, indem er den Gegenstand der Lieferung willentlich aus seinem Verfügungsbereich (z. B. Werk, Lager) fortbewegen lässt. Zum anderen wird die Verfügungsmacht im Bestimmungsland durch Erhalt und Billigung der Ware durch den letzten Abnehmer verschafft (zur Verschaffung der Verfügungsmacht vgl. Maunz, DStR 2015, S. 1028 mit Hinweis auf BFH vom 06.12.2007 V R 24/05, BStBl. II 2009, 490). Stellt man auf diese letzte Verschaffung der Verfügungsmacht ab, hätte dies die Notwendigkeit einer umsatzsteuerlichen Registrierung von allen Zwischenerwerbern zur Folge, die in einer Vielzahl von Fällen nicht in Deutschland ansässig sein werden. Dies ist sowohl aus Unternehmersicht problematisch (vor allem haben die ersten Lieferer nur eine auf ihre jeweiligen Abnehmer beschränkte Sicht auf das Reihengeschäft) aber auch aus Sicht der Finanzverwaltungen, die es mit Steuerpflichtigen zu tun haben werden, bei denen nicht im Inland vollstreckt werden kann. Ein Abstellen auf die erste Verschaffung der Verfügungsmacht bei der Lieferung durch den ersten Lieferer entspricht dagegen dem Wesen des Bestimmungslandprinzips, das der Warenlieferung im unternehmerischen Bereich zugrunde liegt (vgl. z. B. EuGH, Rs. C-245/04 v. 06.04.2006, „EMAG Handel Eder“, Rn. 40, Rs. C-146/05 v. 27.09.2007 „Albert Collée“, BStBl. II 2009, S. 78ff., Rn. 22f., 37, C-536/08 und C-539/08 v. 22.04.2010, „X und fiscale eenheid Facet BV – Facet Trading BV“, Rn. 30). Das Besteuerungsrecht wird zum frühest-

möglichen Zeitpunkt in das Warenbestimmungsland verlegt. Der Fiskus des Bestimmungslandes bekommt auf diese Weise Zugriff auf eine Vielzahl von Steuerpflichtigen, die er für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Anspruch nehmen kann (vgl. Körner, MwStR 2014, S. 763, 767). Dies rechtfertigt für den Regelfall eine Zuordnung der warenbewegten Lieferung zur 1. Lieferung in der Reihe.

Soweit gegen diese Ansicht vorgebracht werden kann, dass die Steuerbefreiung des Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL voraussetzt, dass die Gegenstände der Lieferung durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden, kann dieser Auffassung folgendes entgegen gehalten werden:

Art. 138 MwStSystRL enthält keine Ortsbestimmung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, sondern setzt eine solche voraus. Es ist also gesetzssystematisch schwierig, von der Steuerbefreiung auf den Ort der Steuerbarkeit einer Lieferung rückzuschließen.

Der EuGH setzt deshalb in ständiger Rechtsprechung für die Steuerbefreiung nach Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL (vormals Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 RL 77/388/EWG) voraus, dass das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist. Der Lieferant weist nach, dass dieser Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und dass dieser Gegenstand infolge dieser Versendung oder Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat, vgl. EuGH v. 16.12.2010, Rs. C-430/09 Euro-Tyre-Holding“, Rn. 29 m.w.N. Dass der Lieferer oder sein Erwerber befördert oder versendet hat, ist danach nicht entscheidend. Vielmehr führt der EuGH in Rn. 40 des Urteils vom 16.12.2010 aus, dass bei Fällen, in denen die Beförderung durch Personen, die an Erwerb und Verkauf beteiligt waren oder für deren Rechnung erfolgt, der Umstand nicht ausschlaggebend ist, dass die Beförderung vom Eigentümer des Gegenstandes oder für seine Rechnung erfolgt.

Konsequenterweise hat der XI. Senat des BFH in seinem Urteil XI R 30/13 vom 25.02.2015 für die Frage der Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung es als nicht allein entscheidend angesehen, ob der letzte Abnehmer eines Reihengeschäftes die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes übernommen hat (Rn. 32). Er hat folglich die innergemeinschaftliche Lieferung der ersten Lieferung im Reihengeschäft zugeordnet und die Vermutungsregelung des § 3 Abs. 6 S. 6 UStG als in diesen Fällen nicht geltend angesehen (Rn. 28).

In seinem Urteil XI R 15/14 vom gleichen Tage hat der XI. Senat § 3 Abs. 6 S. 6 UStG unionsrechtskonform (Rn. 32) dahin gehend ausgelegt, dass das dort normierte Regel-Ausnahme-Verhältnis in der Form Bestand hat, dass die Zuordnung der Warenbewegung zur ersten Lieferung der Regelfall ist und eine Zuordnung zur zweiten Lieferung die Ausnahme (Rn. 61 m.w.N.).

Die einzige Norm der MwStSystRL, die das Reihengeschäft zwar nicht normiert, es aber notwendigerweise voraussetzt – Artikel 141 in Buchstabe c) MwStSystRL – regelt lediglich, dass die von dem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in der der Steuerpflichtige für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, unmittelbar an die Person versandt oder befördert werden, an die er die anschließende Lieferung bewirkt. Eine Regelung, wer denn diesen Versand oder Beförderung bewirkt oder auf wessen Kosten diese erfolgen, ist gerade nicht enthalten. Das wäre aber notwendig gewesen, wenn der Versand oder die Beförderung für die Zuordnung des innergemeinschaftlichen Erwerbs, der der gleichen Lieferung zuzuordnen ist, wie die Steuerbefreiung, da er deren Spiegelbild ist, entscheidend gewesen wäre. In diesem Fall hätte Artikel 141 (bzw. dessen Vorgängernorm Art. 28c Teil E RL 77/388/EWG) geregelt, dass der Versand oder die Beförderung durch den Erwerber oder dessen Verkäufer bzw. auf deren Rechnung erfolgen müsste.

Die Vorgängernorm zu Artikel 141 Art. 28c Teil E RL 77/388/EG – die das Reihengeschäft voraussetzt, wurde durch die Richtlinie 92/111/EWG vom 14.12.1992 in die Richtlinie 77/388/EWG aufgenommen. Es kann aus dem Erlass der Richtlinie 92/111/EWG geschlossen werden, dass das bei Erlass der Vorgängernorm zu Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL – nämlich Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 RL 77/388/EWG – das Reihengeschäft nicht Bestandteil der Überlegungen des Gemeinschaftsrechtsgebers war und insofern aus dem Wortlaut des heutigen Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL nicht auf die Zuordnung der innergemeinschaftlichen Lieferung im Reihengeschäft geschlossen werden kann.

Bereits im EuGH-Urteil EMAG Handel Eder ist entschieden worden, dass es im grenzüberschreitenden Reihengeschäft nur eine innergemeinschaftliche Lieferung und eine vor- oder nachgelagerte Inlandslieferung geben kann. Dabei wurde in der Entscheidung nicht auf die Zuordnung der Warenbewegung zu einer der Lieferungen eingegangen. Vielmehr geht Generalanwältin Kokott in den Schlussanträgen vom 10.11.2005 von dem Grundsatz aus, dass die innergemeinschaftliche Lieferung derjenigen Lieferung zuzuordnen ist, die dem innergemeinschaftlichen Erwerb gegenübersteht. Generalanwältin Kokott verweist dabei auch auf die Entstehung der Regelungen zum Binnenmarkt und die gebotene analoge Anwendung der Regelungen zur Einfuhrumsatzbesteuerung. Explizit weist Generalanwältin Kokott in Fußnote 9 zu Rn. 60 auf Folgendes hin:

„Denkbar wäre es etwa, dass die Vertragsparteien einen anderen Beteiligten als denjenigen, der den Transport veranlasst hat, als Steuerpflichtigen bestimmen. So könnten K und EMAG sich einigen, dass EMAG Steuerpflichtiger des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Österreich sein soll.“

Eine ähnliche Aussage hinsichtlich einer abweichenden Zuordnung der Warenbewegung, unabhängig von der Beförderung oder Versendung durch einen Unternehmer in der Reihe, findet sich auch in Rn. 39 des BFH-Urteils XI R 30/13:

„Wenn alle am Reihengeschäft beteiligten Personen fremde Dritte sind und übereinstimmend davon ausgehen, die Warenbewegung sei einer bestimmten Lieferung zuzuordnen, ist dies ein Indiz dafür, dass dies den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.“

Satz 3:

Abweichend von Satz 2 ist die Beförderung oder Versendung der nachfolgenden Lieferung zuzuordnen, wenn der Abnehmer der ersten Lieferung die vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet.

Begründung Satz 3:

Die Bestimmung der 1. Lieferung als warenbewegte Lieferung führt zu einer Ausweitung der Registrierungsverpflichtungen im Binnenmarkt. Dies hat administrative und finanzielle Mehrbelastungen für Unternehmen und Verwaltung zur Folge. Um dem zu begegnen, muss den Unternehmen die Möglichkeit eingeräumt werden, die warenbewegte Lieferung nach zweckmäßigen Erwägungen zu bestimmen. In seinem Urteil vom 06.12.2010 hat der EuGH (Euro-Tyre-Holding, C-430/09) die Verwendung der USt-IDNr. als ein geeignetes Zuordnungskriterium ausdrücklich anerkannt.

Dort heißt es in Rn. 35: „Haben im vorliegenden Fall die Käufer als Ersterwerber ihre Absicht bekundet, die Waren in einen anderen Mitgliedstaat als den Liefermitgliedstaat zu befördern, und sind sie mit ihrer von diesem anderen Mitgliedstaat zugewiesenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufgetreten, konnte ETH davon ausgehen, dass die von ihr getätigten Umsätze innergemeinschaftliche Lieferungen darstellten.“

Auf der anderen Seite kann aus praktischen Erwägungen das innergemeinschaftliche Kontrollverfahren auch als gewichtiges Argument für das Abstellen auf die USt-IDNr. herangezogen werden. Durch die Verwendung der ausländischen USt-IDNr. ist der deutsche Fiskus grundsätzlich in der Lage, in Zusammenarbeit mit dem Bestimmungsmitgliedstaat, die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs sicherzustellen.

Satz 4:

Satz 3 gilt auch für alle weiteren Lieferungen im Reihengeschäft, es sei denn, es handelt sich um die Lieferung an den letzten Abnehmer.

Begründung Satz 3 und 4:

Die Zuordnung nach Satz 3 und 4 deckt sich mit dem BFH-Urteil XI R 30/13. Textziffer Tz. 39: „Wenn alle am Reihengeschäft beteiligten Personen fremde Dritte sind und übereinstimmend davon ausgehen, die Warenbewegung sei einer bestimmten Lieferung zuzuordnen, ist dies ein Indiz dafür, dass dies den tatsächlichen Verhältnissen entspricht“. Der BFH eröffnet damit eine Abwicklungsweise, die nicht auf Verschaffung der Verfügungsmacht abzielt.

Satz 5:

Ist die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen von einem an dem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer auf Grund des Rechts eines anderen Mitgliedstaates abweichend von den Sätzen 2 bis 4 vorgenommen worden, ist es nicht zu beanstanden, wenn dieser Zuordnung gefolgt wird.

Begründung:

Der Wortlaut entspricht dem bisherigen Abschnitt 3.14 Abs. 11 UStAE. Es sollte im UStAE klargestellt werden, dass das Recht eines anderen Mitgliedstaates auch die Verwaltungsvorschriften umfasst. Viele Mitgliedstaaten haben keine ausdrückliche gesetzliche Regelung oder Verwaltungsanweisung. In diesen Fällen sollte es ausreichen, wenn die Zuordnung tatsächlich abweichend von der Regelung in § 3a Absatz 6a E-UStG durchgeführt wurde. Hierfür sollte eine Erklärung des am Reihengeschäft beteiligten Unternehmens, welche die abweichende Zuordnung als Lieferer vorgenommen hat, ausreichen.

Satz 6:

Gelangt der Gegenstand vom Inland in das Drittlandsgebiet, so ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung des ersten Unternehmens an den ersten Abnehmer zuzuordnen.

Satz 7:

Abweichend von Satz 6 ist die Beförderung oder Versendung der in der Reihe nachfolgenden Lieferungen zugeordnet, bei der der Lieferer zollrechtlich als Ausführer auftritt.

Begründung Satz 7:

Dadurch wird eine Vereinfachung der Nachweispflichten für die Ausfuhr erreicht.

Satz 8:

Gelangt der Gegenstand vom Drittland in das Inland, so ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an den Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer zuzuordnen.

Satz 9:

In Fällen des § 3 Abs. 8 UStG ist die Beförderung oder Versendung der auf die Einfuhr folgenden Lieferung zuzuordnen.