

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

E-Mail



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Hm/We
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

1. August 2022

Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Reihengeschäften

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Konsultation zu dem o. g. Entwurf eines BMF-Schreibens und nehmen die Möglichkeit zur Stellungnahme gerne wahr.

Wir begrüßen, dass den Rechtsanwendern mit dem Entwurf eines BMF-Anwendungsschreibens jetzt zahlreiche Hilfestellungen an die Hand gegeben werden. Eine frühzeitigere Klarstellung wäre angesichts der Umsetzung der „Quick Fixes“ bereits zum 1. Januar 2020 hilfreich gewesen, um aufgetretene Zweifelsfragen zu klären. Für die Anwender sollte nun zeitnah Rechtssicherheit geschaffen werden.

Unsere Anmerkungen zu dem vorliegenden Entwurf finden Sie in der folgenden Stellungnahme. Für Rückfragen stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Pascal Heinzelmann
Referent

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur
umsatzsteuerlichen Behandlung von Reihengeschäften**

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

1. August 2022

Anmerkungen zum Entwurf

Im Folgenden gehen wir auf einige (nicht abschließende) Problembereiche ein, die aus unserer Sicht bei der geplanten Änderung des UStAE noch nicht hinlänglich berücksichtigt worden sind:

1. Abschnitt 3.14 Abs. 3 Satz 4 UStAE-E

Wir regen an, Abschnitt 3.14 Abs. 3 Satz 4 UStAE-E zu streichen.

Es erschließt sich nicht, warum bei den sog. Abholfällen, in denen ein an einem Reihengeschäft beteiligter Abnehmer den Gegenstand der Lieferung selbst abholt oder abholen lässt, Lohnveredelungsunternehmer und Lagerhalter sog. beauftragte Dritte sein können, ein selbständiger Spediteur nach Abschnitt 3.14 Abs. 3 Satz 4 UStAE-E hingegen nicht.

Alternativ zur Streichung wären hier weitere Ausführungen dazu wünschenswert, warum beim selbständigen Spediteur eine Zurechnung des Transports beim Auftraggeber stattfindet, nicht jedoch bei Lohnveredelungsunternehmern, Lagerhaltern o. ä.

2. Abschnitt 3.14 Abs. 7 Sätze 4f. UStAE-E

Der Berufsstand hält die in Abschnitt 3.14 Abs. 7 Satz 4 UStAE-E gewählte Formulierung für zu unbestimmt, da sich hieraus nicht eindeutig ergibt, auf wessen Aufzeichnungspflichten sich bezogen wird. Dem Wortlaut nach müssten hier alle in der Kette beteiligten Unternehmer den Nachweis führen. Diese beschriebene Vorgehensweise ist aus unserer Sicht praxisunüblich und schlichtweg nicht durchführbar.

Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten regen wir daher an, Satz 4 wie folgt anzupassen:

„...⁴ Aus den vorhandenen Aufzeichnungen des an der bewegten Lieferung beteiligten liefernden bzw. alternativ des abnehmenden Unternehmers soll sich eindeutig und leicht nachprüfbar die Durchführung der Beförderung oder die Veranlassung der Versendung ergeben.“

Darüber hinaus schlagen wir vor, die folgenden Sätze 6 und 7 neu einzufügen (zum Überarbeitungsvorschlag hinsichtlich des derzeit im Entwurf vorgesehenen Abs. 7 Satz 6 siehe gänzlich Punkt II.3.):

„...⁶ Bei einer Transportveranlassung durch den Abnehmer reicht für diese Zwecke in der Regel die Aufzeichnung einer entsprechenden Erklärung des Abnehmers gegenüber seinem Lieferer, dass die Beförderung und Versendung in seinem Auftrag erfolgt, aus.⁷ Stellt sich diese Erklärung im Nachgang als unrichtig heraus, wird die Zuordnung der bewegten Lieferung entsprechend der Erklärung und Aufzeichnung beim Lieferer

nicht beanstandet, es sei denn der Lieferer hatte bereits bei Aufzeichnung Kenntnis von der Unrichtigkeit der Erklärung.“ ...

3. Abschnitt 3.14 Abs. 7 Satz 6 UStAE-E

Soweit Abschnitt 3.14 Abs. 7 Satz 6 UStAE-E im Rahmen der Transportverantwortlichkeit im Reihengeschäft eine von den Sätzen 4 und 5 abweichende Zuordnung nur zulassen will, wenn nachgewiesen wird, dass die Beförderung bzw. die Versendung auf Rechnung eines anderen Unternehmers in der Reihe erfolgt ist und dieser tatsächlich die Gefahr des zufälligen Untergangs des Gegenstands während des Transports getragen hat, sind u. E. die Entstehungsgeschichte des Art. 36a MwStSystRL und die Explanatory Notes des Mehrwertsteuerausschusses nicht hinreichend berücksichtigt worden. Auch halten wir die offensichtlich erfolgte Orientierung an den Incoterms®2020 für nicht zielführend.

a) Mangelnde Berücksichtigung von Übersetzungsfehlern bei der Verabschiedung des Art. 36a MwStSystRL

Im Rahmen der Verabschiedung von Art. 36a MwStSystRL kam es in der deutschen Sprachfassung zu einem Übersetzungsfehler als in Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL anstelle von „im Auftrag“ (on behalf) mit „auf Rechnung“ übersetzt wurde. Eine Änderung der Sprachfassung war jedoch in der Kürze der Zeit und wegen der bereits im Vorfeld schwierigen Diskussionen dem Vernehmen nach nicht mehr möglich. Deshalb ist es zutreffend, dass in Satz 5 darauf abgestellt wird, in wessen Auftrag der Transport erfolgt, denn entscheidend ist, wer die Beförderung oder den Transport durchgeführt bzw. veranlasst hat. Dies muss sich regelmäßig aus den Begleitunterlagen ergeben.

In diesem Zusammenhang stößt die im nachfolgenden Satz 6 vorgenommene abweichende Formulierung „auf Rechnung“ aber auf Bedenken, da hier Irritationen beim Rechtsanwender entstehen könnten. Dafür, in Abschnitt 3.14 Abs. 7 Satz 6 UStAE-E vielmehr ebenfalls auf den Auftrag im Sinne der englischen Sprachfassung der MwStSystRL („on behalf“) abzustellen, spricht auch die in den Explanatory Notes aus der 113. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses vom 3. Juni 2019 (siehe TAXUD, Explanatory Notes on 2020 Quick Fixes, Dezember 2019, unter Ziffer 3.6.5. auf S. 59) gewählte Passage „... die Tatsache, dass einer der Beteiligten in der Reihe die Beförderung bezahlt, reicht alleine nicht aus, um den Schluss zu ziehen, dass diese Person der Zwischenhändler ist“. Hierdurch wird nach unserer Auffassung einmal mehr unterstrichen, dass es nicht darauf ankommen kann, auf wessen Rechnung die Lieferung oder der Transport erfolgt. Entscheidend muss alleine der Auftrag sein.

b) Orientierung an den Incoterms®2020

Dass in Abschnitt 3.14 Abs. 7 Satz 6 UStAE-E nun gerade nicht auf die Informationen in den Begleitunterlagen abgestellt werden soll, wenn nachgewiesen wird, dass tatsächlich die Beförderung oder Versendung auf Rechnung eines anderen Unternehmer erfolgt ist und dieser andere Unternehmer tatsächlich die Gefahr des zufälligen Untergangs des

Gegenstands während des Transports getragen hat, ist unserer Auffassung nach nicht nachvollziehbar. Die Übernahme der „Gefahr des zufälligen Untergangs des Gegenstands während des Transports“ ergibt sich aus Ziffer 3 der Incoterms®2020. Abhängig von der gewählten Lieferklausel trägt diese der Lieferer oder aber der Abnehmer. Es gibt u. E. kein Kriterium, das für die Steuerfindung im Rahmen der Umsatzsteuer weniger geeignet wäre als die Incoterms®. Dies vor dem Hintergrund, dass kaum ein Unternehmer die Incoterms® entsprechend des vormals Vereinbarten verwendet. Das Zusammenspiel aus Zeitnot und Praktikabilitätsabwägungen führt sehr häufig dazu, dass die Parteien von in den Verträgen vereinbarten Incoterms® abweichen. Das Führen eines Nachweises ist nicht möglich, wenn faktische Realität und Papierlage nicht übereinstimmen. Zwar hatte die Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen vom 3. Oktober 2019, Rs. C-401/18, Herst s.r.o., vorgeschlagen, die Zuordnung der bewegten Lieferung innerhalb eines Reihengeschäfts primär auf der Grundlage der Gefahrtragung nach den Incoterms® zu bestimmen:

„Bei Reihengeschäften ist insbesondere zu berücksichtigen, durch wen oder auf wessen Rechnung der Transport durchgeführt wird. Meines Erachtens muss es darauf ankommen, wer während des Transports die Gefahr für den zufälligen Untergang der Sache trägt.“

Um herauszufinden, wer einen Transport tatsächlich durchführt, ist der Gefahrenübergang aber ein denkbar schlechtes Kriterium, da nach den Incoterms® der den Transport Ausführende und der die Gefahr Tragende nicht zwingend personenidentisch sind.

Dies möchten wir gerne an folgendem Beispiel veranschaulichen:

Beispiel:

Unternehmer A-DE mit Sitz in Münster veräußert Waren an Unternehmer B-AT zum Incoterms® CPT Zürich. Unternehmer B-AT wiederum verkauft dieselben Waren an Unternehmer C-CH aus Zürich, ebenfalls zum Incoterms® CPT Zürich. Die Gefahr geht nach Ziffer 3 CPT Incoterms®2020 mit Übergabe der Ware an die erste Frachtperson (in Münster) auf den jeweiligen Abnehmer über, mithin von A-DE an B-AT an C-CH. C-CH trägt bereits ab Münster die Gefahr für den zufälligen Untergang der Waren. Den Transport hingegen führt in diesen Fall A-DE aus, denn nach Ziffer 4 CPT ist der jeweilige Lieferer für den Transport der Waren zum vereinbarten Bestimmungsort (hier: Zürich) verantwortlich. B-AT hat diesen Transport lediglich „weiterverkauft“; faktisch durchführen wird den Transport der A-DE.

Satz 6 der Verwaltungsanweisung läuft damit leer, sofern Klauseln der Gruppe C vereinbart sind. Entsprechend der Ausführungen der Generalanwältin Kokott wird scheinbar versucht, über die Gefahrtragung auf die den Transport beauftragende Person abzustellen. Bei allen vier C-Klauseln (CPT, CIP, CFR und CIF – sehr praxisrelevante Klauseln) kann dies nicht zum gewünschten Ergebnis führen.

Auch die Europäische Kommission (EU KOM) hat in ihren Explanatory Notes in Ziffer 3.6.5. darauf hingewiesen, dass die Incoterms® kein taugliches Kriterium für eine Abgrenzung sind:

„Dieses Kriterium könnte jedoch in manchen Fällen zu praktischen Schwierigkeiten führen. Es könnte beispielsweise sein, dass die Gefahr eines zufälligen Untergangs der Gegenstände den angewendeten Incoterms® entsprechend an bestimmten Punkten der Beförderung zwischen Verkäufer und Käufer aufgeteilt wird. In solchen Fällen wäre es schwierig, einen einzelnen Steuerpflichtigen in der Reihe zu identifizieren, der die Gefahr eines Verlustes oder einer Beschädigung der Gegenstände während des Beförderungsvorgangs trägt.“

Wir regen daher an, dass die Gefahrtragung bei der Bestimmung der Transportverantwortlichkeit in Abschnitt 3.14 Abs. 7 Satz 6 UStAE-E außer Acht bleibt.

c) Nichtberücksichtigung der Explanatory Notes der EU-Kommission bezüglich eines Wahlrechts des Steuerpflichtigen zur Nachweiserbringung

Zudem sind aus unserer Sicht die Explanatory Notes (siehe TAXUD, Explanatory Notes on 2020 Quick Fixes, Dezember 2019, Abschnitt 3.6.5. auf S. 58) in Abschnitt 3.14 Abs. 7 Satz 6 UStAE-E auch bei der Regelung der Voraussetzungen zur möglichen Nachweiserbringung nicht hinreichend berücksichtigt worden. Dort heißt es nämlich:

*„Am besten geeignet für die Bestimmung des Zwischenhändlers wäre in diesen Fällen das Kriterium des Steuerpflichtigen innerhalb der Reihe, der die Gegenstände selbst befördert oder mit einem Dritten die erforderlichen Vorkehrungen für die Beförderung der Gegenstände trifft, indem er mit diesem Dritten einen Vertrag schließt. Dies gilt, außer wenn **der betreffende Steuerpflichtige** in einem solchen Fall zur Zufriedenheit der Steuerbehörden **nachweisen kann**, dass die Beförderung bzw. der Vertragsabschluss auf Rechnung eines anderen Steuerpflichtigen in der Reihe erfolgt, der tatsächlich die Gefahr des zufälligen Untergangs der Gegenstände während des Beförderungsvorgangs trug.“*

Es sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass der oben angesprochene Übersetzungsfehler „on behalf“ mit „auf Rechnung“ bedauerlicherweise auch in den Explanatory Notes Niederschlag gefunden hat.

Soweit im hier diskutierten BMF-Entwurf für Abschnitt 3.14 Abs. 7 Satz 6 UStAE-E die offene Formulierung „**wenn nachgewiesen wird**“ gewählt wurde, könnte dies mithin so ausgelegt werden, dass auch die Finanzbehörde diesen Nachweis erbringen darf. So wie wir den Mehrwertsteuerausschuss verstehen („**wenn der betreffende Steuerpflichtige nachweisen kann**“), soll es aber ein **Wahlrecht** ausschließlich des Unternehmers in der Lieferkette sein, diesen Nachweis im jeweiligen Fall führen zu dürfen. Bis dahin gilt für die Bestimmung der Transportverantwortlichkeit, dass die (zivilrechtliche) Auftragserteilung an den Dritten für beide Seiten (Unternehmer und Finanzbehörde) bindend ist.

d) Formulierungsvorschlag

Nach alledem schlagen wir vor, Absatz 7 Satz 6 (sofern den o. g. Vorschlägen zur Einfügung der neuen Sätze 6 und 7 unter II.2. gefolgt wird) zu einem neuen Satz 8 zu machen und dabei folgende modifizierte Formulierung zu verwenden:

*„⁸ Eine von den Sätzen 4 und 5 / **4 bis 7** abweichende Zuordnung ist nur zulässig, wenn der **Unternehmer in der Reihe anhand seiner Begleitunterlagen nachweist**, dass die Beförderung bzw. die Versendung **durch einen anderen Unternehmer in der Reihe oder in dessen Auftrag durch einen Dritten erfolgt ist.**“*

Wir merken abschließend an, dass sich die hier getätigten Ausführungen und unterbreiteten Vorschläge auf sämtliche Regelungsbereiche des Entwurfs beziehen, in denen die Formulierung „auf Rechnung“ anstatt „im Auftrag“ gewählt wurde (z. B. etwa auch in Abschnitt 3.14 Abs. 7 Satz 2 UStAE-E).

4. Abschnitt 3.14 Abs. 9 UStAE-E

Wir regen an, Abschnitt 3.14 Abs. 9 UStAE-E zu streichen.

Die Notwendigkeit der Darstellung von Regelungen für Inlandsreihengeschäfte in Abschnitt 3.14 Abs. 9 UStAE-E erschließt sich nicht. So ist bereits fraglich, welchen Sinn es haben soll, bei innerdeutschen Lieferungen nachzuweisen, dass der Zwischenhändler die Lieferung seiner Lieferung zugewiesen hat. Allenfalls bei Lieferungen über den Jahreswechsel könnte es eine Rolle spielen, wenn die nachgelagerte ruhende Lieferung mit Ankunft der Ware am Bestimmungsort im neuen Jahr als ausgeführt anzusehen ist, während sie bei Nachweis als bewegte Lieferung im alten Jahr mit Abgang der Ware zu besteuern wäre.

Darüber hinaus halten wir die Eröffnung der Nachweismöglichkeit anhand von vereinbarten Lieferkonditionen etc. für kontraproduktiv, da dies bei einer analogen Anwendung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten dem erklärten Ziel der gesetzlichen Neuregelung, nämlich Rechtssicherheit und -klarheit zu schaffen, entgegensteht.

5. Abschnitt 3.14 Abs. 10, 11 UStAE-E

a) Mangelnde Berücksichtigung des Art. 36a MwStSystRL sowie der Explanatory Notes des Mehrwertsteuerausschusses

Wie bereits in der Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu der Konsignationslagerregelung gem. § 6b UStG im September 2021 angemerkt, sieht die Bundessteuerberaterkammer das im hier besprochenen BMF-Entwurf u. a. in Abschnitt 3.14 Abs. 10 Satz 1, 11 Satz 1 UStAE-E bzw. in § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG kodifizierte Tatbestandsmerkmal „Verwenden einer USt-IdNr.“ äußerst kritisch. So soll nach Abschnitt 3.14 Abs. 10 Satz 1 UStAE-E der Nachweis, dass der Zwischenhändler den Gegenstand als Lieferant befördert oder versendet hat, **nur** dann als erbracht gelten, wenn der Zwischenhändler

gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine USt-IdNr., die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde, **verwendet**.

Dies deckt sich nach unserer Auffassung nicht mit dem Wortlaut des Art. 36a Abs. 2 MwStSystRL. Dieser regelt lediglich, dass die Versendung oder Beförderung nur der Lieferung von Gegenständen durch den Zwischenhändler zugeschrieben wird, wenn der Zwischenhändler seinem Lieferer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die ihm vom Mitgliedstaat, aus dem die Gegenstände versandt oder befördert werden, **mitteilt**. Soweit die Finanzverwaltung (wie auch schon im final veröffentlichten BMF-Schreiben zur Konsignationslagerregelung gem. § 6b UStG) somit das „Verwenden“ der USt-IdNr. nach Abschnitt 3a.2 Abs. 10 Sätze 2 bis 6 UStAE und damit ein positives Tun des Leistungsempfängers, in der Regel bereits bei Vertragsschluss, für zwingend erachtet, kann dies im Ergebnis nur als richtlinienwidrig erachtet werden. Die Bundessteuerberaterkammer legt den Wortlaut des Art. 36a Abs. 2 MwStSystRL vielmehr so aus, dass die Nachweiserbringung sowohl innergemeinschaftlich als auch in Drittlandsfällen (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 11 Satz 1 UStAE-E) auch ohne ein explizites „Verwenden“ der USt-IdNr. möglich sein muss.

Wir weisen in diesem Zusammenhang auch auf Abschnitt Ziffer 3.6.11. der Explanatory Notes der EU KOM hin, in dem explizit festgestellt wird, dass die **Mitteilung** der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nach keiner besonderen Formalität stattfinden muss. So könne die Mitteilung vielmehr mit jedem Mittel erfolgen, das den Nachweis des Eingangs der Mitteilung beim Lieferer ermöglicht. Bereits der Austausch von E_Mails könne ausreichen. Zudem sei zwischen den Vertragsparteien frei vereinbar, wie die Mitteilung erfolgen soll.

Weiter heißt es in Ziffer 3.6.12.:

„Der Zwischenhändler und sein Lieferer müssen den Nachweis über die Mitteilung führen und diesen Nachweis bei Bedarf den Steuerbehörden zur Überprüfung der korrekten Anwendung der Vorschrift vorlegen. Aus diesem Grund ist für den Nachweis der Mitteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eine schriftliche Mitteilung irgendeiner Art, ob elektronisch oder nicht, erforderlich.

Aber auch wenn der Zwischenhändler oder sein Lieferer **keinen Nachweis** dafür übermitteln können, dass der Zwischenhändler seinem Lieferer die ihm von dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versendet werden, erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat, wird davon ausgegangen, dass dies der Fall ist, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1) die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Zwischenhändlers, die von dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versendet oder befördert werden, erteilt wurde, **erscheint in der Rechnung**, die ihm sein Lieferer ausstellt; und

2) der Betrag der in dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versendet oder befördert werden, geschuldeten Mehrwertsteuer ist in Rechnung gestellt worden (sofern der Umsatz nicht von der Mehrwertsteuer befreit ist; in diesem Fall muss die Rechnung einen Hinweis auf die anwendbare Bestimmung in der Mehrwertsteuerrichtlinie oder eine entsprechende nationale Vorschrift oder aber einen anderen Hinweis enthalten, aus dem hervorgeht, dass die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistungen nach Artikel 226 Absatz 11 RL steuerbefreit sind).“

In dem Entwurf findet sich lediglich der auch von der EU KOM aufgestellte Grundsatz, dass irgendeine Form schriftlicher Mitteilung erfolgt sein muss. Es fehlen aber die im Kommissionsdokument gelisteten o. g. Ausnahmen. Sofern der erste Lieferer die Steuernummer des Zwischenhändlers in seine Rechnung aufnimmt und unter gesondertem Ausweis deutscher Umsatzsteuer fakturiert (und sich die Beteiligten damit rechtstreu verhalten), ist nicht nachvollziehbar, dass in einem solchen Fall die Widerlegung der Vermutung nicht gelten soll, sofern nicht der Lieferer ein Schriftstück des Zwischenhändlers über die konkrete Verwendung einer Steuernummer besitzt. Würde er in einem solchen Fall auf die (unverbindlichen) Guidelines der EU KOM vertrauen, liegt ein Fall des § 14c UStG vor; der Zwischenhändler ist nicht zum Abzug der Umsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt.

Dass die als Sofortmaßnahmen zur Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems gedachten „Quick Fixes“ den Unternehmern nun mehr Pflichten aufbürden als vor ihrem Inkrafttreten ist u. E. unter Entbürokratisierungsgesichtspunkten nicht haltbar und widerspricht dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Neuregelungen. Um zu erwartenden Rechtsstreitigkeiten zukünftig effektiv vorbeugen zu können, fordert die Bundessteuerberaterkammer daher, dass das nationale Recht hier richtlinienkonform ausgelegt wird und dem Zwischenhändler auch weitere Möglichkeiten eröffnet werden, den in § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG geforderten Nachweis zu erbringen als nur durch das „Verwenden“ der USt-IdNr.

b) Problematik bei identischer Ansässigkeit des Zwischenhändlers und seines Lieferers

Eine Risikoanfälligkeit ergibt sich im Zusammenhang mit dem Erfordernis der aktiven Verwendung der USt-IdNr. auch dann, wenn sowohl der den Transport veranlassende Zwischenhändler als auch sein Lieferer in dem Land des Beginns der Beförderung ansässig sind. In diesem Fall werden beide Unternehmer in der Regel von einer ruhenden und damit in Deutschland steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferung ausgehen. Hier führt das Erfordernis der aktiven Verwendung einer USt-IdNr. zwecks Erreichung einer steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferung zu sachwidrigen Ergebnissen.

Wir regen daher an, in Abschnitt 3.14 Absatz 10 UStAE-E folgenden Satz 4 zu ergänzen:

„⁴ Sind der Zwischenhändler und sein Lieferant beide in dem Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung ansässig, gilt der Nachweis nach § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG bei Beförderung oder Versendung durch den Zwischenhändler grundsätzlich als erbracht, wenn nicht der Zwischenhändler gegenüber dem Lieferer eine andere Erklärung abgegeben hat.“

Zudem sollte aus unserer Sicht folgendes Beispiel 3 in Abschnitt 3.14 Abs. 10 UStAE-E ergänzt werden:

Beispiel 3 (neu):

„¹ Der Unternehmer DK aus Dänemark bestellt bei dem Großhändler D 2 in Hamburg eine dort nicht vorrätige Maschine. ² D 2 gibt die Bestellung an den Hersteller D 1 in Köln weiter. ³ D 2 befördert die Maschine mit eigenem Lkw unmittelbar von Köln nach Dänemark und übergibt sie dort DK. ⁴ DK tritt unter Verwendung der USt-IdNr. seines Landes auf.

D 1 => D2 => DK (unter Einfügung einer den anderen Beispielen entsprechenden Abbildung)

⁵ Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander zwei Lieferungen (D 1 an D 2, D 2 an DK) ausgeführt. ⁶ Die Warenbewegung ist der zweiten Lieferung D 2 an DK zuzuordnen, da D 2 als Zwischenhändler den Transport veranlasst und im Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung und Versendung ansässig ist. ⁷ Eine anders lautende Erklärung hat er gegenüber D 1 nicht abgegeben, so dass insoweit die USt-IdNr. des Landes seiner Ansässigkeit als verwendet gilt. ⁸ Der Ort der bewegten Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz in Verbindung mit Satz 5 UStG in Köln (Beginn der Beförderung). ⁹ Diese Lieferung an DK ist unter den weiteren Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerfrei. ¹⁰ Die erste Lieferung D 1 an D 2 ist eine ruhende Lieferung. ¹¹ Für diese Lieferung liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorgeht.“

6. Abschnitt 3.14 Abs. 11 Satz 5 UStAE-E

Wir regen weiterhin an, Abschnitt 3.14 Abs. 11 Satz 5 UStAE-E zu streichen.

Ein zollrechtliches Auftreten als Einführer oder Ausführer kann es rein begrifflich nicht geben. Man „tritt“ grds. nicht als Ausführer auf, sondern ist ein solcher, wenn man die Kriterien der Legaldefinition in Art. 1 Nr. 19 UZk-DeVO erfüllt. Ein Auftreten als Ausführer gibt es nur dann, wenn man per vertraglicher Vereinbarung in die Stellung als Ausführer eintritt. Ein „Einführer“ existiert im europäischen Zollrecht terminologisch ebenfalls nicht.

Das Außenhandelsstatistikgesetz (AHStatG) enthält in seinem § 2 Abs. 20 eine Definition der Begriffe „Importeur“ und „Exporteur“. Dies sind gebietsansässige Personen, die einen Vertrag geschlossen haben, der zum grenzüberschreitenden Warenverkehr führt. Liegt ein Vertrag nach Satz 1 nicht vor, so ist „Importeur“ oder „Exporteur“ eine gebietsansässige Person, die Ware aus dem Erhebungsgebiet heraus oder in das Erhebungsgebiet hineinbringt oder bringen lässt oder sie entgegennimmt oder entgegennehmen lässt. Liegt ein Vertrag nach Satz 1 nicht vor und existiert keine Person nach Satz 2 oder ist sie nicht feststellbar, so ist

„Importeur“ oder „Exporteur“ eine gebietsansässige Person, die die Ware im Moment der grenzüberschreitenden Lieferung besitzt. Gebietsansässig sind Personen nach § 2 Abs. 21 AHStatG, wenn sie in Deutschland steuerlich registriert sind. Außerdem gelten Personen in der Extrahandelsstatistik als gebietsansässig, wenn sie eine deutsche EORI-Nummer oder eine ausländische EORI-Nummer mit deutscher Niederlassungsnummer erhalten haben.

Es ist daher fraglich, welche Rechtssicherheit aus einem Begriff hergeleitet werden soll, den es im Zollrecht so nicht gibt, wobei aber darauf hingewiesen wird, dass es diese Person im Zollrecht zu geben scheint. Mit Blick auf § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG ist im Fall der Einfuhr entweder der sog. Anmelder (die Person, die im eigenen Namen eine Zollanmeldung abgibt oder in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird; zwingend im Zollgebiet der EU ansässig, Art. 170 UZK) oder aber der Vertretene im Rahmen der indirekten Stellvertretung (die Person, für deren Rechnung eine Zollanmeldung durch eine Person mit Sitz in der EU abgegeben wird, die selbst als Anmelder auftritt) gemeint. Sofern der Zwischenhändler nun in der EU ansässig ist und i. S. v. § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG Anmelder ist oder aber er nicht in der Union ansässig ist und sich indirekt gegenüber den Zollbehörden vertreten lässt, erschließt sich nicht, welche Person dann der „Einführer“ sein soll, der ebenfalls auftreten kann.

a) Der zollrechtliche „Ausführer“

Der zollrechtliche Ausführer ist nach wie vor ein denkbar schlechtes Kriterium für die Zuordnung der Warenbewegung in einem Reihengeschäft.

Im Zollrecht definiert Art. 1 Nr. 19 UZK-DelVO¹ den Ausführer. Diese Regelung gilt unionsweit.

„Ausführer“ ist

- a) eine Privatperson, die Waren aus dem Zollgebiet der Union befördert, wenn sich diese Waren im persönlichen Gepäck der Privatperson befinden;
- b) in anderen Fällen, in denen Buchstabe a nicht gilt:
 - i) eine **im Zollgebiet der Union ansässige Person**, die befugt ist, über das Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet der Union zu bestimmen, und dies bestimmt hat;
 - ii) wenn i) keine Anwendung findet, eine **im Zollgebiet der Union ansässige Person**, die Partei des Vertrags über das Verbringen von Waren aus diesem Zollgebiet ist.

Mit Ausnahme der Ausfuhr durch Privatpersonen wird immer vorausgesetzt, dass der Ausführer in der EU ansässig sein **muss**. Der Begriff der Ansässigkeit ist in Art. 5 Nr. 30 UZK definiert. Hier reicht auch eine ständige Niederlassung aus (Art. 5 Nr. 32 UZK). Im Drittland ansässige Personen können damit nicht Ausführer sein; auch nicht über die indirekte Stellvertretung.

¹ Delegierte Verordnung (EU) 2015/2446 der Kommission vom 28. Juli 2015 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union, ABLEU 2015, Nr. L 343/1; Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447 der Kommission vom 24. November 2015 mit Einzelheiten zur Umsetzung von Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABIEU 2015, Nr. L 343/558.

Die Generalzolldirektion hat ihren nachgeordneten Dienststellen im Rahmen der Verfügung zur Umsetzung des Unionszollkodex² sowie in der Dienstvorschrift E-VSF A 0610³ konkrete Anweisungen zur Bestimmung des Ausführers an die Hand gegeben. Des Weiteren wurden auf der Website der deutschen Zollverwaltung einige Fallbeispiele mit Lösungen veröffentlicht, in denen die deutsche Auslegung der Ausführerdefinition dargestellt wird.⁴

„Verbringungsbestimmer“ ist nach Auffassung der deutschen Zollverwaltung in der Dienstanweisung zur Ausfuhr VSF A 0610, Abs. 117

derjenige, der über die Ausfuhr verantwortlich entscheidet und hierfür die wesentlichen Dispositionen trifft (Transportvorgang steuern und Ausfuhranmeldung abgeben oder den Auftrag zur Abgabe einer Ausfuhranmeldung erteilen). Das Steuern des Transportvorgangs bedeutet, über das „Wie“ des Transports aus dem Zollgebiet der Union zu entscheiden und hierfür die Verantwortung zu tragen. Das „Wie“ umfasst das Recht, alles Notwendige für den grenzüberschreitenden Transport zu organisieren und zu entscheiden. In den Fällen, in denen die Ware vom zollrechtlichen Ausführer nicht selbst transportiert wird, genügt es, wenn der Ausführer den Speditions- oder Transportvertrag über das Verbringen im eigenen Namen und für eigene Rechnung abschließt. Dabei sind Vorgaben des Auftraggebers z.B. zur beauftragten Spedition/Frachtführer oder zum Transporttermin unschädlich.

Die Befugnis, über das Verbringen zu bestimmen, kann grundsätzlich übertragen werden, um den Wirtschaftsbeteiligten eine größere Flexibilität bei der Vereinbarung des zollrechtlichen Ausführers zu bieten. So kann z.B. auch ein Spediteur als Ausführer auftreten, wenn er dem Verfahren zustimmt.

Zur Übertragung der Befugnis hat der Unionsfremde mit dem Unionsansässigen eine Vereinbarung zu treffen, mit der bestimmt wird, dass der Unionsansässige als zollrechtlicher Ausführer auftreten soll und ihm hierzu die Verantwortung für das Verbringen übertragen wird. Durch die Vereinbarung wird der Unionsansässige in die Lage versetzt, über die Ausfuhr verantwortlich zu entscheiden und als Ausführer nach Artikel 1 Nr. 19 Buchstabe b) i) UZK-DA aufzutreten. Tritt der Unionsansässige dann als zollrechtlicher Ausführer gegenüber der Zollverwaltung auf, so handelt er im eigenen Namen und für eigene Rechnung. Anders als beim Zollanmelder (Artikel 5 Nr. 15 UZK) fehlt es im Artikel 1 Nr. 19 Buchstabe b) i) UZK-DelVO an einer gesetzlichen Regelung, dass das Handeln in eigenem Namen zur Qualifizierung als Ausführer genügt.

² „Verfügung zur Umsetzung des Unionszollkodex“ vom 27.4.2016 (GZD – Z 0440 – 4/16 – DV.A.31), E-VSF N 18 2016 Nr. 73; dazu auch Einführung zum neuen EU-Zollrecht ab 1.5.2016, AW-Prax-Newsticker 4/2016, 87.

³ E-VSF A 0610 v. 23.06.2016 i.d.F. v. 01.02.2021, „Ausfuhr und Wiederausfuhr“, Rn 117.

⁴ http://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Zoelle/Zollverfahren/Ausfuhrverfahren/Warenausfuhr-zweistufiges-Verfahren/Normales-Verfahren/normales-verfahren_node.html.

Das Prüfen von Eigentumsnachweisen oder sonstigen vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Wirtschaftsbeteiligten im Zeitpunkt der Abfertigung ist zur Klärung der Ausführereigenschaft regelmäßig nicht notwendig.

Insbesondere der letzte Satz ist von Bedeutung, denn für zollrechtliche Maßstäbe spielt es keine Rolle, ob eine Person Verfügungsmacht an den Ausfuhrgegenständen hat oder nicht. So kann auch ein unbeteiligter Dritter zum Ausführer werden – sofern er den Auftrag zum Transport erteilt und die Zollanmeldung abgibt.

Nach Auffassung der deutschen Zollverwaltung wäre selbst bei einem Verkauf unter der Lieferkondition „EXW“ der in der Union ansässige Lieferant DE als Ausführer anzusehen – ungeachtet der vereinbarten Lieferkondition und ungeachtet der Tatsache, dass DE faktisch in die Verbringung der Waren aus der Union nicht eingebunden ist.

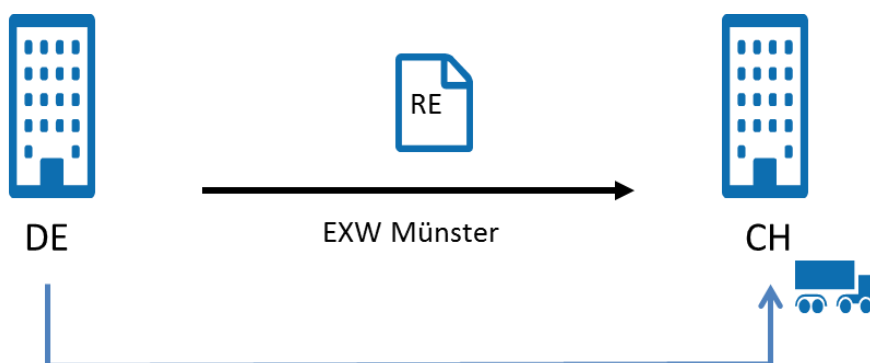


Abb. 1: Verkauf EXW

Auf ihrer Homepage hat die Deutsche Zollverwaltung Szenarien zur Ausfuhr dargestellt und den jeweiligen Ausführer i. S. v. Art. 1 Nr. 19 UZK-DeIVO benannt.

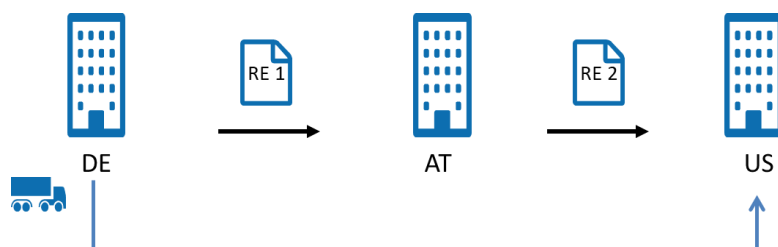


Abb. 2: Subunternehmerfall

Waren werden von Deutschland (Hersteller DE) nach Österreich (Händler AT) und anschließend in die USA (US) weiterverkauft. Die Beförderung der Waren erfolgt im Auftrag von AT physisch direkt von Deutschland in die USA („Lieferung auf der Diagonalen“, auch als „Subunternehmerfälle“ bekannt). DE hat keinen Vertrag mit US. Rechnungen werden

ausgestellt von DE an AT und von AT an US. AT hat DE angewiesen, die Waren direkt in die USA zu liefern (über Hamburg).

Sowohl der Hersteller A als auch der Händler B können Ausführer sein.

Hersteller A ist Ausführer nach Art. 1 Nr. 19 b) i) UZK-DeIVO: Der Hersteller A tritt selbst aufgrund vertraglicher Vereinbarung mit Händler B als Ausführer auf. Es wird vereinbart, dass der Hersteller den Transportvorgang steuert und die Ausfuhranmeldung für eigene Rechnung abgibt. In diesem Fall hat der Hersteller die Befugnis über das Verbringen zu bestimmen und übt diese Befugnis auch aus.

Händler B ist Ausführer nach Art. 1 Nr. 19 b) ii) UZK-DeIVO: Der Händler gibt die Ausfuhranmeldung ab. Der Hersteller übt dann trotz Durchführung des Transportes die Befugnis über das Verbringen zu bestimmen nicht aus und ist Subunternehmer. Der Händler übt die Verbringungsbefugnis ebenfalls nicht aus, da er den Transportvorgang nicht steuert. Da somit keine Person nach Art. 1 Nr. 19 b) i) UZK-DA bestimmt werden kann, ist der Händler als unionsansässige Partei des Vertrags über das Verbringen von Waren aus dem Zollgebiet (Vertrag 2) nach Art. 1 Nr. 19 b) ii) UZK-DA zum Ausführer zu bestimmen.

b) Der sog. umsatzsteuerliche Ausführer

Dem Umsatzsteuerrecht ist der Begriff des „Ausführers“ vollkommen fremd. Diese Begrifflichkeit ist anders als im Außenwirtschafts- und Zollrecht nicht legaldefiniert. Art. 146 Abs. 1 MwStSystRL und §§ 4 Nr. 1 Buchst. a, 6 UStG sehen lediglich eine Steuerbefreiung für eine Ausfuhrlieferung vor, ausgeführt durch den Unternehmer, den „Ausführer“ – wolle man ihn als solchen bezeichnen. Zu den Voraussetzungen der Steuerbefreiung gehört die Verbringung des Liefergegenstandes („Gut“ im Außenwirtschaftsrecht und „Ware“ im Zollrecht) aus dem Inland in das Drittland. Wird die Ware durch den Abnehmer der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet, so muss dieser gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG zudem ausländischer Abnehmer sein, seinen Sitz oder Wohnsitz mithin im Drittland haben. Der Unternehmer ist überdies gem. § 6 Abs. 3 UStG verpflichtet, das Vorliegen der Voraussetzungen der steuerbefreiten Lieferung buch- und belegmäßig nachzuweisen. Belegmäßig wird er die Ausfuhr mit dem von der Zollverwaltung nach Abschluss des Ausfuhrzollverfahrens an den zollrechtlichen Ausführer erteilten Ausgangsvermerks (AGV) führen. Der Ausgangsvermerk ist gem. Art. 334 UZK-DA die Nachricht über die Erledigung des Ausfuhrvorgangs, die dem Ausführer von dem für die Ausfuhr zuständigen Zollamt elektronisch übermittelt wird. Der belegmäßige Nachweis der zollrechtlichen Ausfuhr wird daher durch den „Ausgangsvermerk“ erbracht. Dieses Dokument ist darüber hinaus gem. §§ 9, 10 UStDV als Nachweisdokument für Umsatzsteuerzwecke anzusehen. Nicht selten schließt der Unternehmer in der Praxis daher von seiner Stellung als umsatzsteuerlich Leistender auf seine Position als zollrechtlicher Ausführer und umgekehrt.

c) Zollanmeldung im Rahmen der Ausfuhr

Gemäß Art. 170 Abs. 1 UAbs. 1 UZK kann die Ausfuhranmeldung von jeder Person abgegeben werden, die in der Lage ist die Ware zu gestellen oder gestellen zu lassen und sämtliche Informationen beizubringen, die für die Anwendung der Vorschriften über das Ausfuhrverfahren erforderlich sind. Art. 170 Abs. 1 UAbs. 2 UZK bestimmt, dass in den Fällen, in denen die Annahme einer Zollanmeldung für eine bestimmte Person besondere Verpflichtungen mit sich bringt, die Anmeldung von dieser Person oder ihrem Vertreter abzugeben ist. Die Annahme einer Ausfuhranmeldung gem. Art. 267 Abs. 4 UZK bringt die Verpflichtung mit sich, die Ware in dem Zustand aus dem EU-Zollgebiet zu verbringen, in dem sie sich zum Zeitpunkt der Annahme der Anmeldung befunden hat.

Die Ausfuhranmeldung kann wie bisher vom Ausführer selbst, seinem direkten Vertreter oder für seine Rechnung (indirekte Vertretung) abgegeben werden (zur Vertretung s. Art. 18 UZK). Die Form der Vertretung hat regelmäßig Auswirkungen auf die Person des Anmelders und damit auch auf die hiermit im Zusammenhang stehenden Verpflichtungen.

Anmelder ist gem. Art. 5 Nr. 15 UZK die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt oder in deren Namen diese Anmeldung abgegeben wird. Der Anmelder ist mithin nicht zwingend die im Rahmen der Zollabfertigung gegenüber den Zollbehörden agierende Person, sondern derjenige, der von den Rechtswirkungen einer Zollanmeldung betroffen wird. Der Anmelder muss darüber hinaus grundsätzlich in der EU ansässig sein (Art. 170 Abs. 2 UZK).

Das Zollrecht unterscheidet im Rahmen der Stellvertretung gem. Art. 18 UZK zwischen der sog. direkten und der indirekten Stellvertretung. Die Stellvertretung ist direkt, wenn der Vertreter im Namen und für Rechnung einer anderen Person auftritt, Art. 18 Abs. 1, 1. Alt. UZK. Die Vertretung ist hingegen indirekt, wenn der Vertreter im eigenen Namen, aber für Rechnung einer anderen Person handelt, Art. 18 Abs. 1, 2. Alt. UZK. Die Unterscheidung zwischen der direkten und der indirekten Stellvertretung ist zollrechtlich bereits allein aufgrund der unterschiedlichen Rechtswirkungen der beiden Vertretungsformen von besonderer Bedeutung.

Im Rahmen der direkten Vertretung wird der Vertretene Zollanmelder, da die Zollanmeldung in seinem Namen und für seine Rechnung abgegeben wird, während bei der indirekten Stellvertretung der Vertreter selbst zum Anmelder wird, da er zwar für fremde Rechnung, aber im eigenen Namen agiert.

Dies bedeutet, dass in Fällen der direkten Stellvertretung (Regelfall) der Ausführer auch gleichzeitig Anmelder ist. In Fällen der indirekten Stellvertretung sind der Anmelder und der Ausführer personenverschieden.

Ganz wichtig dabei ist, dass die Abgabe der Zollanmeldung

- **für Rechnung des Ausführers**
- **im Namen des Anmelders erfolgt.**

Daraus folgt:

- Gibt der Ausführer die Anmeldung im eigenen Namen ab, ist er auch Anmelder.
- Lässt sich der Ausführer bei der Anmeldung direkt vertreten, d.h. handelt der Vertreter im Namen und für Rechnung des Ausführers, so ist die vertretene Person auch Anmelder.
- Der UZK sieht in Art. 18 Abs. 1 UAbs. 2 2. Alternative die Möglichkeit der mittelbaren (= indirekten) Stellvertretung bei der Abgabe von Zollanmeldungen vor. Art. 170 Abs. 1 UAbs. 2 UZK bestimmt lediglich, dass die Anmeldung vom Ausführer oder seinem Vertreter abzugeben ist, es erfolgt aber keine Einschränkung hinsichtlich der Vertretungsart. Insofern kann sich der Ausführer auch indirekt vertreten lassen. Der Vertreter würde also im eigenen Namen die Ausfuhranmeldung aber für Rechnung des Ausführers abgeben. Der Vertreter würde damit Anmelder werden.

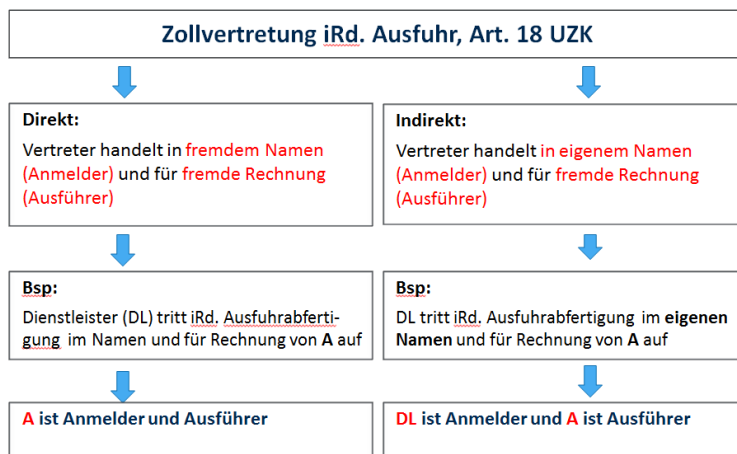


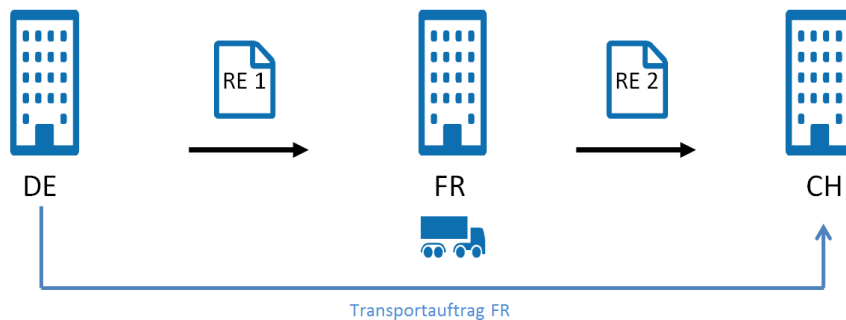
Abb. 3: Ausführer und Anmelder

Zuständige Zollstelle ist im zollrechtlichen Ausfuhrverfahren gem. Art. 159 Abs. 3 UZK, Art 221 Abs. 2 Buchst. a) DVO die Zollstelle, die für den Ort zuständig ist, an dem der Ausführer ansässig ist oder die Waren zur Ausfuhr verpackt oder verladen werden.

d) Der zollrechtliche Ausführer als taugliches Abgrenzungskriterium

Um festzustellen, ob das Abstellen auf das Kriterium des zollrechtlichen Ausführers tauglich ist, haben wir im Folgenden einen Beispielsfall gebildet, auf den wir die Regelungen des Entwurfs anwenden.

In diesem Fall veräußert DE Waren an einen Abnehmer FR mit Sitz in Frankreich, die dieser wiederum an einen Abnehmer CH in der Schweiz veräußert. Die Waren gelangen physisch unmittelbar von DE zum Abnehmer CH in die Schweiz; der Transport der Ware wird durch FR in Auftrag gegeben. FR ist in Deutschland umsatzsteuerlich nicht registriert.


Abb. 4: Fall 1

Zollrecht:

FR ist Ausführer nach Art. 1 Nr. 19 b) i) UZK-DeIVO. FR steuert den Transportvorgang und gibt die Ausfuhranmeldung für eigene Rechnung ab. In diesem Fall hat FR die Befugnis über das Verbringen zu bestimmen und übt diese Befugnis auch aus. Er ist Ausführer im Sinne des Zollrechts.

Umsatzsteuer:

Es liegt ein Reihengeschäft gem. § 3 Abs. 6a S. 1 UStG vor. Gem. § 3 Abs. 6a S. 4 UStG ist die Warenbewegung der Lieferung von DE an FR zuzuordnen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn FR seine deutsche Steuernummer gegenüber DE verwendet. Da er aber den Nachweis führen kann, dass er als zollrechtlicher Ausführer aufgetreten ist, wird die Beförderung oder Versendung nunmehr der Lieferung des FR an den CH zugeordnet. In der Konsequenz muss sich FR in Deutschland steuerlich registrieren lassen, um die steuerfreie Ausfuhrlieferung zu erklären.

Dieses Ergebnis ist nicht schlüssig. Hier wäre es für die Beteiligten vorteilhaft gewesen, wenn die Warenbewegung – unabhängig von der bestehenden Funktion als zollrechtlicher Ausführer - der Lieferung des DE an FR zuzuordnen gewesen wäre. In diesem Fall wäre die Lieferung des DE an FR gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG als in Deutschland ausgeführt anzusehen und unter den Voraussetzungen von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG als Ausfuhrlieferung von der Umsatzsteuer befreit. Die Lieferung des FR an CH wäre gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG als in der Schweiz ausgeführt anzusehen und nicht steuerbar. In diesem Fall müsste sich FR nicht zu Umsatzsteuerzwecken in Deutschland registrieren lassen.

Daher sollte ausschließlich auf die Mitteilung der Steuernummer bzw. UStIdNr. abgestellt werden.

7. Abschnitt 3.14 Abs. 14 UStAE-E

Für die Praxis ist es ferner von zentraler Bedeutung, Rechtssicherheit in Bezug auf die Einfuhr von Gegenständen zu erlangen, wenn der Gegenstand im Rahmen der Liefergeschäfte in der Folge in einen anderen Mitgliedstaat als dem Einfuhrland gelangt. Dabei kommt der Vorschrift des § 3 Abs. 8 UStG eine besondere Bedeutung zu. Gemäß Abschnitt 3.13 Abs. 2 Satz 3 UStAE kann eine Verlagerung des Lieferortes nach § 3 Abs. 8 UStG nämlich nur für die Beförderungs- oder Versandungslieferung in Betracht kommen.

Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an, folgende Formulierungen für weitere Beispiele in Abschnitt 3.14 Abs. 14 UStAE-E einzufügen:

Beispiel 5 (neu):

„¹ Der in Belgien ansässige Unternehmer B bestellt bei dem in Deutschland ansässigen Unternehmer D Waren, die D bei S aus der Schweiz bestellt. ² Die Waren werden in Deutschland im Namen des Zwischenhändlers D zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr überlassen. ³ D beauftragt einen Spediteur mit dem Transport der Ware von der Schweiz nach Belgien.

S => D => B (unter Einfügung einer den anderen Beispielen entsprechenden Abbildung)

⁴ Bei diesem Reihengeschäft werden zwei Lieferungen (S an D und D an B) ausgeführt. ⁵ Die Warenbewegung ist nach § 3 Abs. 6a Satz 4 Halbsatz 2 in Verbindung mit Satz 7 UStG der zweiten Lieferung D an B zuzuordnen, da die Waren im Namen des Zwischenhändlers D zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr angemeldet wurden. ⁶ Die Vermutung des § 3 Abs. 6a Satz 4 Halbsatz 1 UStG gilt somit als widerlegt, so dass D im Rahmen des Reihengeschäfts nicht als Abnehmer, sondern als Lieferer auftritt. ⁷ Lieferort der (bewegten) Lieferung des D an B ist nach § 3 Abs. 8 UStG Deutschland, da D als Lieferer der Beförderungslieferung zugleich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. ⁸ Seine Lieferung an B ist unter den weiteren Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerfrei.“

Beispiel 6 (neu):

„¹ Der in Belgien ansässige Unternehmer B bestellt bei dem in Deutschland ansässigen Unternehmer D Waren, die D bei S aus der Schweiz bestellt. ² Die Waren werden in Deutschland im Namen des Abnehmers B zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr überlassen. ³ B beauftragt einen Spediteur mit dem Transport der Ware von der Schweiz nach Belgien.

S => D => B (unter Einfügung einer den anderen Beispielen entsprechenden Abbildung)

⁴ Bei diesem Reihengeschäft werden zwei Lieferungen (S an D und D an B) ausgeführt. ⁵ Die Warenbewegung ist nach § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG der Lieferung von D an B zuzuordnen. § 3 Abs. 8 UStG kommt nicht zur Anwendung, weil D als Lieferer nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Die bewegte Lieferung des D ist wegen § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Deutschland nicht steuerbar. B verwirklicht mit der Einfuhr in Deutschland und dem Innehaben der umsatzsteuerlichen Verfügungsmacht bis zur Beendigung der Versendung in Belgien ein in Deutschland mit der Einfuhr beginnendes innergemeinschaftliches Verbringen nach § 3 Abs. 1a UStG. Dieses Verbringen ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt und unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG steuerbefreit (§ 6a Abs. 2 UStG). Folglich ist B aufgrund des Verbringenstatbestandes verpflichtet, sich in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen. Die etwaige Vorsteuer aus Einfuhrumsatzsteuer ist damit von B im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend zu machen.“

8. Abschnitt 3.14 Abs. 16 Beispiele 1 bis 3 UStAE-E

a) Abschnitt 3.14 Abs. 16 Beispiel 1 UStAE-E

Das gefundene Ergebnis im Beispiel 1 des Abschnitts 3.14 Abs. 16 UStAE-E tragen wir dem Grunde nach.

Allerdings halten wir Satz 3 des Beispiels, in dem konstatiert wird, dass S die Computerteile im Auftrag des F unmittelbar zu D nach Deutschland transportiert, insoweit für missverständlich formuliert, als sich hieraus auch eine Transportveranlassung durch den Zwischenhändler F ergeben könnte.

Wir regen daher an, Abschnitt 3.14 Abs. 16 Beispiel 1 Satz 3 UStAE-E wie folgt anzupassen:

Beispiel 1:

„... ³ S befördert die Computerteile auf Veranlassung des F unmittelbar zu D nach Deutschland. ⁴ D lässt die Teile zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abfertigen, nachdem ihm S die Computerteile übergeben hat. ...“

Fraglich erscheint es uns zudem, ob die Bedeutung des Satzes 4 in Beispiel 1 für die Rechtsanwender verständlich ist. Insofern regen wir die Ergänzung an, dass die Teile im Wege des Versandverfahrens an den Bestimmungsort gelangen und D im Besitz einer Bewilligung als zugelassener Empfänger ist. Andernfalls kann S ihm keine unverzollten Teile übergeben. Dies dürfte zollrechtlich eher den Ausnahmefall darstellen. Die Waren dürfen aber auf keinen Fall an der Grenze zum freien Verkehr abgefertigt werden. § 4 Nr. 4b UStG setzt eine Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht) zeitlich vor Einfuhr (Überlassung zum freien Verkehr) voraus. Kommt die Ware – wie im Beispiel – aus der Schweiz und ist für D in Münster bestimmt, wird D die Ware sicherlich an der Schweizer-Deutschen Grenze zum freien Verkehr abfertigen. Anderenfalls müsste er ein

Versandverfahren bis Münster eröffnen; das wird er in der Praxis jedoch regelmäßig nicht tun. Sofern D die Waren in Singen/Lörrach etc. zum freien Verkehr abfertigen lässt, greift § 4 Nr. 4b UStG nicht, denn auf der Zeitschiene erfolgt die Einfuhr vor der Lieferung. Die ruhende Lieferung gilt erst in Münster als ausgeführt, also nach der Einfuhr in Singen/Lörrach.

b) Abschnitt 3.14 Abs. 16 Beispiel 2 UStAE-E

Auch im Beispiel 2 des Abschnitts 3.14 Abs. 16 UStAE-E sollte in Satz 2 „im Auftrag“ durch „auf Veranlassung“ ersetzt werden.

c) Abschnitt 3.14 Abs. 16 Beispiel 3 UStAE-E

Das Beispiel 3 in Abschnitt 3.14 Abs. 16 UStAE-E verstehen wir so, dass die Ausgestaltung als widerlegbare Vermutung nach Art einer Ermessensreduzierung auf Null fungieren soll. Sollte dies zutreffen, bitten wir um die nochmalige eingehende Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG, der mit „es sei denn, er weist nach“ auch ein „echtes Wahlrecht“ nahelegen könnte. Insoweit wären ergänzende Ausführungen hilfreich, welchen Charakter die Finanzverwaltung § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG zuschreiben möchte soll.

9. Abschnitt 3.14 Abs. 19 UStAE-E

Hinsichtlich der Vereinfachungsregelungen in Abschnitt 3.14 Abs. 19 UStAE-E geben wir zu bedenken, dass Satz 1 möglicherweise auch auf entgegen der im Entwurf enthaltenen Absätze 7 bis 11 vorgenommene abweichende Zuordnungen der bewegten Lieferung auf Grund des Rechts von Drittstaaten zu erweitern wäre.

Darüber hinaus sollten die Vereinfachungsregelungen in Abschnitt 3.14 Abs. 19 UStAE-E nach unserem Dafürhalten noch um die folgenden Sätze 3 und 4 inkl. eines Beispiels ergänzt werden:

„...³ Bei einer gebrochenen Beförderung oder Versendung aus einem Mitgliedstaat ins Drittlandsgebiet ist die Behandlung als Reihengeschäft nicht zu beanstanden, wenn der erste Unternehmer den Liefergegenstand in dem Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung (Abgangsmitgliedstaat) nur zum Zweck der Übergabe in diesem Mitgliedstaat befördert oder versendet. Diese Warenbewegung ist dann nicht der ersten Lieferung an den Zwischenhändler zuzuordnen, wenn der erste Unternehmer nachweist, dass die Beförderung und Versendung der Vorbereitung der Lieferung an den Zwischenhändler dienen.⁴ Die Regelungen über das Reihengeschäft gelten dann erst ab der Übergabe an den eigentlichen Transporteur.

Beispiel:

D => SE => CH (unter Einfügung einer den anderen Beispielen entsprechenden Abbildung)

¹ D hat in Bonn (Deutschland) befindliche Waren an SE in Schweden verkauft, der diese wiederum an einen Unternehmer in der Schweiz verkauft (CH). ² Die Versendung in die Schweiz wird durch SE veranlasst, der hierfür einen Spediteur beauftragt. ³ SE verwendet keine deutsche USt-IdNr. gegenüber DE. ⁴ Die Ausfuhr erfolgt im Namen des SE. ⁵ Für Zwecke der Übergabe an den durch Se beauftragten Spediteur lässt D die Waren von Bonn nach Karlsruhe bringen und dort in einem Lager zwischenlagern. ⁶ Er kann auch nachweisen, dass die Verlagerung der Waren nur eine Vorbereitungsmaßnahme darstellt. ⁷ Bei diesem Reihengeschäft werden zwei Lieferungen von D an SE und SE an CH ausgeführt. ⁸ Die Warenbewegung ist nach § 3 Abs. 6a der Lieferung des D an SE zuzuordnen, da SE den Transport veranlasst und nicht unter einer deutschen USt-IdNr. auftritt. ⁹ Die Regelungen über einen gebrochenen Transport sind nicht anwendbar, da der Transport für Beurteilung des Reihengeschäfts in Karlsruhe beginnt. ¹⁰ Die der Versendung vorgelagerte Umlagerung von Bonn nach Karlsruhe ist hierfür unbeachtlich. ¹¹ D führt unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 UStG eine steuerfreie Lieferung an SE aus. ¹² Der Lieferort für die Lieferung des SE an CH liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in der Schweiz (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgt.“