

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Be/Gr
Tel.: +49 30 240087-64
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

29. Januar 2016

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

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir begrüßen es, dass die Bundessteuerberaterkammer bereits frühzeitig in den Diskussionsprozess zu den Reihengeschäften miteinbezogen wird. Der Vorschlag entspricht weitestgehend unserem Vorschlag für eine Gesetzesänderung bei den Reihengeschäften, den wir dem BMF bereits im März 2014 vorgelegt haben.

Das Thema Reihengeschäfte ist aufgrund der sich widersprechenden EuGH- und BFH-Rechtsprechung in der Praxis schwierig zu handhaben. Hinzukommt, dass es in diesem Gebiet keine Regelung in der MwStSystRL gibt und die Mitgliedstaaten dieses Thema nicht einheitlich regeln. Die Regelungen der Mitgliedstaaten beziehen sich auf die EuGH-Rechtsprechung, die jedoch von den Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgelegt wird. Diese ungünstige Konstellation führt zu Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung, Rechtsunsicherheit und verursacht erhebliche Kosten in der EU. Die EU-Kommission hat das Thema im Rahmen verschiedener Arbeitsgruppen diskutiert. Mit einer Regelung innerhalb der EU ist derzeit nicht zu rechnen.

Die Bundessteuerberaterkammer appelliert an das BMF, sich dafür einzusetzen, dass dieses Thema innerhalb der EU einheitlich geregelt wird, damit in diesem Bereich mehr Rechts- und Planungssicherheit eintritt. Eine einheitliche Regelung ist Grundvoraussetzung für das Funktionieren des Europäischen Binnenmarktes.

Vor diesem Hintergrund begrüßen wir es, dass das BMF das Thema aufgreift und gesetzliche Neuregelungen zu den Reihengeschäften vorschlagen will. Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer ist der vorliegende Diskussionsbeitrag des BMF grundsätzlich geeignet mehr Rechtssicherheit zu schaffen. Unsere Stellungnahme und Anregungen zur Verbesserung des Diskussionsbeitrags können Sie den nachfolgenden Ausführungen entnehmen.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

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

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

29. Januar 2016

Generelle Anmerkungen

In Deutschland besteht seit Jahren dringender Handlungsbedarf für eine eindeutige, gesetzliche Regelung der Reihengeschäfte, da weder Finanzverwaltung noch die Unternehmen sowie deren Steuerberater erkennen können, wie Reihengeschäfte rechtssicher zu behandeln sind. Zwar sind im Umsatzsteueranwendungserlass Kriterien für die Zuordnung der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft enthalten. Diese Kriterien wurden jedoch durch die BFH-Rechtsprechung immer mehr aufgeweicht, sodass eine rechtssichere Einordnung derzeit kaum möglich ist.

Probleme gab es in der Vergangenheit stets, wenn der mittlere Unternehmer in der Reihe für den Transport verantwortlich war. Hier war die Rechtslage bisher nicht eindeutig. Zur europarechtlich nicht geklärten Frage, welche Lieferung die bewegte Lieferung in einem Reihengeschäft darstellt, hat sich der EuGH erstmals in 2010 geäußert und in seinen Entscheidungen einen dogmatischen Regelungsansatz getroffen.

Die Zuordnung der Warenbewegung hängt von einer umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls ab, um festzustellen, welche der beiden Lieferungen alle Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt. Wenn der „mittlere“ Erwerber (B) – wie im Falle „Euro Tyre“ – die Verfügungsmacht an der Ware im Ursprungsland erhält, ist die bewegte, innergemeinschaftliche Lieferung dem EuGH folgend grundsätzlich der ersten Lieferung (der Lieferung an ihn) zuzuordnen, wenn:

- der „mittlere“ Erwerber (B) seine Absicht bekundet, diesen Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern und
- der „mittlere“ Erwerber (B) mit einer von einem anderen (als dem Ursprungsland) zugewiesenen USt-IdNr. auftritt und
- die Verfügungsmacht über den Gegenstand auf den Zweiterwerber (C) erst im Bestimmungsland der Ware übertragen wurde.

Eine andere Zuordnungsentscheidung ist nach Ansicht des EuGH zu treffen, wenn der „mittlere“ Erwerber (B) seinem Lieferanten mitteilt, dass er den Gegenstand an den Zweiterwerber „weiterverkauft“ hat, bevor er das Ursprungsland physisch verlassen hat (gemeint ist hier wohl die Verschaffung der Verfügungsmacht).

Das sich aus der Rechtsprechung ergebende Kernelement für die Zuordnung der Warenbewegung ist die **Verschaffung der Verfügungsmacht**. In der Praxis ist es insbesondere bei Reihengeschäften schwierig, den Ort und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht festzustellen, da greifbare Kriterien fehlen. Nach § 3 Abs. 1 UStG besteht die Verschaffung der Verfügungsmacht darin, dass ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Nach der ständigen Rechtsprechung von EuGH und BFH muss dem Erwerber wirtschaftliche Substanz, Wert und Ertrag an dem betreffenden Gegenstand übertragen werden. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist dabei grundsätzlich aber nicht notwendigerweise mit dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang verbunden.

Die zivilrechtlichen Vorgaben können insbesondere deshalb nicht maßgeblich sein, weil das Zivilrecht in den EU-Mitgliedstaaten unterschiedlich ist. Es bedarf daher einer europaweiten autonomen umsatzsteuerlichen Auslegung. Ob und wann die Verfügungsmacht verschafft wurde, richtet sich grundsätzlich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse. Dies kann nur auf der Grundlage der konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung beurteilt werden.

Reihengeschäfte sind Massengeschäfte. Die dogmatischen Ausführungen des EuGH stellen keinen praxistauglichen Anknüpfungspunkt dar. Daher sollte eine gesetzliche Regelung gefunden werden, die in ihren Grundzügen praxistauglich ist und mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Wichtig ist auch, dass man mit der angestrebten Lösung sicherstellt, dass sich diese in das bestehende EU-Gefüge eingliedert und eine einheitliche Behandlung forciert wird. Auch für „unentdeckte“ Reihengeschäfte sollte für die Praxis eine taugliche und risikoarme Umsetzung erfolgen.

Das BMF sollte erörtern, ob man ggf. andere Ansätze zur Zuordnung der Warenbewegung im Rahmen eines Reihengeschäftes in Erwägung ziehen könnte. Einschlägige Vorschläge, die für die Zuordnung der Warenbewegungen nicht an die Transportverantwortung anknüpfen, liegen dem BMF bereits vor.

Wer den Transport bei Reihengeschäften veranlasst, lässt sich in der Praxis nicht immer durchgängig und eindeutig bestimmen. Die Transportverantwortung ist in der Praxis zwar oft eindeutig geregelt, wird aber in bestimmten Konstellationen anders gehandhabt. Das liegt daran, dass aus logistischen Gründen Vereinbarungen nicht immer eingehalten werden können oder dieser Bereich innerhalb eines Unternehmens durch beteiligte Abteilungen wie Einkauf, Verkauf oder Logistik sehr fehleranfällig ist. Hinzukommt, dass derjenige der den Transport tatsächlich beauftragt hat, nicht immer eindeutig zu bestimmen ist, wenn beispielsweise Unterbeauftragungen vorliegen. Das Kriterium der Transportverantwortung ist zwar in der Theorie ein sinnvolles Kriterium, jedoch in der Praxis nicht immer eindeutig zu bestimmen. Diese Fehler führen bei der Aufarbeitung der Reihengeschäfte innerhalb des Unternehmens oder durch Betriebsprüfer zu unerwünschten Ergebnissen (z. B. Registrierungspflicht im Ausland). Eine ausschließliche Anknüpfung an ein rein steuerliches Merkmal wie der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) könnte für in der Praxis zu einer deutlichen Erleichterung führen.

Hier stellt sich allerdings die Frage inwieweit diese Alternativvorschläge mit dem Unionsrecht und den Regelungen in den anderen europäischen Mitgliedstaaten vereinbar sind. Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer ist es vor dem Hintergrund der ergangenen EuGH-Rechtsprechung problematisch einen Vorschlag umzusetzen, der die Zuordnung der Warenbewegung vollkommen losgelöst von der tatsächlichen Warenbewegung bestimmt. Dies wird vor allen Dingen in Reihengeschäften mit vielen Beteiligten zu Problemen führen. Auch ist fraglich inwieweit der EuGH einer solchen Zuordnung folgen würde.

Im Einzelnen:

Zu § 3 Abs. 6a Satz 1 – Definition Reihengeschäft/gebrochene Lieferung

Es ist zu begrüßen, dass durch den Klammerzusatz „Reihengeschäft“ das Gesetz eine als solche erkennbare Legaldefinition des Reihengeschäfts enthalten soll.

- **Gebrochene Lieferung im Reihengeschäft**

Der Begründung des Diskussionsvorschlages kann man entnehmen, dass bei einer gebrochenen Beförderung oder Versendung kein Reihengeschäft vorliegen soll. Sinnvoll wäre ein neuer klarstellender Satz nach Satz 1, dass bei einer gebrochenen Beförderung oder Versendung kein Reihengeschäft vorliegt.

Das BMF hatte bereits mit Schreiben vom 7. Dezember 2015 klargestellt, dass es an seiner bisherigen Auffassung in Abschn. 3.14 Abs. 4 Satz 1 UStAE festhält, wonach in den Fällen der Beförderung oder Versendung durch mehrere Unternehmer in der Reihe die Voraussetzungen eines Reihengeschäfts nicht vorliegen.

An dieser Stelle weisen wir darauf hin, dass die Sichtweise des BMF nicht der Auffassung der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 27. September 2012, Rs. C-587/10, VStR) und der Nachfolgeentscheidung des BFH (Urteil vom 28. Mai 2013, Az. XI R 11/09) entspricht. Beide Gerichte wandten im zugrunde liegenden Sachverhalt eines gebrochenen Transports die Grundsätze des Reihengeschäfts an. Zudem ist diese Sichtweise in anderen EU-Ländern unbekannt.

Nach unserer Auffassung kann man aus dem Diskussionsvorschlag nicht schlussfolgern, dass bei gebrochener Beförderung oder Versendung kein Reihengeschäft vorliegen soll. Die Ableitung dieser Folge aus dem Begriff der „Unmittelbarkeit“ ist nicht zwingend. Teilen erster Unternehmer und letzter Abnehmer den Warentransport unter sich auf so gelangt der Liefergegenstand tatsächlich unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, wie es die Definition des Reihengeschäfts nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG-E fordert.

Will das BMF diesem Ansatz folgen, wäre eine gesetzliche Klarstellung aus Gründen der Rechtssicherheit wichtig.

Zu § 3 Abs. 6a Satz 2 bis 3 – Zuordnung der Warenbewegung

Es ist zu begrüßen, dass die bisherigen Zuordnungsregelungen der Finanzverwaltung abhängig vom Transport durch den ersten bzw. letzten Unternehmer in der Reihe nun ausdrücklich gesetzlich festgeschrieben werden sollen. Eine Anknüpfung an den Transport scheint eine sachgerechte Lösung zu sein. Zusätzlich wäre der Umstellungsaufwand für Steuerpflichtige bei dieser Lösung am Geringsten. Insbesondere ist die Klarstellung in § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG-E bei Transport durch den letzten Abnehmer zu begrüßen. Der BFH hat in seinem Urteil vom 25. Februar 2015 (Az. XI R 30/13) eine Zuordnung der Warenbewegung an die erste Lieferung für möglich erachtet, was zu erheblichen Unsicherheiten hätte führen können.

- **Verschaffung der Verfügungsmacht kein geeignetes Kriterium**

Durch die Rechtsprechung des EuGH und des BFH wurde die bisherige Sichtweise der Finanzverwaltung, wonach es für die Zuordnung der Warenbewegung insbesondere auf die Transportveranlassung ankommt, in Frage gestellt. Nach aktueller Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 25. Februar 2015, Az. XI R 75/14 und Az. XI R 30/13) soll allein entscheidend sein, ob dem letzten Abnehmer die Verfügungsmacht an den Liefergegenständen am Abgangs- oder Bestimmungsort verschafft wurde. Der Begriff der Verfügungsmacht ist nach umsatzsteuerlichen Grundsätzen auszulegen und entspricht weder dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang noch dem wirtschaftlichen Eigentumsübergang nach § 39 AO bzw. dem zivilrechtlichen tatsächlichen Besitz des Liefergegenstands. Auch lassen die in der Praxis häufig verwendeten Incoterms keinen Rückschluss auf die Verfügungsmacht zu. Eine Maßgeblichkeit des Zeitpunkts der Verschaffung der Verfügungsmacht zur Zuordnung der Warenbewegung ist damit für den Rechtsanwender schwer umsetzbar.

- **Anknüpfung an das Befördern oder Versenden sachgerecht**

Eine Anknüpfung an das tatsächliche Befördern oder Versenden scheint eine sachgerechte Lösung zu sein. Insbesondere weil derjenige, in dessen Auftrag die Ware befördert wird und in dessen Verfügungsmacht sich die Ware während des Transports befindet, von allen an der Lieferkette beteiligten Unternehmen am besten über den Ausgangs- und Bestimmungsort informiert ist. Diesen Unternehmer trifft im Rahmen des grenzüberschreitenden Reihengeschäfts eine herausgehobene Verantwortung für die korrekte steuerliche Behandlung des grenzüberschreitenden Geschäfts.

- **Offene Fragen zum Befördern oder Versenden**

Die im Diskussionsbeitrag gewählte Formulierung der Beförderung oder Versendung „durch“ den jeweils genannten Unternehmer lässt die Frage offen, ob insoweit der Transportauftrag oder die Gefahrtragung während des Transports entscheidend sein soll. Eine Klarstellung hierzu ist erforderlich.

Bislang geht die Finanzverwaltung davon aus, dass der Transportauftrag entscheidend ist. In Abschn. 3.14 Abs. 7 Satz 3 ff. UStAE heißt es „[...] aus den vorhandenen Belegen muss sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, wer die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlasst hat. Im Fall der Versendung ist dabei auf die Auftragserteilung an den selbstständigen Beauftragten abzustellen. Sollte sich aus den Geschäftsunterlagen nichts anderes ergeben, ist auf die Frachtzahlerkonditionen abzustellen.“

Aufgrund der Begründung zu § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG-E und der Verwendung des Begriffs der „Transportverantwortung“ könnte hingegen ein anderes Begriffsverständnis unterstellt werden. Eine Klarstellung insoweit wäre wichtig.

Dabei sollte aufgrund der Maßgeblichkeit der Verfügungsmacht für die Warenbewegungszuordnung nach der Rechtsprechung die Gefahrtragung maßgeblich sein. Mit der Verfügungsmacht, die als „Übergang der wirtschaftlichen Substanz sowie Wert und Ertrag“ definiert wird, geht auch das Risiko des zufälligen Untergangs des Liefergegenstands über.

Hier stellt sich die Frage, ob dies in der Praxis ein geeignetes Kriterium darstellt. Vor dem Hintergrund, dass Incoterms in der Praxis oftmals falsch verwendet werden, erscheint dies fraglich.

- **Umstellungsaufwand im Vergleich zu anderen Vorschlägen sehr gering**

Grundsätzlich ist der Umstellungsaufwand für Steuerpflichtige bei dieser Lösung am Geringsten, da die bisherige Anwendungsregelung aus dem Umsatzsteueranwendungserlass in das Gesetz eingefügt wird.

- **Verhältnis zum Unionsrecht**

Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass Fälle denkbar sind, in denen eine entsprechende nationale Regelung von den Auslegungsgrundsätzen des EuGH zum Unionsrecht abweicht, so dass der Diskussionsbeitrag ggf. keine vollständig unionsrechtskonforme Umsetzung beinhaltet. Die Fälle werden sich u. E. in Grenzen halten, da dem BMF dahingehend beizupflichten ist,

- dass die Verfügungsmacht bei Beförderung oder Versendung durch den ersten Unternehmer im Regelfall erst im Bestimmungsstaat auf den Abnehmer übergeht bzw.
- dass die Verfügungsmacht bei Beförderung oder Versendung durch den letzten Abnehmer im Regelfall bereits am Abgangsort übergeht.

Der BFH führt in seinem Urteil vom 25. Februar 2015 (Az. XI R 30/13, Rdnr.35) selbst aus, dass in dem Fall in dem der Zweiterwerber (C) den Gegenstand der Lieferung beim ersten Lieferer (A) persönlich abholt, oftmals dem Zweiterwerber (C) Verfügungsmacht im Abgangsort verschafft und die Warenbewegung folglich der zweiten Lieferung (B an C) zuzuordnen sei.

Zu § 3 Abs. 6a Satz 4 – Zuordnung der Warenbewegung – gesetzliche Vermutung

Wir begrüßen es, dass es bei der gesetzlichen Vermutung bleibt, wonach bei einer Beförderung oder Versendung durch den mittleren Unternehmer widerlegbar vermutet wird, dass die Lieferung an ihn die bewegte Lieferung ist. Die bisherige Vermutungsregelung des § 3 Abs. 6 Satz 6 1. Alt. UStG wird als unionsrechtskonform angesehen. Damit ist nachvollziehbar, dass der Diskussionsentwurf daran festhält.

Zu § 3 Abs. 6a Satz 5 – Nachweis, dass mittlerer Unternehmer Lieferer ist (EU-Fälle)

Es ist zu begrüßen, dass anstelle einer erforderlichen Würdigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls ein praktikables Kriterium eingeführt wird, mit dem – wie im Diskussionsvorschlag vorgesehen – die gesetzliche Vermutung widerlegt werden kann.

- **Kriterium zur Widerlegbarkeit der Vermutung**

Die Bundessteuerberaterkammer hatte bereits im März 2014 einen Vorschlag für eine Gesetzesänderung bei den Reihengeschäften unterbreitet.¹ Darin wurde für die Fälle, in denen der mittlere Unternehmer für den Transport verantwortlich ist, angeregt, allein auf die vom mittleren Unternehmer verwendete USt-IdNr. als unwiderlegbares Indiz für die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand abzustellen. Wir begrüßen es daher, dass der Diskussionsentwurf in diesen Fällen auf die Verwendung einer USt-IdNr. abstellt. Es ist sinnvoll, die unternehmerische Handhabung des allgemeinen Reihengeschäfts mit demselben Instrumentarium wie beim Spezialfall des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts vorzusehen. In diesem Sinne schreibt auch § 25b Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG vor, dass dieselbe USt-IdNr. gegenüber dem ersten Lieferer und dem letzten Abnehmer zu verwenden ist.

Die Lösung ist auch handhabbar. Durch Verwendung der USt-IdNr. bringt der mittlere Unternehmer seine Absicht gegenüber seinem Lieferanten deutlich zum Ausdruck. In den Fällen, in denen dem ersten Unternehmer (A) keine ausländische USt-IdNr. seines Abnehmers (B) vorliegt, liegt in diesem Verhältnis keine bewegte innergemeinschaftliche Lieferung vor. Der erste Unternehmer (A) könnte mangels ausländischer USt-IdNr. auch keine Zusammenfassende Meldung abgeben. Dem Interesse des ersten Unternehmers einer zutreffenden Würdigung des Sachverhalts unter ordnungsgemäßer Rechnungsstellung wird der Vorschlag hierdurch gerecht.

Positiv zu beurteilen ist auch die Formulierung der Verwendung einer „erteilten“ USt-IdNr. an Stelle einer „gültigen“ USt-IdNr., da hierdurch – zumindest gesetzlich – das Vorliegen einer USt-IdNr. für die Warenbewegungszuordnung ausreicht. Eine Klarstellung im Verwaltungsweg wäre zusätzlich erforderlich.

- **Offene Fragen zur Verwendung der USt-IdNr.**

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer in einem potentiellen Gesetzentwurf aufgenommen werden, was das BMF unter der „Verwendung“ einer USt-IdNr. versteht. In anderen Mitgliedstaaten existieren im Vergleich zur Auffassung der deutschen Finanzverwaltung großzügigere Auslegungen.

¹ <http://www.bstbk.de> unter Presse und Publikationen

In den Fällen eines innergemeinschaftlichen Reihengeschäftes soll der Nachweis, dass die Warenbewegung der Lieferung des mittleren Unternehmers an den letzten Abnehmer erfolgt, gem. § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG-E dadurch erfolgen, dass der mittlere Unternehmer gegenüber seinem Lieferer vor oder bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung mit einer ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilten USt-IdNr. verwendet.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, was genau unter der Verwendung der USt-IdNr. zu verstehen ist. Der Begriff der Verwendung einer USt-IdNr. ist bislang lediglich im Rahmen der Prüfung der Unternehmereigenschaft der sonstigen Leistungen bekannt (siehe Abschn. 3a.2 Abs. 10 UStAE).

Nach den Erläuterungen im Gesetzesvorschlag der Bund-Länder-Arbeitsgruppe setzt der Begriff der Verwendung einer USt-IdNr. ein positives Tun des mittleren Unternehmers voraus. Die verwendete USt-IdNr. soll in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden. Bei mündlicher Erteilung eines Auftrags muss die rechtzeitige Verwendung der USt-IdNr. vom mittleren Unternehmer dokumentiert werden. Es reicht nach Ansicht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe aus, wenn der mittlere Unternehmer dokumentiert, dass er gegenüber seinem leistenden Unternehmer erklärt hat, die ihm vom Abgangsstaat erteilte USt-IdNr. für alle künftigen Lieferungen verwenden zu wollen. Eine in einem Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. reicht nicht aus.

Kritisch zu betrachten ist nach unserer Auffassung die vorgesehene Notwendigkeit, die USt-IdNr. bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung zu verwenden. Es muss dem Abnehmer vielmehr auch noch nach Transportbeginn möglich sein, die USt-IdNr. z. B. auf Rückfrage seines Lieferanten vorzuweisen. Die Vorgaben der Bund-Länder-Arbeitsgruppe sind nach unserer Auffassung hier zu eng.

Entsprechendes gilt für die Anforderungen an die ausdrückliche „Verwendung“ der USt-IdNr. Ist die USt-IdNr. des Abgangsstaats formularmäßig im Auftragsdokument, der Rechnung oder ähnlichen Dokumenten als einzige USt-IdNr. enthalten, muss dies u. E. ausreichend sein. Weitergehende Anforderungen an die Verwendung würden den innergemeinschaftlichen Handel nur erschweren.

- **Formulierungsvorschlag zur Nachweisführung**

Wir schlagen vor, den zweiten Halbsatz unbedingter zu formulieren. Der Wortlaut lässt nur eine Art des Nachweises zu. Die Formulierung „[...] ist von einem ausreichenden Nachweis nach Satz 4 auszugehen.“ lässt vor dem Hintergrund der Erfahrung mit der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung der letzten Jahre befürchten, dass Fälle entstehen, in denen nicht davon ausgegangen werden kann. Eine Alternativformulierung könnte daher lauten: „[...] ist der Nachweis nach Satz 4 insbesondere dann geführt.“

Die im Diskussionsvorschlag enthaltene Formulierung impliziert, dass in den Fällen, in denen nicht von einem ausreichenden Nachweis ausgegangen werden kann, auch die Möglichkeit besteht, die Eigenschaft als Lieferer anhand der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls nachzuweisen (z. B. anhand folgender in die Gesamtwürdigung einzubeziehender Kriterien: Übernahme von Kosten und Gefahr des Transports).

Vor dem Hintergrund, dass sich das BMF klar dazu bekennt, die Umstände des Einzelfalls und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Interesse einer vereinfachten und bürokratiearmen Regelung nicht zu berücksichtigen, sollte u. E. kein anderer Nachweis als die USt-IdNr. zugelassen werden. Diese Regelung würde anderenfalls zur Rechtsunsicherheit beim ersten Unternehmer beitragen.

Der erste Unternehmer in der Reihe wird ggf. hiervon betroffen sein und seine vermeintliche steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung könnte im Nachhinein zu einer steuerpflichtigen Lieferung deklariert werden. Tritt der mittlere Unternehmer gegenüber dem ersten Unternehmer mit einer USt-IdNr. des Abgangsorts auf (vereinfachter Nachweis) stellt dies einen Vertrauensschutz für den ersten Unternehmer dar. In diesem Fall würde der erste Unternehmer eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung im Inland durchführen.

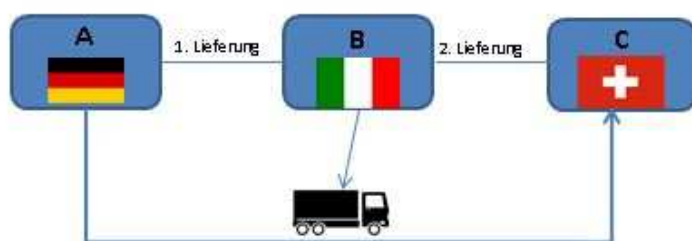
Macht der mittlere Unternehmer vom vereinfachten Nachweis keinen Gebrauch, kann der erste Unternehmer davon ausgehen, dass die bewegte Lieferung seiner Lieferung zuzuordnen ist. In diesem Fall würde er z. B. eine steuerbare und steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführen. Würde der mittlere Unternehmer vom vereinfachten Nachweis keinen Gebrauch machen, aber z. B. im Nachhinein nachweisen, dass nach Gesamtwürdigung aller Kriterien er in seiner Eigenschaft als Lieferer zu beurteilen ist, hätte dies Folgen für den ersten Unternehmer, unter Umständen erst im Rahmen einer Betriebsprüfung beim mittleren Unternehmer oder im FG-Verfahren des mittleren Unternehmers. Dies ist u. E. nicht praxistauglich und bietet keine Anwendungssicherheit im Massenverfahren.

Zu § 3 Abs. 6a Satz 6 – Nachweis, dass mittlerer Unternehmer Lieferer ist (Ausfuhren)

Für Drittlandslieferungen (Ausfuhren) soll der Nachweis, dass der mittlere Unternehmer den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat, dadurch geführt werden, dass der Abnehmer zollrechtlicher Ausführer ist. Dieses Kriterium als alleiniges Kriterium ist nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer nicht praktikabel, da Fälle entstehen, die in der praktischen Abwicklung sehr aufwendig sein können.

Dies zeigen wir anhand des folgenden Beispielsfalls auf:

Beispielsfall:



Lösung nach dem Diskussionsbeitrag :

Es liegt ein Reihengeschäft gem. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG-E vor. Gemäß § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG-E ist die Warenbewegung der Lieferung von A an B zuzuordnen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn B den Nachweis führen kann, dass er als zollrechtlicher Ausführer aufgetreten ist. Dann wird die Beförderung oder Versendung der Lieferung des B an den C zugeordnet, § 3 Abs. 6a Satz 6 UStG-E.

Hier ist B gem. Art. 788 Abs. 1 ZK-DVO zollrechtlich als Ausführer anzusehen. B wird die Ausfuhrzollanmeldung im eigenen Namen und für eigene Rechnung unter seiner italienischen Zollnummer bei der zuständigen Ausfuhrzollstelle in Deutschland abgeben. Er benötigt zur Abgabe der Ausfuhrzollanmeldung in Deutschland keine deutsche USt-IdNr.

Es ist hier insbesondere nicht zur Disposition der Beteiligten gestellt, ob A als zollrechtlicher Ausführer auftritt. A wird nach den gesetzlichen Bestimmungen nicht zum zollrechtlichen Ausführer.

Folglich gilt der Nachweis i. S. d. § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG-E im vorliegenden Fall als geführt. Die Lieferung des B an C ist als warenbewegte Lieferung gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG als in Deutschland ausgeführt anzusehen; sie ist unter den Voraussetzungen von § 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Ausfuhrlieferung von der Umsatzsteuer befreit. B wird sich zu Umsatzsteuerzwecken in Deutschland registrieren lassen müssen, um die steuerfreie Ausfuhrlieferung zu erklären. Die nicht-warenbewegte Lieferung des B an den C ist gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Deutschland steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung steuerpflichtig. A wird gegenüber B unter gesondertem Ausweis deutscher Umsatzsteuer fakturieren.

Dieses Ergebnis ist nicht sachgerecht und vollkommen unpraktikabel. Hier wäre es für die Beteiligten vorteilhaft gewesen, wenn die Warenbewegung – unabhängig von der bestehenden Funktion als zollrechtlicher Ausführer – der Lieferung des A an den B zuzuordnen gewesen wäre.

In diesem Fall wäre die Lieferung des A an den B 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. In diesem Fall müsste sich B nicht zu Umsatzsteuerzwecken in Deutschland registrieren lassen.

- **Lösungsvorschlag**

Wir würden für den Fall von Ausfuhrreihengeschäften stattdessen vorschlagen, die Zuordnung der Warenbewegung in Analogie zu innergemeinschaftlichen Reihengeschäften auf der Grundlage einer steuerlichen Registrierung im Abgangsland der Ware zu regeln. Wir schlagen daher basierend auf dem Vorschlag der Bund-Länder-Arbeitsgruppe folgende neue Formulierung für den § 3 Abs. 6a Satz 6 UStG bzw. eine sinngemäße Zusammenführung von Satz 5 und Satz 6 vor:

„Gelangt der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis im Sinne des Satzes 4 auszugehen, wenn der Abnehmer gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilte Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke verwendet.“

Wie der oben dargestellte Beispielsfall zeigt, führt das Abstellen auf den zollrechtlichen Ausführer – unabhängig davon, ob man an der Transportverantwortung als generellem Kriterium festhält oder nicht – nicht zu zufriedenstellenden Ergebnissen in der praktischen Anwendung des Diskussionsvorschlages. Dies hängt damit zusammen, dass die Verpflichtung zur Abgabe einer Ausfuhrzollanmeldung gesetzlich in Art. 788 ZK-DVO geregelt ist und diese nicht – wie der Diskussionsvorschlag vermuten lässt – zur Disposition der Beteiligten steht. Insofern wäre die Umsatzbesteuerung von Reihengeschäften künftig von einer rechtlichen Würdigung des Zollrechts abhängig.

Dies ist vor dem Hintergrund problematisch, dass Zoll- und Umsatzsteuerrecht zwei völlig eigenständige Rechtsgebiete sind, die lediglich durch gegenseitige Verweise miteinander verknüpft sind. So ist dem Zoll beispielsweise die Annahme einer gebrochenen Beförderung oder Versendung zur Bestimmung des zollrechtlichen Ausführers vollkommen gleich. Ob damit ein echtes Reihengeschäft gegeben ist oder umsatzsteuerlich eine gebrochene Beförderung oder Versendung angenommen wird, spielt für die zollrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes überhaupt keine Rolle.

Zu § 3 Abs. 6a Satz 7 – Nachweis, dass mittlerer Unternehmer Lieferer ist (Einfuhren)

Für Lieferungen aus dem Drittland in das Gemeinschaftsgebiet (Einfuhren) soll der Nachweis, dass der mittlere Unternehmer den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat, dadurch geführt werden, dass der Gegenstand der Lieferung im Namen des mittleren Abnehmers zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt wird.

Das Abstellen auf die Zollabfertigung im Namen des Abnehmers führt aufgrund der zollrechtlichen Möglichkeiten, Dritte in die Einfuhrzollabwicklung einzubeziehen und die Tatsache, dass drittländische Importeure keine Zollanmeldungen im eigenen Namen abgeben können, nicht zu zufriedenstellenden Ergebnissen bzw. läuft oftmals ins Leere. Wir schlagen für den Fall von Einfuhrreihengeschäften vor, die Zuordnung der Warenbewegung auf der Grundlage einer steuerlichen Registrierung bzw. der Inanspruchnahme eines Fiskalvertreters im Einfuhrland der Ware zu regeln.

- **Aufnahme einer „Konfliktklausel“**

Bisher war im Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) eine Regelung enthalten, nach der die Zuordnung abweichend von der deutschen Regelung vorgenommen werden kann, wenn aufgrund des Rechts eines anderen Staates eine Kollision auftritt. Wir möchten betonen, dass diese Regelung entweder im Gesetz oder alternativ weiterhin im UStAE aufzunehmen ist. Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Zuordnungsregelungen innerhalb der EU, ist diese Regelung für die Praxis unabdingbar.

Die Finanzverwaltung sollte in diesem Zusammenhang auch regeln, wie der Nachweis zu erbringen ist, dass in der EU eine andere umsatzsteuerliche Behandlung gilt. Fraglich ist, ob hier die Gesetzeslage oder eine Stellungnahme einer ausländischen Finanzbehörde o. ä. vorzulegen ist.