



Rolf Friese
Steuerberater

Karsten Franzen
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Holger Bruns
Steuerberater

Heinrich Kassens
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Bettina Hahn
Diplom-Kauffrau
Steuerberaterin

Viktor Schneider
Diplom-Kaufmann
Steuerberater §58 StBerG

Jens Mansholt
Diplom-Kaufmann
Steuerberater §58 StBerG

in Bürogemeinschaft

Gerrit Martens
Rechtsanwalt

Friese, Franzen & Partner
-Steuerberatungsgesellschaft-
Burgstraße 8
26655 Westerstede

Telefon: +49 (4488) 83 06 – 0
Telefax: +49 (4488) 83 06 – 44
Mail: info@friese-franzen.de
Internet: www.friese-franzen.de

Amtsgericht Hannover
PR-Nr.: 110197
USt-Id.Nr.: DE190274177

Mandanten-Information: Neue Nachweise für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen?

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

die Warenverkehrsfreiheit ermöglicht es Unternehmen, ihre Waren ohne Beschränkungen wie Zölle und ähnliche Abgaben im gesamten Gebiet der EU zu vertreiben. Dies führt zum stetigen Anstieg des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs. Und durch die neuen Vertriebsmöglichkeiten über das Internet gelingt es vermehrt auch kleineren Unternehmen, in mehreren Ländern präsent zu sein. Grenzüberschreitende Lieferbeziehungen sind also - nicht nur für die Großen - zur Regel geworden.

Dennoch stellen die komplizierten umsatzsteuerlichen Regelungen Unternehmen mit EU-Exporten immer wieder vor große Herausforderungen. Dabei ist eine korrekte Abwicklung der Geschäftsvorfälle nicht nur die Voraussetzung, die Exporte als sogenannte innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei behandeln zu dürfen. Sie wirft auch Fragen nach der Registrierungs- und Steuerpflicht im Ausland auf. Hier können Fehler fatale Folgen haben: im Extremfall die Nachzahlung von bis zu 27 % Umsatzsteuer, wenn die Steuerpflicht im jeweiligen Staat verkannt wird. Und auch die strafrechtliche Dimension versehentlich unterlassener Umsatzsteuer-Anmeldungen ist nicht zu unterschätzen. Insgesamt hat die Umsatzsteuer im EU-Kontext also durchaus das Potential, ein Geschäftsmodell ins Wanken zu bringen.

Inhaltsverzeichnis

1	Die innergemeinschaftliche Lieferung	2
2	Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen	2
3	Das innergemeinschaftliche Reihengeschäft	3
4	Neues zur Bestimmung der bewegten Lieferung ..	6
5	Neues zur gebrochenen Beförderung oder Versendung	8
6	Ausblick	8

Um die Regeln einhalten zu können, müssen Sie sie zuerst einmal kennen und sich dann idealerweise über die Änderungen auf dem Laufenden halten. Zumindest sollten Sie aber ein Gespür für mögliche Problemstellungen entwickeln, um uns gegebenenfalls rechtzeitig zu Rate ziehen zu können. Mit dieser Mandanten-Information möchten wir Ihnen einen Überblick über die Umsatzsteuer im Kontext innergemeinschaftlicher Lieferungen geben und Sie insbesondere auf die neuen Nachweisanforderungen für die Steuerfreiheit hinweisen, die Bundesfinanzhof und Bundesfinanzministerium zuletzt formuliert haben.

1 Die innergemeinschaftliche Lieferung

Nach der gesetzlichen Definition liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor, wenn

- ein Unternehmer mit Sitz in der EU im Rahmen seines Unternehmens
- einem Unternehmer in einem anderen EU-Staat für dessen Unternehmen
- eine Ware verkauft und
- diese Ware von dem einen in den anderen Mitgliedstaat gelangt.

Die Ware kann sowohl vom Lieferanten befördert als auch vom Empfänger abgeholt werden. Die Einschaltung einer Spedition ist ebenfalls möglich - und zwar in beiden Fällen.

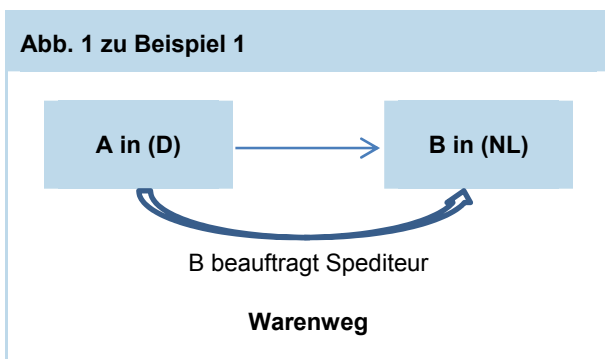
- Ferner muss die Umsatzbesteuerung im Staat des Empfängers sichergestellt sein.

Die innergemeinschaftliche Lieferung führt beim Empfänger zu einem sogenannten innergemeinschaftlichen Erwerb. Er muss die Erwerbsumsatzsteuer abführen und kann diese gleichzeitig als Vorsteuer abziehen, soweit er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Ausnahmen kann es zum Beispiel beim Erwerb neuer Fahrzeuge geben. Hier schadet es der Steuerfreiheit nicht, wenn der Erwerber eine Privatperson ist. Außerdem gibt es weitere Sonderregelungen für juristische Personen wie etwa Vereine.

Beispiel 1: Grundfall einer innergemeinschaftlichen Lieferung

B aus den Niederlanden bestellt für seinen Betrieb eine Maschine bei A in Deutschland. B beauftragt einen Spediteur mit der Abholung der Maschine. Sowohl A als auch B sind Unternehmer, beide verfügen über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID) ihres EU-Staates. Der Warenwert beträgt 20.000 €.



A stellt B eine Rechnung ohne Umsatzsteuer aus. B versteuert den innergemeinschaftlichen Erwerb in den Niederlanden.

Bemessungsgrundlage ig. Erwerb	20.000 €
Steuersatz in den NL: 21 %	4.200 €
<u>abzugsfähig als Vorsteuer</u>	<u>- 4.200 €</u>
effektive Belastung B	0 €

Letztlich handelt es sich also um ein Nullsummenspiel ohne tatsächliche wirtschaftliche Belastung des B.

Wichtig: Wenn alle Voraussetzungen vorliegen, ist der Vorgang für den Lieferanten umsatzsteuerfrei. Er muss seinem Geschäftspartner eine Rechnung ohne Umsatzsteuer stellen. Darin muss er auch auf die Steuerfreiheit der Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung hinweisen.

2 Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

2.1 Der Buchnachweis

Den Buchnachweis muss derjenige Unternehmer führen, der für seine Lieferung ins EU-Ausland die Steuerfreiheit begehrt. Zu diesem Zweck muss er bestimmte Aufzeichnungen machen und entsprechende Belege zu seinen Unterlagen nehmen. Denn für den Fall einer Steuerprüfung muss sich eindeutig und leicht nachprüfbar aus seiner Buchführung ergeben, dass die Voraussetzungen für die Umsatzsteuerfreiheit seiner Lieferung vorgelegen haben.

Der Buchnachweis beinhaltet die folgenden Informationen:

- Name und Anschrift des Abnehmers: Wichtig sind hierbei die genaue Firmenbezeichnung und die korrekte Adresse. Hat ein Empfänger in einem Staat zum Beispiel mehrere Betriebsstätten, ist der tatsächliche Bestimmungsort maßgeblich. Beim Einzelhandel oder bei einer für den Einzelhandel gebräuchlichen Art und Weise der Lieferung sind auch der Name und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers aufzuzeichnen.
- USt-ID des Abnehmers: Sie ist eine Voraussetzung für die Teilnahme am innergemeinschaftlichen Lieferverkehr. Für die Vergabe in Deutschland ist das Bundeszentralamt für Steuern zuständig.
- Menge und handelsübliche Bezeichnung der Ware: Diese Informationen sind für die Bestimmung des Steuersatzes erforderlich, da bestimmte Waren nicht mit dem Regelsteuersatz von 19 %, sondern mit nur 7 % Umsatzsteuer belegt werden (z.B. Lebensmittel und Presseerzeugnisse).
- Gewerbebezweig oder Beruf des Abnehmers
- Tag der Lieferung: Als Tag der Lieferung gilt derjenige Tag, an dem der Transport zum Empfänger beginnt.
- vereinbartes bzw. vereinnahmtes Entgelt und Tag der Vereinnahmung

- bei Be- oder Verarbeitung des Liefergegenstands vor der innergemeinschaftlichen Lieferung: Art und Umfang der Be- oder Verarbeitung
- Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet
- Beförderung oder Versendung: Von einer Beförderung spricht man, wenn der Lieferer die Ware selbst transportiert (z.B. mit eigenem Lkw). Eine Versendung liegt vor, wenn ein Dritter (z.B. ein Spediteur) mit dem Transport beauftragt wird.

2.2 Der Belegnachweis

Der Belegnachweis ist anhand der folgenden Dokumente zu führen:

- Duplikat der Rechnung, in der auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung hingewiesen wird
- Nachweis der Beförderung oder Versendung der Ware in den anderen EU-Staat (insbesondere durch eine sogenannte Gelangensbestätigung)

Mit der Gelangensbestätigung bestätigt der Empfänger, dass die Ware im anderen EU-Staat angekommen ist. Es gibt kein festgelegtes Formular, allerdings müssen die folgenden Angaben enthalten sein:

- Name und Anschrift des Abnehmers
- Menge und handelsübliche Bezeichnung des Liefergegenstands
- Ort und Monat des Endes der Beförderung oder Versendung
- Ausstellungsdatum der Bestätigung
- Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm mit der Abnahme beauftragten Dritten; bei einer elektronischen Übermittlung ist die Unterschrift nicht erforderlich, wenn der Abnehmer als Übermittler erkennbar ist

Neben der Gelangensbestätigung gibt es noch andere Möglichkeiten, den Nachweis der Verbringung in den anderen EU-Staat zu führen, wenn die Ware durch einen beauftragten Spediteur verbracht wird. Möglich ist der Nachweis dann zum Beispiel durch einen Versendungsbeleg (z.B. einen CMR-Frachtbrief) oder einen anderen handelsüblichen Beleg (etwa eine Spediteursbescheinigung).

Wichtig: Wird die Ware durch den Lieferer oder den Abnehmer selbst transportiert, so wird in Deutschland grundsätzlich nur die Gelangensbestätigung als Nachweis der Bewegung des Liefergegenstands in den anderen EU-Staat anerkannt. Die Gelangensbestätigung ist außerdem der einzige Nachweis, der - korrekt geführt - als eindeutig und leicht nachprüfbar gilt. Daher ist sie zusammen mit einem Duplikat der Rechnung der sicherste Nachweis, dass die Ware in den anderen EU-Staat gelangt ist.

3 Das innergemeinschaftliche Reihengeschäft

Bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft schließen mindestens drei Unternehmer einen Vertrag über denselben Gegenstand ab. Dabei gelangt die Ware direkt vom ersten Lieferanten an den letzten Abnehmer. Mit einer einzigen Warenbewegung werden also mehrere Lieferungen ausgeführt - und zwar so viele Lieferungen wie abgeschlossene Umsatzgeschäfte. Man kennt diese Konstellation auch unter dem Begriff des Streckengeschäfts.

Das innergemeinschaftliche Reihengeschäft hat aus umsatzsteuerlicher Sicht einige Tücken. Insbesondere muss jedes Geschäft isoliert geprüft werden, weil lediglich eines als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein kann.

3.1 Der Ort der Lieferung

Ein maßgebliches Kriterium bei der Prüfung ist der sogenannte Ort der Lieferung. Dieser ist ein speziell umsatzsteuerlicher Begriff und hat nicht zwingend etwas mit der Endstation des Warenwegs oder dem zivilrechtlichen Erfüllungsort zu tun.

Nach der Grundregel ist der Ort der Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn derjenige Ort, an dem die Beförderung oder Versendung der Ware beginnt. Allerdings kann der Ort der Lieferung aufgrund spezieller Regelungen auch an einen anderen geographischen Ort anknüpfen, zum Beispiel an den Ort am Ende der Warenbewegung oder an den Belegenheitsort des Gegenstands der Lieferung (bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern).

Nur wenn der Ort der Lieferung in Deutschland liegt, kann die Lieferung nach deutschem Recht eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung sein. Der Ort der Lieferung bestimmt also das Land der Besteuerung.

3.2 Die bewegte Lieferung

Umsatzsteuerlich wird beim Reihengeschäft strikt zwischen dem Warenweg und dem Rechnungsweg unterschieden. Auf Ebene des Rechnungswegs liegen mindestens zwei Lieferungen vor, da bei einem Reihengeschäft mindestens drei Beteiligte miteinander ins Geschäft kommen. Aber nur eine dieser Lieferungen kann die sogenannte bewegte Lieferung sein.

Die Zuordnung der bewegten Lieferung zu einem Unternehmer in der Reihe richtet sich bis dato nach der Übernahme des Transports. Die Frage ist also immer: Welcher Beteiligte hat die Ware entweder mit eigenem Transportmittel bewegt oder einen Spediteur mit der Beförderung beauftragt?

3.3 Die unbewegten Lieferungen

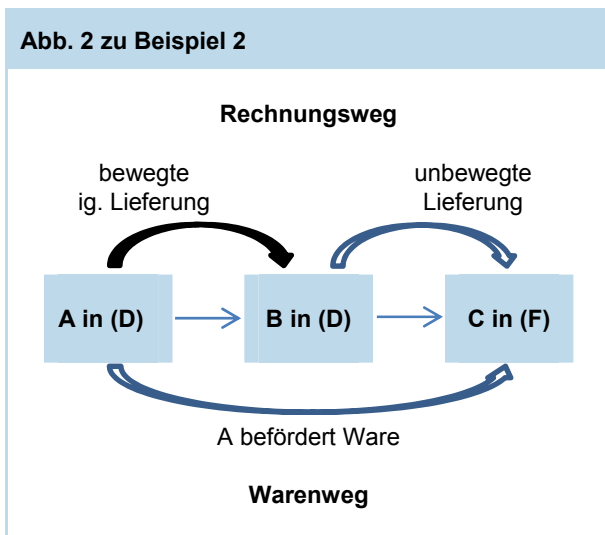
Alle Lieferungen, die der bewegten Lieferung vorangehen oder nachfolgen, werden als unbewegte Lieferungen bezeichnet. Für die Bestimmung des umsatzsteuerlichen Orts dieser Lieferungen gilt Folgendes:

- Der Ort einer unbewegten Lieferung, die der bewegten Lieferung vorangeht, liegt dort, wo der Warenweg beginnt.
- Der Ort einer unbewegten Lieferung, die der bewegten Lieferung nachfolgt, liegt dort, wo der Warenweg endet.

Hinweis: Nur die bewegte Lieferung in der Reihe kann die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung sein. Alle anderen Lieferungen sind vor- bzw. nachgeordnete steuerpflichtige Lieferungen. Diese müssen im Staat des jeweiligen Lieferorts versteuert werden.

Beispiel 2: Warenbewegung durch den ersten Unternehmer

C aus Frankreich bestellt eine Maschine bei B in Deutschland, Berlin. Da dieser die Maschine nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei A in Saarbrücken. A transportiert die Maschine direkt mit dem eigenen Lkw von Saarbrücken nach Frankreich zu C.



Da A die Beförderung übernommen hat, ist die bewegte Lieferung der Lieferung von A an B zuzuordnen. A führt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung mit Ziel Frankreich aus, B muss entsprechend einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern. Im Verhältnis B zu C liegt eine steuerpflichtige Inlandslieferung in Frankreich vor.

Letzteres hat damit zu tun, dass bei der Lieferung von A an B der Warenweg in Frankreich endet und somit eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt. Ort der der bewegten Lieferung nachfolgenden Lieferung ist dort, wo

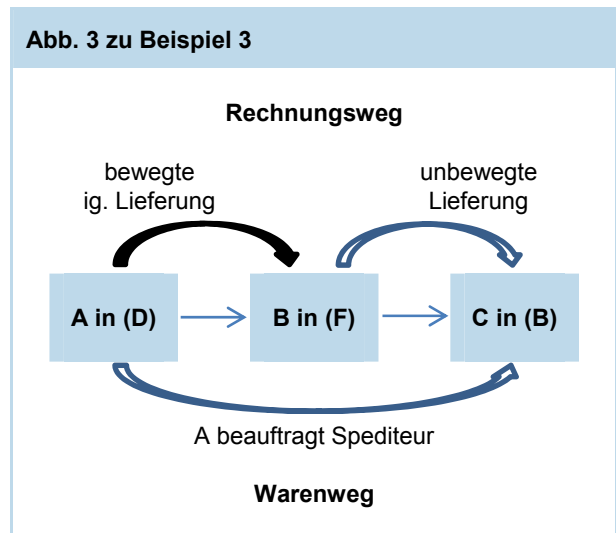
der Warenweg endet, also in Frankreich. Daher handelt es sich bei der Lieferung von B an C um eine Inlandslieferung in Frankreich. Da kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vorliegt (siehe Beispiel 3), muss B sich für umsatzsteuerliche Zwecke in Frankreich registrieren lassen. Außerdem muss er eine Rechnung mit französischer Umsatzsteuer stellen.

Hinweis: Hier werden schon die Tücken von innergemeinschaftlichen Reihengeschäften sichtbar. Nur wenn die bewegte Lieferung richtig bestimmt wird, kann B seine Steuerpflicht in Frankreich aufgrund der Lieferung im französischen Inland erkennen. Ist dies - beispielsweise aufgrund mangelnder Abstimmung der Lieferparteien - nicht der Fall und nimmt B an, dass seine Lieferung an C eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist, können insbesondere Steuernachforderungen vom französischen Fiskus drohen.

Beispiel 3: Warenbewegung durch den ersten Unternehmer, Dreiecksgeschäft

C aus Belgien bestellt eine Maschine bei B in Frankreich. B hat die Maschine nicht im Lager vorrätig und bestellt sie bei A in Deutschland. Er beauftragt A, die Maschine direkt an C nach Belgien auszuliefern. Hierzu erteilt A dem Spediteur S einen Transportauftrag.

Alle Unternehmer treten unter der USt-ID ihres jeweiligen Mitgliedstaats auf.



Die bewegte Lieferung ist der Lieferung von A an B zuzuordnen. Nur diese kann eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung sein. Der umsatzsteuerliche Ort der Lieferung liegt dort, wo der Warenweg beginnt, also in Deutschland bei A.

Für B bedeutet das zum einen, dass er grundsätzlich einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hätte. Zum anderen stellt seine Lieferung eine unbewegte, der bewegten Lieferung nachfolgende Lieferung dar, so

dass der Ort der Lieferung in Belgien liegt, wo die Warenbewegung endet. Dies würde eine Lieferung des B im belgischen Inland bedeuten, er müsste sich also für umsatzsteuerliche Zwecke in Belgien registrieren lassen. Außerdem müsste er die Rechnung an C nach den Anforderungen des belgischen Umsatzsteuerrechts ausstellen.

Da allerdings die Voraussetzungen für ein sogenanntes innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft (Sonderregelung) vorliegen, muss B weder den innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern noch sich in Belgien registrieren lassen. Lediglich der letzte Unternehmer in der Reihe (also C in Belgien) hat einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

Das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft ist eine Vereinfachungsregelung, die den mittleren Unternehmer in der Reihe entlasten soll. Seine Voraussetzungen liegen insbesondere dann vor, wenn alle an einem Reihengeschäft Beteiligten in unterschiedlichen EU-Staaten ansässig sind und unter der USt-ID ihres Mitgliedstaats auftreten. Außerdem muss entweder der erste oder der mittlere Unternehmer die Ware befördern oder versenden. In diesem Fall gilt der innergemeinschaftliche Erwerb des ersten Abnehmers (also des mittleren Unternehmers) als besteuert.

Achtung: Beim innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft gelten besondere Rechnungsanforderungen für den ersten Abnehmer:

- Er muss dem letzten Abnehmer eine Rechnung ohne Umsatzsteuer erteilen und darin auch explizit auf die Vereinfachungsregelung des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts hinweisen (z.B. mit den Worten „Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nach § 25b UStG“ oder „Vereinfachungsregelung nach Artikel 141 MwSt-SystRL“).
- Außerdem muss die Rechnung die USt-ID des ersten und des letzten Abnehmers enthalten sowie einen Hinweis auf die Steuerschuld des letzten Abnehmers.

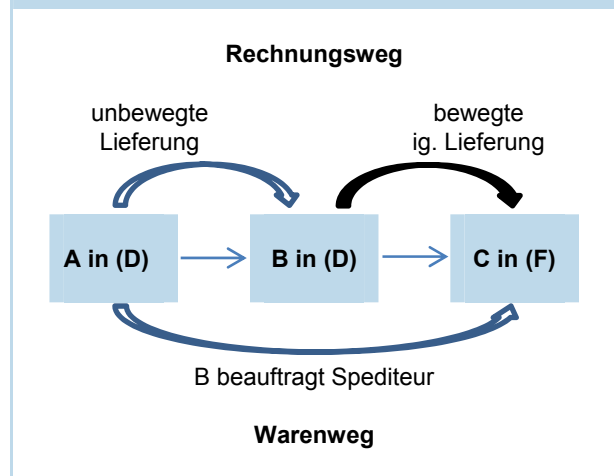
Beispiel 4: Warenbewegung durch den mittleren Unternehmer

Nun bestellt C in Frankreich eine Maschine bei B in Deutschland, Berlin. Da dieser die Maschine nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei A in Saarbrücken. B beauftragt den Spediteur S, die Maschine bei A abzuholen und direkt zu C zu transportieren. B trägt auch die Kosten und Gefahren der Versendung.

Hier liegt der „Fall des mittleren Unternehmers“ vor: B ist sowohl Empfänger der ersten Lieferung von A als auch Lieferant an C. Die bewegte Lieferung ist der Lieferung von B an C zuzuordnen, wenn B als Lieferant auftritt.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist das dann der Fall, wenn B sowohl Kosten als auch Gefahren der Lieferung an C übernimmt.

Abb. 4 zu Beispiel 4



Grundsätzlich gilt die Vermutung, dass die Lieferung von A an B die bewegte ist. Daher werden solche Fälle erst einmal so behandelt, als ob A die Ware transportiert hätte. Die Zuordnung der bewegten Lieferung zur Lieferung von B an C ändert die umsatzsteuerliche Behandlung allerdings grundlegend: Die zweite Lieferung ist nun als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung anzusehen; der Ort der Lieferung ist in Deutschland bei A, also dort, wo der Warenweg beginnt.

Die Lieferung von A an B ist eine der bewegten Lieferung vorangehende unbewegte Lieferung und damit steuerpflichtig. Ort dieser Lieferung ist Deutschland.

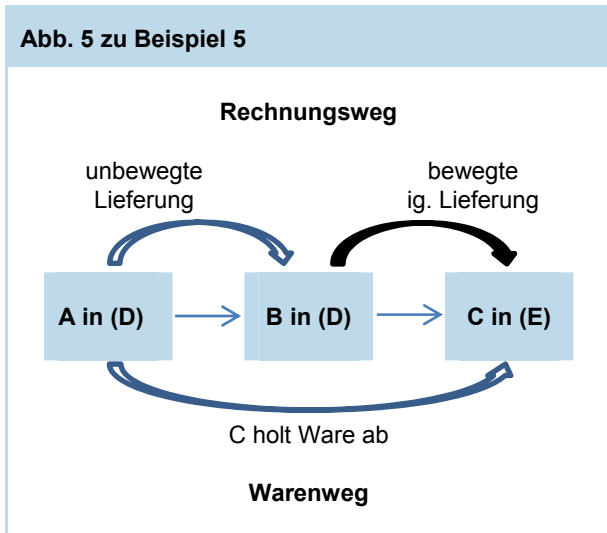
Wichtig: Die deutsche Finanzverwaltung stellt bei der Frage, welcher Lieferant in der Reihe die Kosten- und Gefahrtragung übernommen hat, insbesondere auf die verwendeten Lieferklauseln ab: die sogenannten Incoterms. Das sind internationale Handelsklauseln, die im grenzüberschreitenden Warenverkehr eingesetzt und frei zwischen den Vertragspartnern vereinbart werden. Die Incoterms werden in vier Gruppen eingeteilt:

- D-Klauseln: Sämtliche Transportrisiken und -kosten sind vom Verkäufer zu tragen.
- C-Klauseln: Transportkosten sind vom Verkäufer zu tragen; Transportrisiken hat der Käufer zu übernehmen.
- E-Klausel: Abholklausel, Transportkosten und Transportrisiken sind vom Käufer zu tragen.
- F-Klauseln: Transportkosten und -risiken sind vom Käufer zu tragen.

Weitere Details finden Sie auf der Website der Internationalen Handelskammer unter der Adresse www.icc-deutschland.de.

Beispiel 5: Warenbewegung durch den letzten Unternehmer, Abholfall

C aus Spanien bestellt eine Maschine bei B in Deutschland, Berlin. Dieser wiederum bestellt bei A in Konstanz. C holt die Maschine mit eigenem Lkw bei A ab und befördert sie direkt nach Spanien an seinen Unternehmenssitz.



Wenn C die Maschine abholt, ordnet die deutsche Finanzverwaltung die bewegte Lieferung der Lieferung von B an C zu. B führt somit eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung mit Ziel Spanien aus. Die Lieferung von A an B ist eine der bewegten Lieferung vorangehende unbewegte Lieferung im deutschen Inland und dort steuerpflichtig.

4 Neues zur Bestimmung der bewegten Lieferung

Wie die vorhergehenden Beispiele aufzeigen, ist die bewegte Lieferung das grundlegende Kriterium für die richtige umsatzsteuerliche Behandlung des innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts. Wie in den bisherigen Beispielen aufgezeigt wurde, stellt die deutsche Finanzverwaltung grundsätzlich auf die Beauftragung des Transports ab und verlangt im Fall der Lieferung durch den mittleren Unternehmer noch weitere, ergänzende Nachweise für die Kosten- und Gefahrtragung.

Obwohl die Umsatzsteuer in der EU durch die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie weitgehend harmonisiert ist, gibt es insbesondere im Bereich der Reihengeschäfte und der Festlegung der bewegten Lieferung in den verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedliche Ansichten. Die deutsche Finanzverwaltung trägt diesem Umstand durch eine Öffnungsklausel im Umsatzsteuer-Anwendungserlass Rechnung. Hiernach verpflichtet sich Deutschland, im Einzelfall der abweichenden Festlegung der bewegten Lieferung zu folgen, wenn ein anderer EU-

Staat zu einer abweichenden Zuordnung der Warenbewegung kommt.

Allerdings hat dieses Zugeständnis in der Praxis so seine Tücken: Will man die Öffnungsklausel korrekt anwenden, muss man detaillierte Kenntnisse des ausländischen Umsatzsteuerrechts haben, um „keinen Schiffbruch in der Reihe“ zu erleiden.

Um diesen Unsicherheitsfaktor zu beheben, hat der Bundesfinanzhof (BFH) - basierend auf der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs - 2015 in zwei vielbeachteten Urteilen die Möglichkeiten zur Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft erweitert.

4.1 Die neuen Kriterien des BFH

Erlangt der letzte Abnehmer (in unseren Beispielen der Unternehmer C) die Verfügungsmacht über die Ware bereits in dem Staat, in dem die Lieferung beginnt, ist die Lieferung des mittleren Unternehmers (in den Beispielen B) an den letzten Abnehmer die bewegte und damit steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung.

Im Umkehrschluss kann die Lieferung des ersten Unternehmers in der Reihe nur dann die bewegte Lieferung sein, wenn der letzte Unternehmer die Verfügungsmacht über die Ware erst nach der grenzüberschreitenden Warenbewegung erlangt.

Für die Zuordnung der Warenbewegung ist es nach Ansicht des BFH nicht relevant, welcher Unternehmer in der Reihe den Transport beauftragt oder die Gefahrtragung übernommen hat. Auch das Abstellen auf die vereinbarten Incoterms ist demnach kein tragfähiges Kriterium. Die bewegte Lieferung ist stattdessen anhand der Gesamtumstände des Einzelfalls zu bestimmen. Mit dieser Auffassung stellt sich der BFH klar gegen die Ansicht der Finanzverwaltung.

Verfügungsmacht bedeutet in diesem Zusammenhang, dass der letzte Unternehmer in der Reihe schon in dem Staat, in dem die Warenbewegung beginnt, in die Lage versetzt wird, wie ein Eigentümer über die Ware zu verfügen. Eine genauere Definition hat der BFH leider nicht geliefert. Ein starker Hinweis auf das Erlangen der Verfügungsmacht durch den letzten Abnehmer dürfte es jedoch sein, wenn er die Kosten und Risiken des Transports übernommen hat - auch wenn dies laut BFH nun nicht mehr das einzig ausschlaggebende Kriterium sein soll. Möglicherweise spielen vertragliche Eigentumsvorbehalte und Ähnliches eine Rolle. Die Einzelheiten dürften wohl erst in Folgeurteilen geklärt werden.

Wichtig in diesem Zusammenhang ist aber: Wenn sich der Übergang der Verfügungsmacht nicht zweifelsfrei feststellen lässt, ist die bewegte Lieferung in der Regel

weiterhin der Lieferung des ersten Unternehmers an den ersten Abnehmer zuzuordnen.

4.2 Praktische Relevanz

Zwar hat sich der BFH durch seine Rechtsprechung zur Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft von den Kriterien der Finanzverwaltung abgewandt. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die bisherigen Kriterien - also die Zuordnung mittels der Kosten- und Gefahrtragung - nun obsolet wären. Solange der Umsatzsteuer-Anwendungserlass, in dem die Finanzverwaltung ihre Vorgehensweise niedergelegt hat, nicht geändert wird, gelten die bisherigen Bestimmungen weiter - parallel zu den neuen Rechtsprechungskriterien.

Eine entsprechende Gesetzesänderung wurde zwar bereits angeregt. Da sich diese aber noch in einer sehr frühen Phase befindet, kann man über die Frage, was da gesetzlich festgeschrieben werden soll, derzeit nur spekulieren.

Will man die bewegte Lieferung - unabhängig von den Kriterien der Finanzverwaltung - der ersten Lieferung zuordnen, ist der Nachweis des Nichtübergangs der Verfügungsmacht an den letzten Abnehmer im Abgangsland essentiell. Hierfür gibt es bisher keine festen Regelungen, allerdings schlägt der BFH vor, dass sich der erste Unternehmer in der Reihe vom ersten Abnehmer verbindlich bestätigen lässt, dass dieser die Befugnis, über den Gegenstand zu verfügen, nicht auf einen Dritten übertragen wird, bevor der Gegenstand der Lieferung das Abgangsland physisch verlassen hat. Natürlich dürfen in diesem Fall die weiteren Dokumente (z.B. die Verträge zwischen den Beteiligten) hinsichtlich des Übergangs der Verfügungsmacht keine abweichenden Zuordnungen ermöglichen.

Hinweis: Die vom BFH empfohlene Bestätigung eignet sich wegen des Aufwands wahrscheinlich nur bedingt für das Massengeschäft. Nicht jeder Geschäftspartner wird diese Bestätigung vorbehaltlos abgeben. Es sollte auch nicht jedes Reihengeschäft im Hauruckverfahren nach den neuen Kriterien umgestellt werden.

Im Einzelfall kann eine Bestätigung des ersten Abnehmers jedoch eine weitere Absicherung bedeuten, wenn Unsicherheiten bestehen, etwa weil Kosten- und Gefahrtragung des Transports von unterschiedlichen Parteien übernommen werden. Denkbar ist es auch, die neuen Kriterien bei Betriebsprüfungen als Abwehrargument einzusetzen, zum Beispiel wenn die Teilnahme an einem Reihengeschäft nicht zutreffend gewürdigt wurde.

Ansonsten sind die neuen Kriterien des BFH eher mit Vorsicht zu genießen. Jede Anwendung - sei es bei

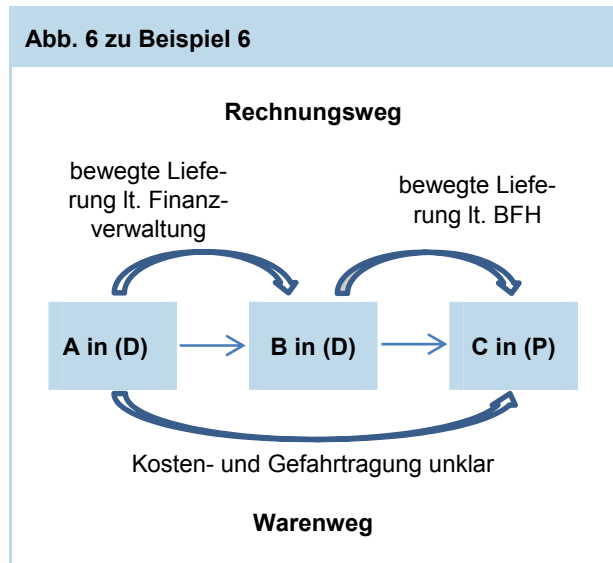
der Verteidigung oder bei der Gestaltung - sollte von einem Fachmann begleitet werden, um unnötige Konfrontationen mit der Finanzverwaltung zu vermeiden. Ob eine Bestätigung des ersten Abnehmers in Ihrem Fall sinnvoll ist, sollten wir idealerweise gemeinsam klären. Gegebenenfalls können wir Ihnen dann auch bei der Erstellung einer solchen Bestätigung helfen.

Beispiel 6: Transportauftrag unklar

Die polnische Raffinerie C produziert Biokraftstoffe und bestellt bei dem Chemiedistributor B in Deutschland 20 Tankzüge Bioethanol für die weitere Bearbeitung. B bestellt bei dem Hersteller A in Hamburg die entsprechenden Waren und organisiert den Schienentransport nach Polen.

Bisher trug B über den Incoterm CPT immer alle Kosten und schloss die Transportversicherung ab. Versehentlich wird jedoch auf den Rechnungen eine Ex-Works-Klausel (also Kosten- und Gefahrtragung des Transports durch C) verwendet. Noch dazu vergisst B, den Transport zu versichern. Das Liefervolumen beträgt 3 Mio. €.

Abb. 6 zu Beispiel 6



Ohne Zweifel hat B nun ein Problem. Da er zumindest die Gefahrtragung nicht nachweisen kann, ist es zweifelhaft, ob die deutsche Finanzverwaltung seine Lieferung an C als innergemeinschaftliche Lieferung anerkennt. Die polnische Finanzverwaltung könnte zudem eine in Polen steuerpflichtige Lieferung annehmen und 23 % Umsatzsteuer nachfordern (bei der Bemessungsgrundlage von 3 Mio. € also 690.000 €).

Hier könnte sich B ein Ausweg bieten, wenn er sich auf die Rechtsprechungsgrundsätze des BFH beruft. Er könnte zum Beispiel argumentieren, dass die Verfügungsmacht schon in Deutschland auf C übergegangen ist und dass somit eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung von Deutschland nach Polen vorliegt.

Hinweis: Die Teilnahme an einem Reihengeschäft ist nicht immer ohne weiteres erkennbar, insbesondere wenn Sie als mittlerer Unternehmer agieren. Seien Sie deshalb kritisch, hinterfragen Sie. Nur so können Sie böse Überraschungen abwenden. Bei Zweifelsfragen stehen wir Ihnen gerne mit Rat und Tat zur Seite.

5 Neues zur gebrochenen Beförderung oder Versendung

Eine der Voraussetzungen für die Annahme einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ist, dass einer der beteiligten Unternehmer den Liefergegenstand über die Grenze des Abgangslandes in das Bestimmungsland in der EU befördert oder versendet. Was passiert aber in solchen Fällen, in denen sich beide Unternehmer den Transport teilen, wenn also zum Beispiel der Lieferer die Ware bis zu einem Umschlagplatz, etwa einem Bahnhof, fährt und der Empfänger dann den Zugtransport in das Bestimmungsland übernimmt?

Man nennt diese Konstellation eine gebrochene Beförderungs- oder Versendungslieferung. Eines der Probleme hierbei ist, dass der Empfänger die Verfügungsmacht über die Ware möglicherweise schon auf der Wegstrecke erlangt und die Lieferung an ihn somit bewirkt ist. Wenn der Umschlagplatz dann in Deutschland liegt, kann der deutsche Lieferer keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in Anspruch nehmen.

5.1 Die Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung

Für diese Fälle hat das Bundesfinanzministerium (BMF) Ende 2015 eine Vereinfachungsregelung veröffentlicht. Hiernach ist die gemeinsame Beförderung oder Versendung des Liefergegenstands unschädlich, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Abnehmer der Ware muss zu Beginn des Transports feststehen.
- Es darf keine nennenswerte Unterbrechung des Transports geben.
- Der liefernde Unternehmer muss nachweisen, dass die Lieferung des Gegenstands und seine Beförderung oder Versendung zeitlich und sachlich zusammenhängen und
- dass der Vorgang der Warenbewegung kontinuierlich abläuft.

5.2 Praktische Umsetzbarkeit

Die erste Voraussetzung erscheint klar. Und hinsichtlich der Unterbrechung des Transports dürften notwendige Lagerzeiten bis zum Weitertransport unproblematisch

sein. Allerdings könnte der Teufel in den letzten beiden Listenpunkten stecken: Was der von der Finanzverwaltung geforderte „zeitliche und sachliche Zusammenhang“ genau bedeutet, ist unklar. Und wann hat ein Transport den „kontinuierlichen Ablauf“ verloren? Wie weit muss der Lieferer gehen, um das Vorliegen dieser Voraussetzungen nachzuweisen?

Laut dem BMF-Schreiben sind Unterbrechungen dann unschädlich, wenn sie dem reinen Transportvorgang geschuldet sind (z.B. beim Wechsel des Beförderungsmittels). Hier wird es also Graubereiche geben.

Hinweis: In jedem Fall sollten Sie darauf achten, Unterbrechungen auf dem Lieferweg auf das Nötigste zu beschränken. Führen Störungen zu längeren Stehzeiten, sollten Sie dies vermerken, um im Zweifelsfall eine Erläuterung vorlegen zu können. Gern helfen wir Ihnen dabei - idealerweise binden Sie uns von Anfang an ein, damit wir bei Problemen bei der Betriebsprüfung möglichst schnell und effizient eingreifen können.

5.3 Bedeutung für Reihengeschäfte

An der bisherigen Regelung, dass es kein Reihengeschäft geben kann, wenn sich mehrere Unternehmer den Transport teilen, hält das BMF auch in seinem neuen Schreiben fest. Denn ansonsten liegt die Voraussetzung des „unmittelbaren Gelangens vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer“ nicht mehr vor. Eine bloß transportbedingte Unterbrechung ist allerdings auch für Reihengeschäfte unschädlich.

6 Ausblick

Wir hoffen, dass es uns gelungen ist, Ihnen die grundlegenden Informationen zur umsatzsteuerlichen Behandlung innergemeinschaftlicher Lieferungen und die aktuellen Änderungen verständlich zu vermitteln. Vieles stellt sich im Detail allerdings noch komplexer dar, als es dieser Grobübersicht wiederzugeben vermag. Wenn es uns gelungen ist, bei Ihnen ein Gespür für mögliche Problemfelder zu wecken, ist unser Ziel erreicht. Dann können Sie uns gegebenenfalls rechtzeitig zu Rate ziehen, damit wir Ihren Fall im Detail bewerten und Ihr Vorgehen steueroptimal gestalten können.

Mit freundlichen Grüßen