



Umsatzsteuer-Spezial: PSP-Leitfaden Reihengeschäfte

Version 3.0

5. Mai 2020

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 38172-0

Internet: www.psp.eu

Autoreninformationen

- **Stefan Heinrichshofen**, Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht, Partner bei Peters, Schönberger & Partner in München

Der Leitfaden gibt die persönliche Meinung der Autoren zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthält lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Der Leitfaden kann daher keine rechtliche oder steuerliche Beratung ersetzen; bitte holen Sie eine auf Ihre Umstände zugeschnittene, weitere Entwicklungen berücksichtigende Empfehlung Ihres auf Umsatzsteuer spezialisierten Beraters ein, bevor Sie Entscheidungen über die in diesem Leitfaden besprochenen Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.

Inhalt

Autoreninformationen	2
I. Einleitung.....	5
II. Praxisbeispiele	11
1. Warenbewegung von Deutschland ins Ausland.....	11
1.1 Deutscher Lieferant, deutscher Zwischenhändler, Letzterwerber im Ausland (Normalfälle).....	11
(1) Fall 1: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei A.....	11
(2) Fall 2: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei C.....	14
(3) Fall 3: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei B.....	16
1.2 Deutscher Lieferant, deutscher Zwischenhändler, Letzterwerber im Ausland (ungewöhnliche Ausnahmefälle).....	18
(4) Fall 4: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei A.....	18
(5) Fall 5: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei A.....	20
(6) Fall 6: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei C.....	22
(7) Fall 7: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei C.....	24
(8) Fall 8: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei B.....	26
(9) Fall 9: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei B.....	28
1.3 Deutscher Lieferant, ausländischer Zwischenhändler, Letzterwerber im Ausland (Normalfälle).....	30
(10) Fall 10: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei A	30
(11) Fall 11: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei C	32
(12) Fall 12: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei B.....	34
1.4 Deutscher Lieferant, ausländischer Zwischenhändler, Letzterwerber im Ausland (ungewöhnliche Ausnahmefälle).....	36
(13) Fall 13: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei A	36
(14) Fall 14: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei A	38
(15) Fall 15: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei C	40
(16) Fall 16: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei C	42
(17) Fall 17: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei B.....	44
(18) Fall 18: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei B.....	46
2. Warenbewegung aus dem Ausland nach Deutschland.....	48
2.1 Ausländischer Lieferant, deutscher Zwischenhändler, Letzterwerber im Inland (Normalfälle)	48
(19) Fall 19: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei A.....	48
(20) Fall 20: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei C.....	50
(21) Fall 21: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei B.....	52
2.2 Ausländischer Lieferant, deutscher Zwischenhändler, Letzterwerber im Inland (ungewöhnliche Ausnahmefälle)	54
(22) Fall 22: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei A.....	54
(23) Fall 23: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei A.....	56
(24) Fall 24: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei C.....	58
(25) Fall 25: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei C.....	60

(26) Fall 26: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei B.....	62
(27) Fall 27: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei B.....	64
2.3 Ausländischer Lieferant, ausländischer Zwischenhändler, Letzterwerber im Inland (Normalfälle)	66
(28) Fall 28: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei A	66
(29) Fall 29: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei C	69
(30) Fall 30: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei B.....	71
2.4 Ausländischer Lieferant, ausländischer Zwischenhändler, Letzterwerber im Inland (ungewöhnliche Ausnahmefälle)	73
(31) Fall 31: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei A	73
(32) Fall 32: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei A	76
(33) Fall 33: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei C	78
(34) Fall 34: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei C	80
(35) Fall 35: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei B.....	82
(36) Fall 36: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei B.....	85
III. Fazit.....	87
Autorenprofile	88

I. Einleitung

Anlass für die vollständige Überarbeitung des Leitfadens ist die umfassende nationale gesetzliche Änderung der Vorschriften über das Reihengeschäft im Rahmen des Gesetzes zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Die Neuregelungen kommen zur Anwendung für Lieferungen, die nach dem 31.12.2019 ausgeführt werden. Das Reihengeschäft ist nunmehr in einer eigenen Ziffer zur Ortsregelung in § 3 Abs. 6a UStG geregelt. Der nationale Gesetzgeber ist dabei weiter als der europäische Gesetzgeber gegangen und hat versucht, alle wesentlichen Fallgestaltungen von grenzüberschreitenden Reihengeschäften einer gesetzlichen Regelung zuzuführen. Aus diesem Grunde enthält die Vorschrift auch Zuordnungsregelungen für die „bewegte“ Lieferung in Fällen mit Drittlandsbezug, d. h. der Ein- und Ausfuhr. Dieses Ziel ist für ein Exportland wie Deutschland wichtig und bringt der Praxis eine höhere Sicherheit. Wie einige der Beispielfälle (ab Fall 28) zeigen, kommt es aber gerade bei der Einfuhr weiterhin zu Konstellationen, in denen m. E. eine eindeutige Beurteilung (auch über den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 4b UStG) nicht möglich ist. Insoweit bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung hierzu eindeutige Aussagen trifft. Auch kann nicht ausgeschlossen werden, dass andere Mitgliedstaaten, die bei einer solchen Transaktion involviert sind, zu einem anderen Ergebnis kommen. Dies gilt beispielsweise für Sachverhalte, bei denen der Einfuhr eine innergemeinschaftliche Lieferung nachfolgt.

Auslöser für die nationale Neuregelung war die Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (nachfolgend nur „MwStSystRL“) im Rahmen der sog. Sofortmaßnahmen („Quick-Fixes“). Mit Art. 36a MwStSystRL wurde erstmalig eine europäische Regelung für grenzüberschreitende Reihengeschäfte geschaffen. Diese Regelung muss durch alle Mitgliedstaaten zum 01.01.2020 umgesetzt werden, sodass sie nachfolgend kurz dargestellt und erläutert wird.

„Art. 36a

(1) Werden dieselben Gegenstände nacheinander geliefert und werden diese Gegenstände aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat unmittelbar vom ersten Lieferer bis zum letzten Erwerber in der Reihe versandt oder befördert, so wird die Versendung oder Beförderung nur der Lieferung an den Zwischenhändler zugeschrieben.

(2) Abweichend von Absatz 1 wird die Versendung oder Beförderung nur der Lieferung von Gegenständen durch den Zwischenhändler zugeschrieben, wenn der Zwischenhändler seinem Lieferer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat, die ihm vom Mitgliedstaat, aus dem die Gegenstände versandt oder befördert werden, erteilt wurde.

(3) Für die Zwecke dieses Artikels bezeichnet der Ausdruck „Zwischenhändler“ einen Lieferer innerhalb der Reihe (mit Ausnahme des ersten Lieferers in der Reihe), der die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert.

(4) Dieser Artikel gilt nicht für Fälle nach Art. 14a."

Obwohl es im Ergebnis um die Frage geht, welche der in einem Reihengeschäft durchgeführten Lieferungen grenzüberschreitend und damit umsatzsteuerfrei ist, wird die Thematik – wie bislang auch in Deutschland – mittels einer Ortsregelung gelöst und nicht über eine Regelung zur Steuerfreiheit. Die harmonisierte Vorschrift findet nur auf den Warenverkehr **innerhalb** des Gemeinschaftsgebietes, d. h. auf sog. innergemeinschaftliche Reihengeschäfte, Anwendung.

Die Regelung findet nur Anwendung, wenn ein Zwischenhändler, der in Absatz 3 des Art. 36a der MwStSystRL definiert wird, den Warentransport **vornimmt oder veranlasst**. Anders als die englische Sprachfassung bringt die deutsche Gesetzesfassung der MwStSystRL dies leider nicht richtig zum Ausdruck, denn sie spricht fälschlicherweise von „auf seine Rechnung“ anstelle von „auf seine Veranlassung“. Im

Versendungsfall kommt es m. E. grundsätzlich darauf an, in wessen Namen die Auftragserteilung erfolgt.

Der europäische Gesetzgeber scheint davon auszugehen, dass Sachverhalte, bei denen entweder der erste Lieferant oder der Letztabnehmer in der Kette die Transportveranlassung trägt, sich stets über die allgemeinen Regelungen zweifelsfrei beurteilen lassen und insoweit kein weiterer Regelungsbedarf bestand. Wie die diesbezüglichen Diskussionen in der Vergangenheit gezeigt haben, ist dies m. E. nicht der Fall. Deshalb halte ich den vom deutschen Gesetzgeber eingeschlagenen Weg, eine möglichst umfassende Regelung zu schaffen, für richtig.

Absatz 1 der EU-Regelung ordnet an, dass die Lieferung an den Zwischenhändler als die bewegte Lieferung anzusehen ist. Sofern der Zwischenhändler jedoch seinem Vorlieferanten die ihm vom Abgangsmitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitteilt, ordnet Absatz 2 der EU-Regelung an, dass der Zwischenhändler die bewegte Lieferung ausführt. Dies führt im Ergebnis dazu, dass es in den Fällen zu einer Vereinfachung kommt, in denen Erstlieferant und Zwischenhändler in dem(selben) Mitgliedstaat ansässig sind, von dem aus die Ware (sog. Abgangsland) in ein anderes EU-Land (nachfolgend auch nur „Bestimmungsland“) befördert oder versendet wird.

Ausweichlich seines Absatzes 4 findet die harmonisierte Ortsregelung zum innergemeinschaftlichen Reihengeschäft keine Anwendung auf sog. Fernverkäufe aus Drittstaaten über elektronische Schnittstellen. Die Vorschrift über Fernverkäufe findet erst ab dem 01.01.2021 Anwendung.

Mit der europäischen Regelung zum Reihengeschäft geht eine weitere Neuregelung einher, nämlich, dass die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers eine zusätzliche Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung wird. Sie wird damit nach der Vorstellung des Gesetzgebers im Ergebnis zu einer materiellen Voraussetzung der Steuerfreiheit. Selbiges gilt für die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung.

Das Tätigwerden des europäischen und deutschen Gesetzgebers war wichtig, da hierdurch endlich zumindest für eine Vielzahl von Sachverhaltskonstellationen tatsächlich Rechtssicherheit eintritt.

Nachfolgend wird auch die neue deutsche Vorschrift (§ 3 Abs. 6a UStG) dargestellt. Sie findet Anwendung für Lieferungen im Reihengeschäft, die nach dem 31.12.2019 ausgeführt werden. Für davor liegende Zeiträume gelten die in Version 1 dieses Leitfadens dargestellten Überlegungen. Die deutsche Vorschrift für Reihengeschäfte lautet wie folgt:

„§ 3 Abs. 6a

(1) Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Liefergeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer (Reihengeschäft), so ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen.

(2) Wird der Gegenstand der Lieferung dabei durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen.

(3) Wird der Gegenstand der Lieferung durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen.

(4) Wird der Gegenstand der Lieferung durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist (Zwischenhändler), ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat.

(5) Gelangt der Gegenstand der Lieferung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates und verwendet der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die ihm vom Mitgliedstaat des

Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen.

(6) Gelangt der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis nach Satz 4 auszugehen, wenn der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder Steuernummer verwendet, die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde.

(7) Gelangt der Gegenstand der Lieferung vom Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis nach Satz 4 auszugehen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Namen des Zwischenhändlers oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung (Art. 18 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 09.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. L 269 vom 10.10.2013, S. 1) für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.“

Je nach Ausgestaltung des Sachverhalts und der Anzahl der im Reihengeschäft beteiligten Parteien kann es folglich zu einer großen Anzahl von Fallgestaltungen kommen, die in ihrer Gänze hier nicht dargestellt werden können. In diesem Leitfaden werden jedoch **36 Fallgestaltungen** mit drei beteiligten Unternehmern (jeweils A, B und C) dargestellt, bei denen zwischen verschiedenen Konstellationen von Beförderungsverantwortung und Übertragung der Verfügungsmacht (von A auf B und von B auf C) unterschieden wird. Ob und bejahendenfalls in welchen Fällen dem Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsmacht bei der nach der ab 01.01.2020 geltenden Rechtslage noch eine Bedeutung zukommt, wird sich zeigen.

Die nachfolgenden Darstellungen beschränken sich aus Vereinfachungsgründen auf Reihengeschäfte mit drei Beteiligten und beinhalten weder gebrochene Lieferwege noch innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte gem. § 25b UStG. Soweit sich aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges ergibt, wird davon ausgegangen, dass die Beteiligten unter der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des im Klammerzusatzes bezeichneten Landes tätig werden.

Die Lösungshinweise zu den Beispielfällen erfolgt jeweils auf Basis der deutschen Gesetzeslage. Im Anschluss folgt ein kurzer Abgleich mit dem europäischen Recht. Rechtsprechung und/oder eine Auffassung der Finanzverwaltung zu der neuen Rechtslage liegen aktuell noch nicht vor.

Wird in den nachfolgenden Praxisbeispielen von Transport gesprochen, handelt es sich hierbei um den Oberbegriff für die im Gesetz verwendeten Begriffe „Beförderung und Versendung“.

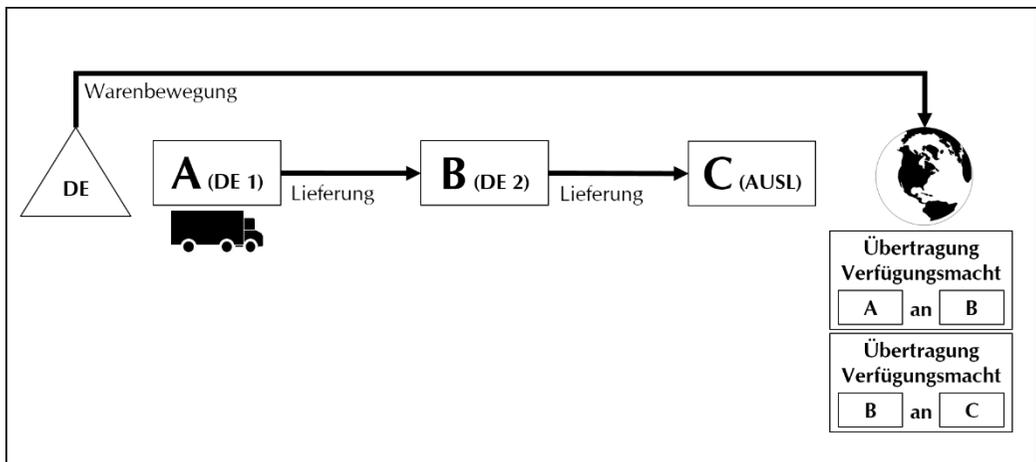
Das Vorliegen eines Zwischenhändlers sowie die Vornahme eines Transports erfordert eine Zurechnung gegenüber einer der am Leistungsaustausch beteiligten Parteien. Nachfolgend wird dieser Umstand auch mit Transportverantwortung umschrieben. Die Transportverantwortung trägt nach dem im Leitfaden zugrund gelegten Verständnis im Versandungsfall grundsätzlich die Person, die den Transportauftrag im eigenen Namen abschließt.

II. Praxisbeispiele

1. Warenbewegung von Deutschland ins Ausland

1.1 Deutscher Lieferant, deutscher Zwischenhändler, Letzterwerber im Ausland (Normalfälle)

(1) Fall 1: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei A



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei A. Die Verfügungsmacht geht sowohl von A auf B als auch von B auf C erst im Bestimmungsland (Ausland) über.

Lösunga) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Gem. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG liegt ein Reihengeschäft vor, da drei Beteiligte über denselben Gegenstand Liefergeschäfte abgeschlossen haben und der Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferanten, A, an den letzten Abnehmer, C, gelangt. Dabei wird auf Basis der gesetzlichen Neuregelung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG) die bewegte Lieferung von A ausgeführt. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG wird die Lieferung damit an dem Ort ausgeführt, an dem der Transport beginnt (Deutschland).

Unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen ist die Lieferung von A als innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG oder als Ausfuhrlieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 6 UStG umsatzsteuerbefreit.

Nachdem die Verwendung einer gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Bestimmungslandes durch den Abnehmer zur weiteren materiellen Voraussetzung für eine innergemeinschaftliche Lieferung erhoben wurde (vgl. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG), kann A im Ergebnis nur dann ohne deutsche Umsatzsteuer fakturieren, wenn sich B im Bestimmungsland für umsatzsteuerliche Zwecke hat registrieren lassen.

Bei der von B an C ausgeführten Lieferung handelt es sich um die ruhende Lieferung. Ihr Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG. Die Lieferung gilt folglich als dort ausgeführt, wo der Transport des Gegenstandes endet. Damit ist die Lieferung aus deutscher Sicht in Deutschland nicht umsatzsteuerbar. Ob es für die im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerbare und steuerpflichtige Lieferung an C zu einem Übergang der Steuerschuld kommt, hängt vom jeweiligen Mitgliedstaat ab (z. B. zu bejahen in Frankreich, zu verneinen in Österreich).

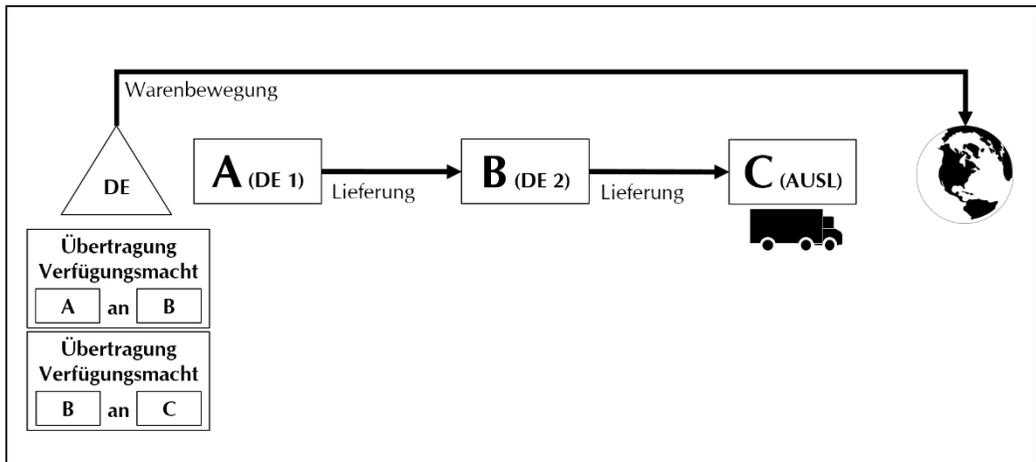
Gelangt die Ware ins Drittland, so richtet sich die Steuerbefreiung in der Lieferbeziehung zwischen A und B nach der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Absatz 4 UStG.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die „Transportverantwortung“ nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Es kommen damit die allgemeinen Regelungen zur Anwendung. Auch der europäische Gesetzgeber geht davon aus, dass, sofern die Transportverantwortung bei dem ersten Lieferanten liegt, die Beförderung grundsätzlich der ersten Lieferung zugeschrieben wird.

Sofern es in der Lieferkette gemeinsames Ziel der Beteiligten ist, sich im übrigen Gemeinschaftsgebiet für umsatzsteuerliche Zwecke nicht registrieren lassen zu müssen, sollte eine solche Konstellation vermieden werden. Dies kann dadurch erreicht werden, dass der Transport der Ware durch B veranlasst wird.

(2) Fall 2: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei C



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei C. Die Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand wird von A auf B und von B auf C in Deutschland (Abgangsland) übertragen.

Lösunga) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

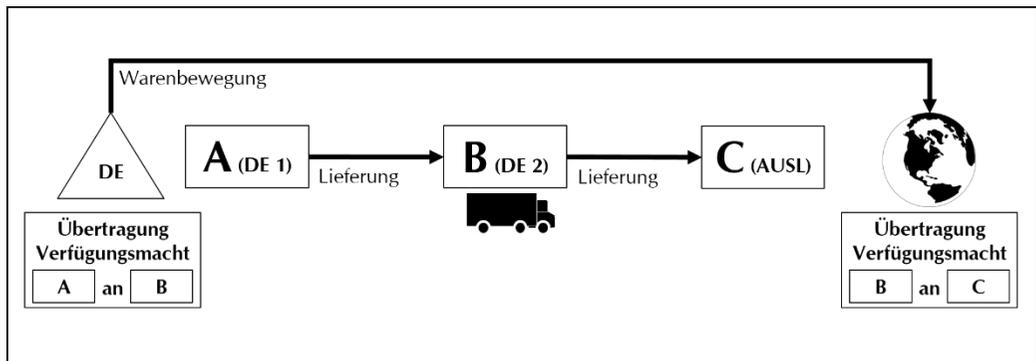
Es handelt sich um einen sogenannten Abholfall im Reihengeschäft, bei dem der Gegenstand durch den letzten Abnehmer befördert bzw. versendet (nachfolgend nur noch „transportiert“) wird. Somit erfolgt gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG die Zuordnung zur innergemeinschaftlichen Warenbewegung (nachfolgend „bewegte Lieferung“) im Verhältnis zwischen B und C. Damit kann B bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen an C umsatzsteuerfrei liefern.

A fakturiert seine Lieferung mit deutscher Umsatzsteuer. Diese Lösung ist u. E. praxisgerecht.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Auch der europäische Gesetzgeber geht davon aus, dass, sofern die Transportverantwortung beim letzten Abnehmer liegt, die bewegte Lieferung als an ihn ausgeführt gilt.

(3) Fall 3: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei B



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei B. Auf ihn wird die Verfügungsmacht im Abgangsmittgliedstaat (Deutschland) übertragen. Er überträgt seinerseits die Verfügungsmacht auf C, aber erst im Bestimmungsland (Ausland).

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Liegt die Transportverantwortung bei B als sog. Zwischenhändler, so führt die Grundregel des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die an den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung als die bewegte Lieferung anzusehen ist. Der Zwischenhändler kann jedoch diese Vermutungsregelung durch entsprechenden Nachweis widerlegen.

Gelangt der Gegenstand dabei von Deutschland in das übrige Gemeinschaftsgebiet, erfolgt der Nachweis im Sinne von § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dadurch, dass der Zwischenhändler B dem Vorlieferanten A bis zum Beginn des Transportes die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abgangslandes (Deutschland) mitteilt. Tut er dies, kann B unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen – abhängig vom Bestimmungsland – entweder die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung (vgl. § 3 Abs. 6a Satz 5 i. V. m. § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG) oder für die Ausfuhrlieferung (vgl. § 3 Abs. 6a Satz 6 i. V. m. § 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 6 UStG) in Anspruch nehmen.

Im vorliegenden Sachverhalt würde B davon Gebrauch machen. A würde sodann an B „ruhend“, d. h. umsatzsteuerpflichtig liefern. Die gesetzliche Neuregelung führt zu einer deutlichen Vereinfachung gegenüber der Rechtslage bis zum 31.12.2019.

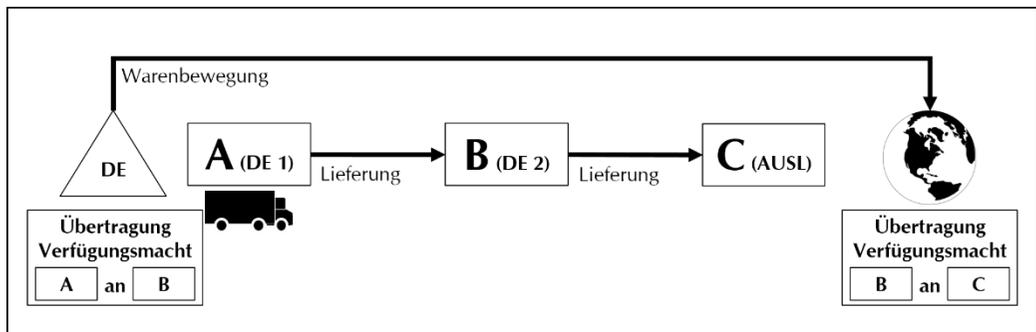
b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt zur Anwendung, da die Transportverantwortung bei B liegt und es sich bei ihm somit um den Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL handelt. Da B auch im Verhältnis zu A unter seiner deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt, wird die innergemeinschaftliche Warenbewegung der Lieferung von B an C zugeordnet. Die gesetzliche Regelung führt zu einem sachgerechten Ergebnis.

Art. 36a MwStSystRL trifft keine Regelung für eine etwaige Lieferung des B an C in das Drittland.

1.2 Deutscher Lieferant, deutscher Zwischenhändler, Letzterwerber im Ausland (ungewöhnliche Ausnahmefälle)

(4) Fall 4: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei A



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei A. Er überträgt die Verfügungsmacht jedoch bereits im Abgangsmitgliedstaat (Deutschland) auf B. B überträgt seinerseits die Verfügungsmacht auf den Letztabnehmer C erst im Bestimmungsland (Ausland).

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Auf Basis der gesetzlichen Neuregelung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG) wird die bewegte Lieferung von A ausgeführt. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG wird die Lieferung damit an dem Ort ausgeführt, an dem der Transport beginnt (Deutschland).

Unter den weiteren gesetzlich Voraussetzungen ist die Lieferung von A als innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG oder als Ausfuhrlieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 6 UStG umsatzsteuerbefreit.

Nachdem die Verwendung einer gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Bestimmungslandes durch den Abnehmer zur weiteren materiellen Voraussetzung für eine innergemeinschaftliche Lieferung erhoben wurde (vgl. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG), kann A im Ergebnis nur dann ohne deutsche Umsatzsteuer fakturieren, wenn sich B im Bestimmungsland für umsatzsteuerliche Zwecke hat registrieren lassen. Die gesetzliche Regelung führt damit nicht zu der gewünschten Vereinfachung.

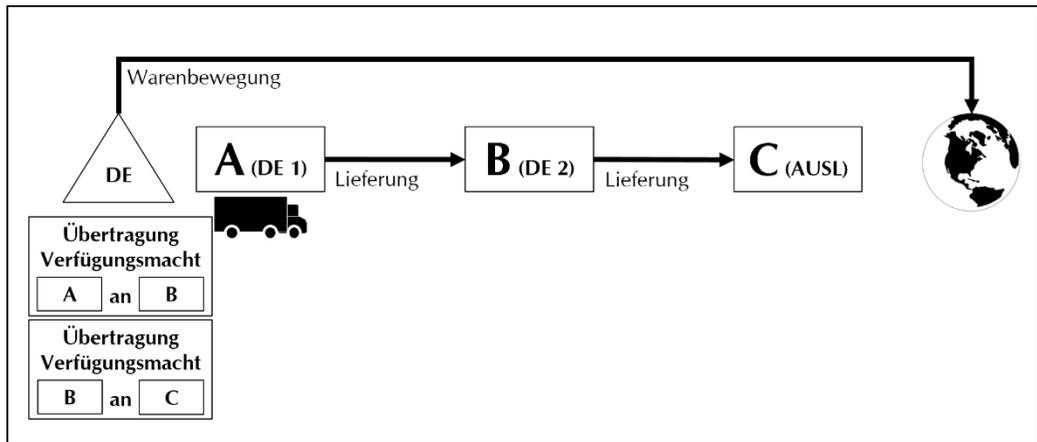
Gelangt die Ware ins Drittland, so richtet sich die Steuerbefreiung in der Lieferbeziehung zwischen A und B nach der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Absatz 4 UStG. Für die Steuerbefreiung ist es in dieser Konstellation unschädlich, dass es sich bei B um keinen ausländischen Abnehmer handelt.

Bei der von B an C ausgeführten Lieferung handelt es sich um die ruhende Lieferung. Ihr Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG. Die Lieferung gilt folglich als dort ausgeführt, wo der Transport des Gegenstandes endet. Damit ist die Lieferung aus deutscher Sicht in Deutschland nicht umsatzsteuerbar. Ob es für die im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerbare und steuerpflichtige Lieferung an C zu einem Übergang der Steuerschuld kommt, hängt vom jeweiligen Mitgliedstaat ab (z. B. zu bejahen in Frankreich, zu verneinen in Österreich).

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Auch der europäische Gesetzgeber geht davon aus, dass, sofern die Transportverantwortung bei dem ersten Lieferanten liegt, der Transport grundsätzlich der ersten Lieferung zugeschrieben wird. Die gesetzliche Regelung führt nicht zu der gewünschten Vereinfachung.

(5) Fall 5: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei A



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei A. Die Verfügungsmacht wird sowohl von A auf B als auch von B auf C jedoch bereits im Abgangsland der Ware (Deutschland) übertragen. Der Sachverhalt ist eher atypisch.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Auf Basis der gesetzlichen Neuregelung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG) wird die bewegte Lieferung von A ausgeführt. Es wird insoweit nicht mehr danach unterschieden, wann und wo die Verfügungsmacht auf die Parteien übertragen wird. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG wird die Lieferung von A damit an dem Ort ausgeführt, an dem der Transport beginnt (Deutschland). Unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen ist die Lieferung von A als innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG oder als Ausfuhrlieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 6 UStG umsatzsteuerbefreit.

Nachdem die Verwendung einer gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Bestimmungslandes durch den Abnehmer zur weiteren materiellen Voraussetzung für eine innergemeinschaftliche Lieferung erhoben wurde (vgl. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG), kann A im Ergebnis nur dann ohne deutsche Umsatzsteuer fakturieren, wenn

sich B im Bestimmungsland für umsatzsteuerliche Zwecke hat registrieren lassen. Die gesetzliche Regelung führt damit nicht zu der gewünschten Vereinfachung.

Gelangt die Ware ins Drittland, so richtet sich die Steuerbefreiung in der Lieferbeziehung zwischen A und B nach der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Absatz 4 UStG. Für die Steuerbefreiung ist es in dieser Konstellation unschädlich, dass es sich bei B um keinen ausländischen Abnehmer handelt.

Bei der von B an C ausgeführten Lieferung handelt es sich um die ruhende Lieferung. Ihr Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG. Die Lieferung gilt folglich als dort ausgeführt, wo der Transport des Gegenstandes endet. Damit ist die Lieferung aus deutscher Sicht in Deutschland nicht umsatzsteuerbar. Ob es für die im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerbare und steuerpflichtige Lieferung an C zu einem Übergang der Steuerschuld kommt, hängt vom jeweiligen Mitgliedstaat ab (z. B. zu bejahen in Frankreich, zu verneinen in Österreich).

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

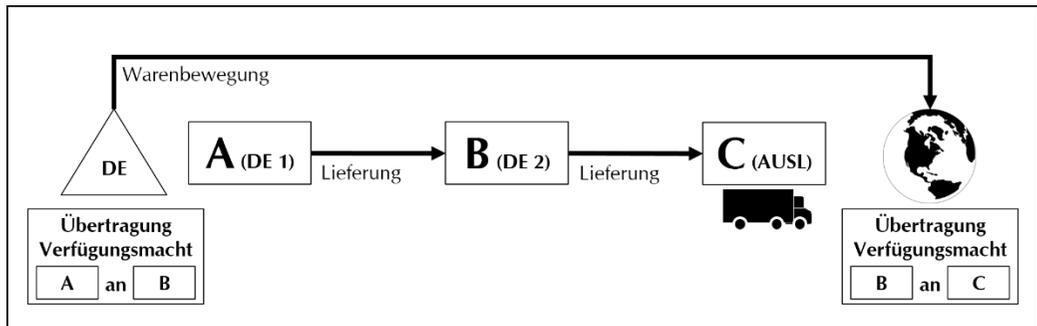
Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Auch der europäische Gesetzgeber geht davon aus, dass, sofern die Transportverantwortung bei dem ersten Lieferanten liegt, die Beförderung grundsätzlich der ersten Lieferung zugeschrieben wird. Ob dies im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des EuGH steht, bleibt abzuwarten.

Die gesetzliche Regelung führt nicht zu der gewünschten Vereinfachung.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Auch der europäische Gesetzgeber geht davon aus, dass, sofern die Transportverantwortung bei dem letzten Abnehmer liegt, der Transport der letzten Lieferung zugeschrieben wird. Ob dies im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des EuGH steht, bleibt abzuwarten.

(7) Fall 7: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei C



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei C. Trotz Besitzes der Ware soll die Verfügungsmacht von B auf ihn erst im Bestimmungsland (Ausland) übertragen werden. Auf B soll die Verfügungsmacht von A bereits im Abgangsmittgliedstaat (Deutschland) übergehen. Auch hierbei handelt es sich um einen eher atypischen Sachverhalt.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

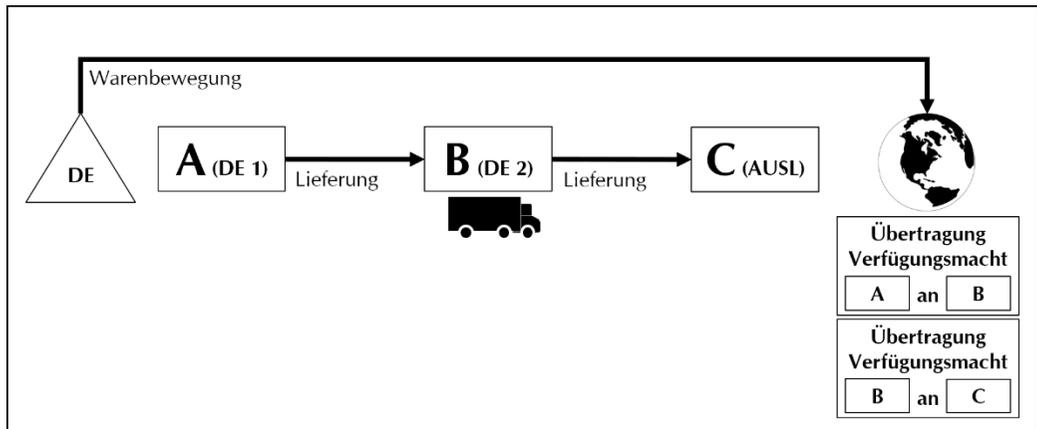
Es handelt sich um einen Abholfall im Reihengeschäft, bei dem der Gegenstand durch den letzten Abnehmer transportiert wird. Somit erfolgt gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG die Zuordnung zur innergemeinschaftlichen Warenbewegung im Verhältnis zwischen B und C. Damit kann B bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen an C im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder einer Ausfuhrlieferung umsatzsteuerfrei liefern. Im letztgenannten Fall gilt es insbesondere § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG zu beachten.

A fakturiert seine Lieferung mit deutscher Umsatzsteuer. Diese Lösung ist u. E. praxisgerecht.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Auch der europäische Gesetzgeber geht davon aus, dass, sofern die Transportverantwortung bei dem letzten Abnehmer liegt, der Transport der letzten Lieferung zugeschrieben wird.

(8) Fall 8: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei B



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei B. Allerdings trägt A Transportgefahr und Kosten. Die Verfügungsmacht geht sowohl von A auf B als auch von B auf C jeweils erst im Bestimmungsland über.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

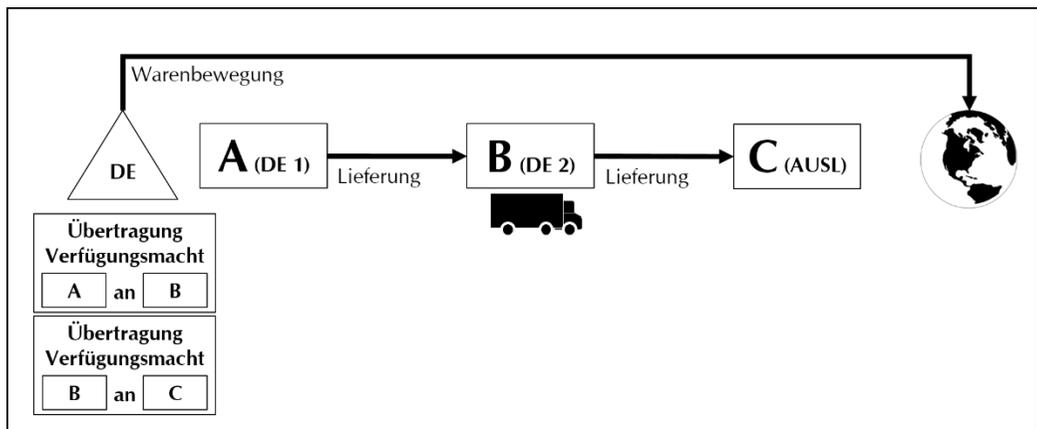
Aufgrund des Auseinanderfallens von Transportverantwortung und Transportrisiko ist es nicht eindeutig, ob B als Zwischenhändler angesehen werden kann. Bejahendenfalls wird über § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG die innergemeinschaftliche Warenbewegung der Lieferung von B an C zugeordnet, da B auch im Verhältnis zu A unter seiner deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt; bei Drittlandsbezug fände § 3 Abs. 6a Satz 6 UStG Anwendung.

A tätig in Deutschland gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG eine ruhende umsatzsteuerpflichtige Lieferung.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Es ist nicht eindeutig, ob Art. 36a MwStSystRL zur Anwendung kommt, da B zwar den Transportauftrag erteilt hat, A aber die Transportgefahr und die Kosten trägt, sodass nicht zweifelsfrei ist, ob B insoweit Zwischenhändler ist. Bejahendenfalls wird die innergemeinschaftliche Warenbewegung der Lieferung von B an C zugeschrieben da B auch im Verhältnis zu A unter seiner deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt. Damit führt die gesetzliche Neuregelung zu einer sachgerechten und besseren Lösung als in der Vergangenheit.

(9) Fall 9: DE1, DE2, AUSL – Transportverantwortung bei B



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei B. Die Verfügungsmacht wird von A auf B sowie von B auf C jedoch bereits im Abgangsmittgliedstaat (Deutschland) übertragen.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Liegt die Transportverantwortung bei B als sog. Zwischenhändler, so führt die Grundregel des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die an den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung als die bewegte Lieferung anzusehen ist. Der Zwischenhändler kann jedoch diese Vermutungsregelung widerlegen.

Gelangt der Gegenstand dabei von Deutschland in das Ausland, erfolgt der Nachweis dadurch, dass der Zwischenhändler B dem Vorlieferanten A die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abgangslandes (Deutschland) bis zum Beginn des Transportes mitteilt. Tut er dies, kann B unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen – abhängig vom Bestimmungsland – entweder die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung (vgl. § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG) oder für die Ausfuhrlieferung (vgl. § 4 Nr. 1

Buchst. a i. V. m. § 6 UStG) in Anspruch nehmen. In der Praxis wird dies regelmäßig der Fall sein.

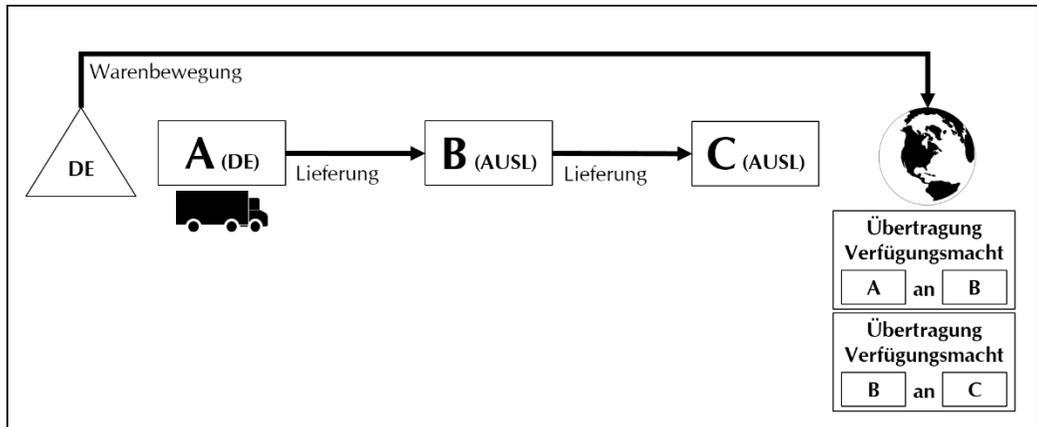
A liefert damit steuerpflichtig an B. Die Lösung ist praxisgerecht.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt zur Anwendung, da die Transportverantwortung bei B liegt und es sich bei ihm somit um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL handelt. Da B auch im Verhältnis zu A unter seiner deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt, wird die innergemeinschaftliche Warenbewegung der Lieferung von B an C zugeordnet.

1.3 Deutscher Lieferant, ausländischer Zwischenhändler, Letzterwerber im Ausland (Normalfälle)

(10) Fall 10: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei A



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei A. Die Übertragung der Verfügungsmacht von A auf den Erwerber B sowie von B auf C erfolgt jeweils erst im Bestimmungsland (Ausland).

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

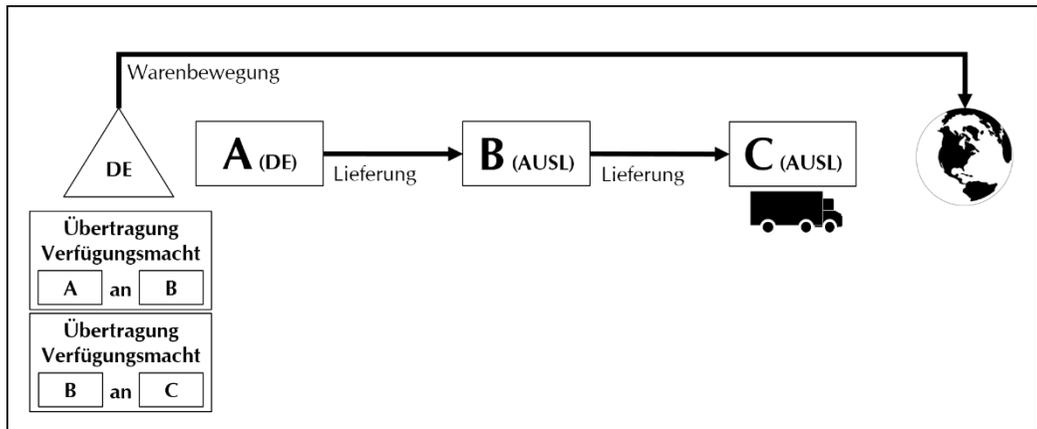
Auf Basis der gesetzlichen Neuregelung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG) wird die bewegte Lieferung von A ausgeführt. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG wird die Lieferung damit an dem Ort ausgeführt, an dem der Transport beginnt (Deutschland). Unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen ist die Lieferung von A als innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG oder als Ausfuhrlieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 6 UStG umsatzsteuerbefreit. Da es sich bei B um einen ausländischen Unternehmer handelt, verfügt er sachverhaltsgemäß auch über die notwendige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Bestimmungslandes, sodass A unter den weiteren Voraussetzungen umsatzsteuerbefreit liefern kann. Die gesetzliche Regelung führt zu der gewünschten Vereinfachung.

Die Lieferung des B ist im Inland nicht steuerbar.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung.

(11) Fall 11: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei C



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt beim Letzterwerber C. Die Verfügungsmacht wird sowohl auf B als auch auf C im Abgangsland der Ware (Deutschland) übertragen.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

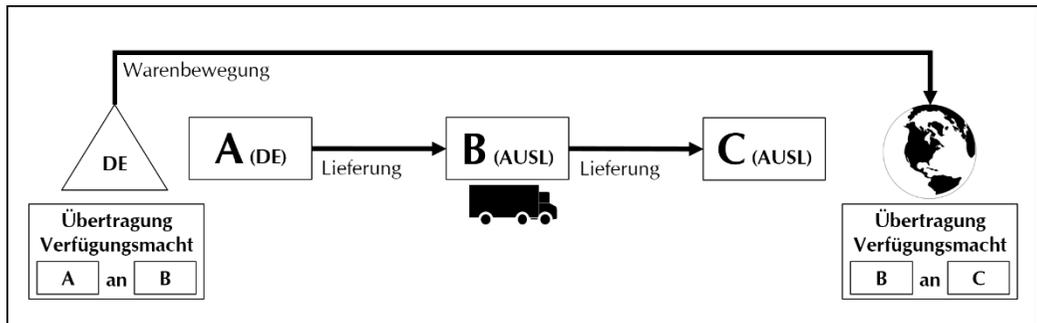
Im Abholfall erfolgt gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG die Zuordnung zur innergemeinschaftlichen Warenbewegung im Verhältnis zwischen B und C. Damit bestimmt sich der Ort für die Lieferung von B an C nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG und befindet sich in Deutschland. B muss sich folglich in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen. Unter den weiteren Voraussetzungen ist seine Lieferung an C umsatzsteuerfrei. Die Lösung ist nicht praxisgerecht und birgt insbesondere für A Risiken, wenn er das Vorliegen eines Reihengeschäfts nicht erkennt..

A muss seine Lieferung mit deutscher Umsatzsteuer fakturieren.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei B nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Diese aus Sicht von B regelmäßig ungünstige und für A nicht sofort erkennbare Lösung sollte deshalb in der Praxis möglichst vermieden werden.

(12) Fall 12: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei B



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei B. Dieser erhält die Verfügungsmacht bereits im Abgangsmitgliedstaat (Deutschland). Er überträgt die Verfügungsmacht an den Letzterwerber C erst im Bestimmungsland (Ausland).

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Liegt die Transportverantwortung bei B als sog. Zwischenhändler, so führt die Grundregel des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die an ihn ausgeführte Lieferung als die bewegte Lieferung anzusehen ist. Der Zwischenhändler kann jedoch diese Vermutungsregelung widerlegen. Sofern B nicht bereits in Deutschland registriert ist, wird er kein Interesse für eine derartige Registrierung und Widerlegung der „Vermutungsregelung“ haben. Bleibt es damit bei der Vermutungsregelung kann A an B bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen umsatzsteuerfrei liefern.

Die Lieferung von B an C ist als unbewegte Lieferung wegen § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland nicht umsatzsteuerbar. Die gesetzliche Regelung führt zu einem praxisgerechten Ergebnis.

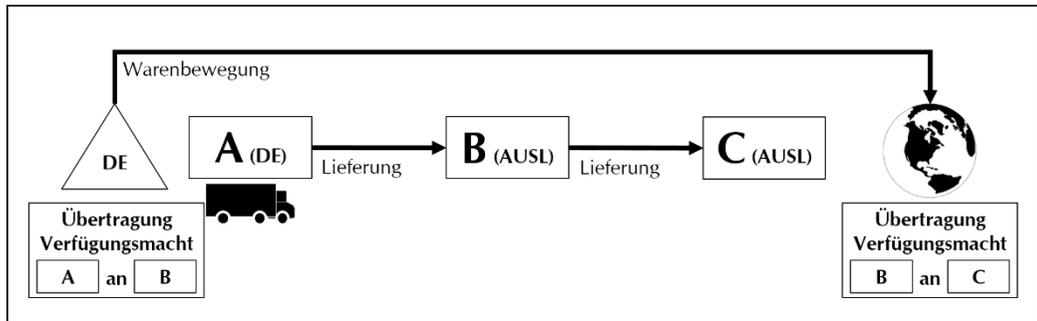
b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt zur Anwendung, da die Transportverantwortung bei B liegt und es sich bei ihm somit um den Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL handelt. Sofern B nicht bereits in Deutschland registriert ist, hat er regelmäßig kein Interesse, die bewegte Lieferung auszuführen. Deshalb wird er A keine deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitteilen (können), sodass A bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen umsatzsteuerbefreit liefern kann.

Die Anwendung der allgemeinen Regelungen führen somit zu einem sachgerechten Ergebnis.

1.4 Deutscher Lieferant, ausländischer Zwischenhändler, Letzterwerber im Ausland (ungewöhnliche Ausnahmefälle)

(13) Fall 13: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei A



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei A. Er überträgt die Verfügungsmacht an B jedoch bereits im Warenabgangsland (Deutschland). Die Verfügungsmacht von B auf den Letzterwerber C wird jedoch erst im Bestimmungsland (Ausland) übertragen.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

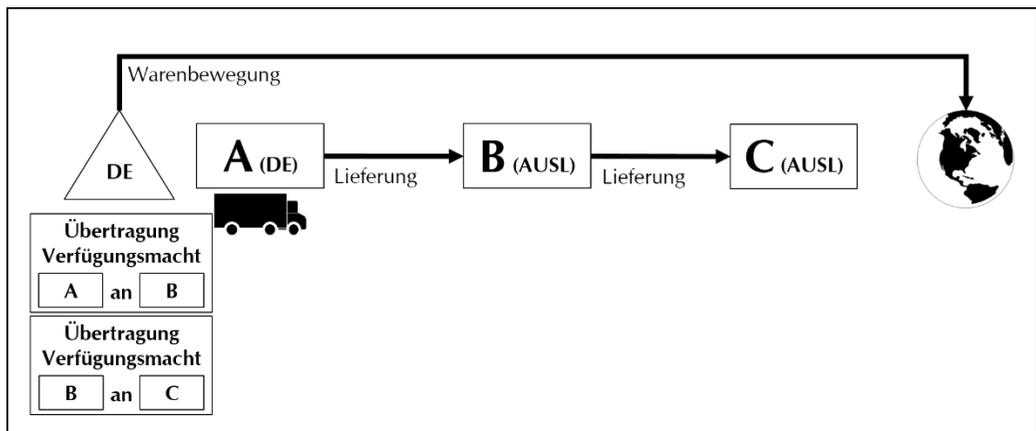
Auf Basis der gesetzlichen Neuregelung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG) wird die bewegte Lieferung von A ausgeführt. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG wird die Lieferung damit an dem Ort ausgeführt, an dem der Transport beginnt (Deutschland). Unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen ist die Lieferung von A als innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG oder als Ausfuhrlieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 6 UStG umsatzsteuerbefreit. Nachdem B sachverhaltsgemäß über eine gültige ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt, kann A unter den weiteren Voraussetzungen steuerbefreit liefern.

Die Lieferung von B an C ist wegen § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland nicht umsatzsteuerbar. Die gesetzliche Regelung führt zu der gewünschten Vereinfachung.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um den Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Auch nach dem europäischen Verständnis würde damit A die warenbewegte Lieferung ausführen, sodass der Sachverhalt praxisgerecht gelöst wird.

(14) Fall 14: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei A



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei A. Die Übertragung der Verfügungsmacht von A auf B und von B auf C erfolgt jedoch bereits im Warenabgangsland (Deutschland).

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Auf Basis der gesetzlichen Neuregelung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG) wird die bewegte Lieferung von A ausgeführt. Sie stellt nicht darauf ab, wann die Verfügungsmacht auf die in der Lieferkette Beteiligten übertragen wird. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG wird die Lieferung von A damit an dem Ort ausgeführt, an dem der Transport beginnt (Deutschland). Unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen ist die Lieferung von A als innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG oder als Ausfuhrlieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 6 UStG umsatzsteuerbefreit.

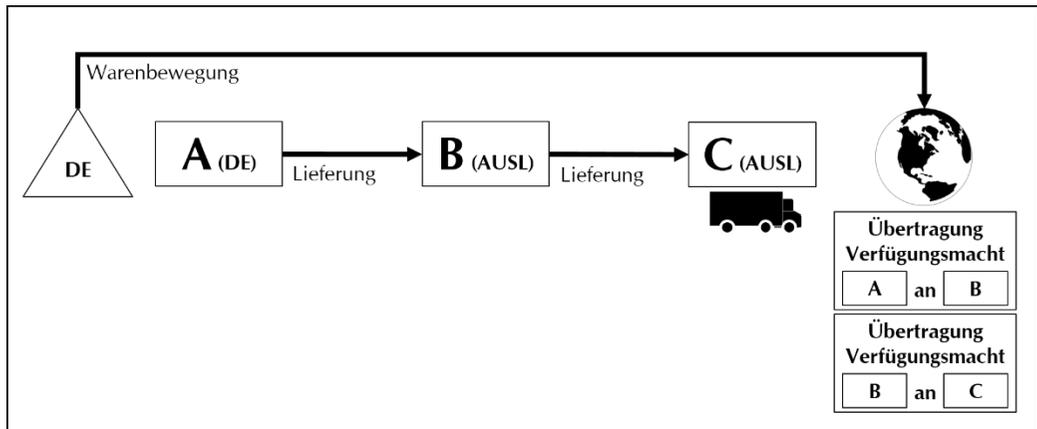
Die Lieferung von B an C ist wegen § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland nicht umsatzsteuerbar.

Die gesetzliche Regelung führt zu der gewünschten Vereinfachung. Sie ist damit praxisgerecht.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um den Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Diese sind in der geschilderten Konstellation, wenn die Verfügungsmacht auf C bereits im Abgangsmitgliedstaat übergeht nicht eindeutig.

(15) Fall 15: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei C



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei C. Obwohl es sich um einen Abholfall handelt, soll die Verfügungsmacht von B auf C (und auch von A auf B) erst im Bestimmungsland (Ausland) übertragen werden. Hierbei handelt es sich um einen eher atypischen Geschehensablauf.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

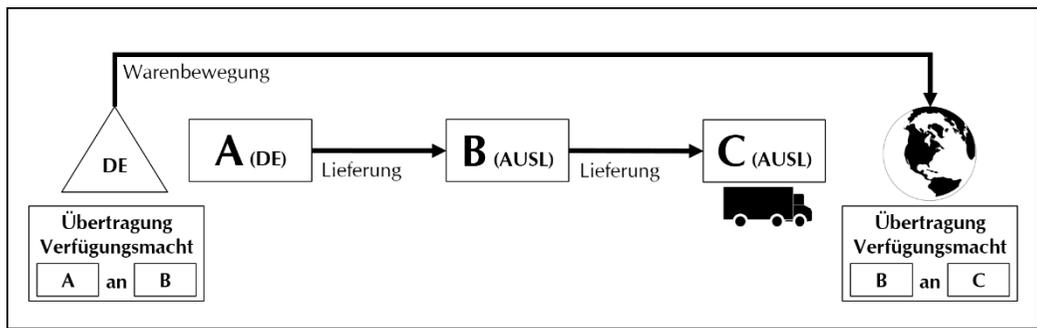
Es handelt sich um einen sogenannten Abholfall im Reihengeschäft, bei dem der Gegenstand durch den letzten Abnehmer transportiert wird. Somit erfolgt gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG die Zuordnung zur innergemeinschaftlichen Warenbewegung im Verhältnis zwischen B und C. Damit muss sich B im Inland registrieren lassen. Bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen ist die von ihm an C ausgeführte Lieferung entweder als innergemeinschaftliche Lieferung oder als Ausfuhrlieferung umsatzsteuerfrei. Diese Lösung erzeugt bei gesetzestreuem Verhalten für B einen hohen administrativen Aufwand ohne Mehreinnahmen im Abgangsland (Deutschland) und ist u. E. nicht praxisgerecht.

A führt eine im Inland umsatzsteuerpflichtige Lieferung aus, sodass er mit deutscher Umsatzsteuer zu fakturieren hat. Der Sachverhalt ist für A mit Risiken verbunden, da die Gefahr besteht, dass er das Reihengeschäft nicht erkennt und deshalb ohne Umsatzsteuer fakturiert.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um den Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Diese Fallkonstellation sollte möglichst vermieden werden.

(16) Fall 16: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei C



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei C. Obwohl es sich um einen Abholfall handelt, soll die Verfügungsmacht von B auf C erst im Bestimmungsland (Ausland) übertragen werden. Die Übergabe der Verfügungsmacht von A auf B erfolgt bereits im Warenabgangsland (Deutschland). Hierbei handelt es sich um einen eher atypischen Geschehensablauf.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

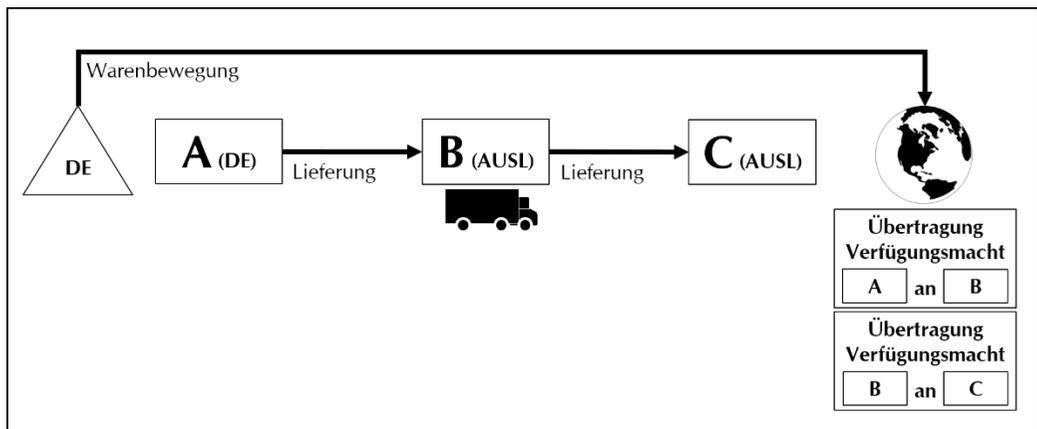
Es handelt sich um einen Abholfall im Reihengeschäft, bei dem der Gegenstand durch den letzten Abnehmer transportiert wird. Somit erfolgt gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG die Zuordnung zur innergemeinschaftlichen Warenbewegung im Verhältnis zwischen B und C. Damit muss sich B im Inland registrieren lassen. Bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen ist die von ihm an C ausgeführte Lieferung entweder als innergemeinschaftliche Lieferung oder als Ausfuhrlieferung umsatzsteuerfrei. Diese Lösung erzeugt bei gesetzestreuem Verhalten für B einen hohen administrativen Aufwand ohne Mehreinnahmen im Abgangsland (Deutschland) und ist u. E. nicht praxisgerecht.

A führt eine im Inland umsatzsteuerpflichtige Lieferung aus, sodass er mit deutscher Umsatzsteuer zu fakturieren hat. Der Sachverhalt ist für A mit Risiken verbunden, da die Gefahr besteht, dass er das Reihengeschäft nicht erkennt und deshalb ohne Umsatzsteuer fakturiert.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Diese sind in einer solchen Fallkonstellation nicht eindeutig.

(17) Fall 17: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei B



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt beim Ersterwerber B. Die Verfügungsmacht von A auf B wird jedoch ebenso wie die Verfügungsmacht von B auf C erst im Bestimmungsland (Ausland) übertragen. Hierbei handelt es sich um einen eher atypischen Geschehensablauf.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Liegt die Transportverantwortung bei B als sog. Zwischenhändler, so führt die Grundregel des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die an den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung als die bewegte Lieferung anzusehen ist. Der Zwischenhändler kann jedoch diese Vermutungsregelung widerlegen. Sofern B nicht bereits in Deutschland registriert ist, wird er kein Interesse für eine derartige Registrierung und Widerlegung der Vermutungsregelung haben. Bleibt es damit bei der Vermutungsregelung, kann damit A – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – an B und damit bewegt umsatzsteuerfrei liefern. Für die Bestimmung gem. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG, welche der beiden Lieferungen als bewegt gilt, ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht entscheidend, bei welchem der in der Lieferkette Beteiligten die Verfügungsmacht bei Grenzübertritt liegt.

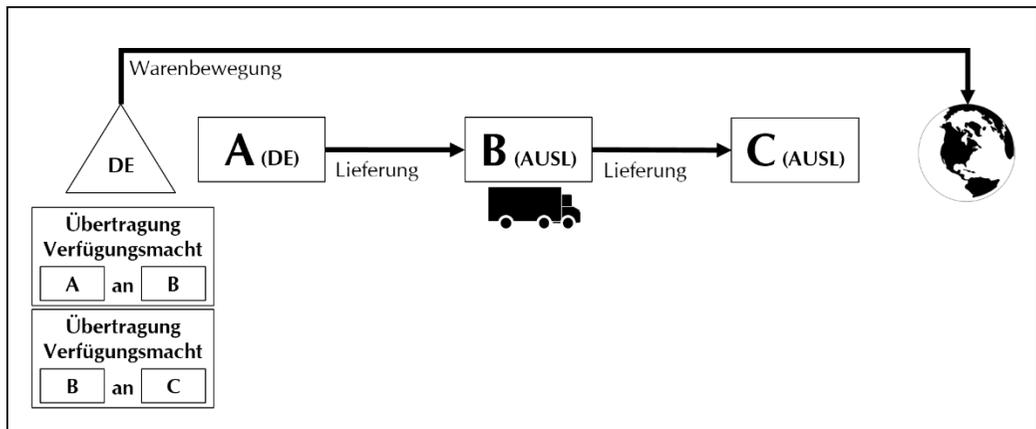
Die Lieferung von B an C ist wegen § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland nicht umsatzsteuerbar. Die gesetzliche Regelung führt zu einem praxisgerechten Ergebnis.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt zur Anwendung, da die Transportveranlassung bei B liegt und es sich bei ihm somit um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL handelt. Sofern B nicht bereits in Deutschland registriert ist, hat er regelmäßig kein Interesse, die bewegte Lieferung auszuführen. Deshalb wird er A keine deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitteilen (können), sodass A bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen gem. Art. 36a Abs. 1 MwStSystRL die umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bzw. Ausfuhrlieferung ausführen wird.

Handelt es sich bei dem Ausland um das übrige Gemeinschaftsgebiet, so tätigt B im Bestimmungsland einen innergemeinschaftlichen Erwerb sowie im Nachgang einen lokalen Umsatz an C.

(18) Fall 18: DE, AUSL1, AUSL2 – Transportverantwortung bei B



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei B. Die Verfügungsmacht wird an sämtliche Erwerber bereits im Abgangsland der Ware (Deutschland) übertragen. Hierbei handelt es sich um einen eher atypischen Geschehensablauf.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Liegt die Transportverantwortung bei B als sog. Zwischenhändler, so führt die Grundregel des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die an den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung als die bewegte Lieferung anzusehen ist. Der Zwischenhändler kann jedoch diese Vermutungsregelung widerlegen. Sofern B nicht bereits in Deutschland registriert ist, wird er kein Interesse für eine derartige Registrierung und Widerlegung der Vermutungsregelung haben. Bleibt es damit bei der Vermutungsregelung, kann damit A – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – an B und damit bewegt umsatzsteuerfrei liefern. Für die Bestimmung gem. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG, welche der beiden Lieferungen als bewegt gilt, ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht maßgeblich, bei welchem der in der Lieferkette Beteiligten die Verfügungsmacht bei Grenzübertritt liegt.

Die Lieferung von B an C ist wegen § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland nicht umsatzsteuerbar. Die gesetzliche Regelung führt zu einem praxisgerechten Ergebnis.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

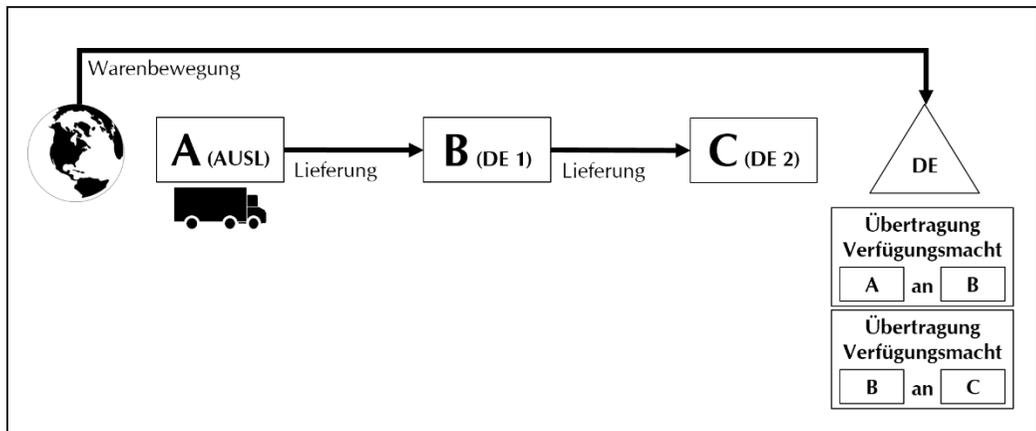
Art. 36a MwStSystRL kommt zur Anwendung, da die Transportveranlassung bei B liegt und es sich bei ihm somit um den Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL handelt. Sofern B nicht bereits in Deutschland registriert ist, hat er regelmäßig kein Interesse, die bewegte Lieferung auszuführen. Deshalb wird er A keine deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitteilen (können), sodass A bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen gem. Art. 36a Abs. 1 MwStSystRL die umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bzw. Ausfuhrlieferung ausführen wird.

Handelt es sich bei dem Ausland um übriges Gemeinschaftsgebiet, so tätigt B im Bestimmungsland einen innergemeinschaftlichen Erwerb sowie im Nachgang eine lokale Lieferung an C.

2. Warenbewegung aus dem Ausland nach Deutschland

2.1 Ausländischer Lieferant, deutscher Zwischenhändler, Letzterwerber im Inland (Normalfälle)

(19) Fall 19: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei A



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei A. Die Verfügungsmacht von A auf B und von B auf C wird jeweils erst im Bestimmungsland (Deutschland) übertragen. In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist B Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Gem. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG liegt ein Reihengeschäft vor, da drei Beteiligte über denselben Gegenstand Liefergeschäfte abgeschlossen haben und der Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferanten, A, an den letzten Abnehmer, C, gelangt. Da der Transport des Gegenstandes durch A erfolgt, wird auf Basis der gesetzlichen Neuregelung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG) die bewegte Lieferung von A ausgeführt. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG wird die bewegte Lieferung an dem Ort ausgeführt, an dem der Transport beginnt (Ausland) und ist somit im Inland nicht steuerbar.

Gelangt die Ware dabei aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach Deutschland, so tätigt B einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Gelangt die Ware hingegen aus dem Drittland in das Inland, ist auch entscheidend, wer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Nachdem dies sachverhaltsgemäß B ist, unterliegt die Einfuhr bei ihm gem. § 1 Abs. 4 UStG der Besteuerung.

Nachdem A die Ware transportiert, ist der Transport seiner Lieferung zuzuordnen, sodass sich der Ort seiner Lieferung im Drittland befindet. § 3 Abs. 8 UStG findet keine Anwendung.

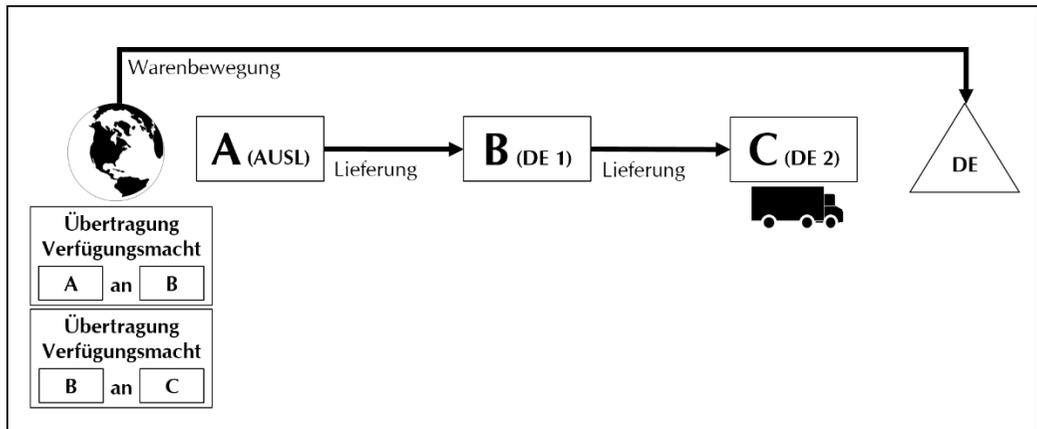
Bei der von B an C ausgeführten Lieferung handelt es sich um die ruhende Lieferung. Ihr Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG. Die Lieferung gilt folglich als dort ausgeführt, wo der Transport des Gegenstandes endet (Deutschland). § 4 Nr. 4b UStG sollte keine Anwendung finden. Damit ist die Lieferung in Deutschland umsatzsteuerpflichtig.

In der Praxis sollte darauf geachtet werden, dass eine Vertragsgestaltung gewählt wird, die den Vorsteuerabzug der Einfuhrumsatzsteuer durch B sicherstellt. Hier gilt es auch die Vereinbarungen mit C im Auge zu behalten.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um den Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Diese sollten dazu führen, dass A die warenbewegte Lieferung ausführt.

(20) Fall 20: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei C



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei C (sogenannter Abholfall). Die Verfügungsmacht wird dementsprechend bereits im Abgangsland der Ware (Ausland) von A auf B und von B auf C übertragen. In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist B Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Es handelt sich um einen Abholfall im Reihengeschäft, bei dem der Gegenstand durch den letzten Abnehmer transportiert wird. Somit erfolgt gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG die Zuordnung zur innergemeinschaftlichen Warenbewegung im Verhältnis zwischen B und C.

Der Ort der Lieferung von B befindet sich somit aus deutscher Sicht gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Ausland. Handelt es sich dabei um das übrige Gemeinschaftsgebiet, so würde B im übrigen Gemeinschaftsgebiet eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführen. B müsste sich damit vor Ort für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen. Die Verwendung einer deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer führt zu keiner anderen Lösung. Die Beurteilung richtet sich jedoch nach dem jeweiligen ausländischen Recht. C hätte im Inland einen innergemeinschaftlichen Erwerb mit Vorsteuerabzug zu erklären.

Diese Lösung erzeugt für B einen hohen bürokratischen Aufwand und ist nicht praxisgerecht.

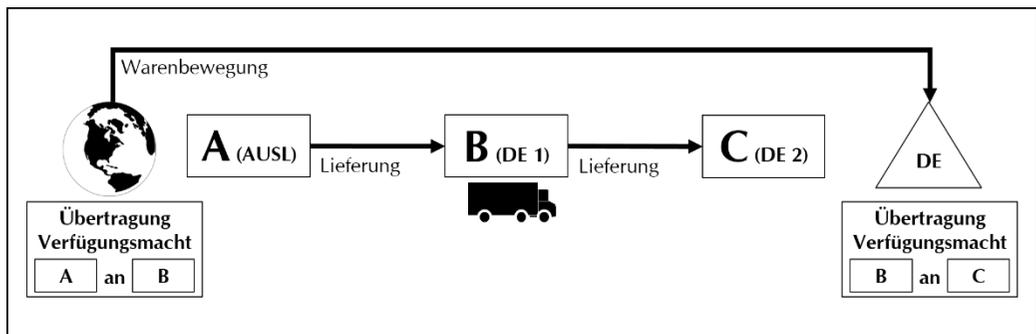
A tätig aus deutscher Sicht einen im Inland nicht steuerbaren Umsatz.

Liegt eine Einfuhr vor und ist B dabei (sachverhaltsgemäß) Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, verlagert sich der Ort seiner Lieferung an C gem. § 3 Abs. 8 UStG nach Deutschland, sodass diese als steuerpflichtige Inlandslieferung zu beurteilen ist. B tätig gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG eine steuerbare Einfuhr. Die Einfuhrumsatzsteuer kann er gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG in Abzug bringen. Diese Lösung ist u. E. praxisgerecht.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um den Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Diese sind nicht eindeutig. Sie sollten aber wohl zu dem selben Ergebnis wie nach der nationalen Regelung führen.

(21) Fall 21: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei B



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei B. A überträgt die Verfügungsmacht auf B im Abgangsland der Ware, B überträgt die Verfügungsmacht auf den Letzterwerber C erst im Bestimmungsland (Deutschland). In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist B Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Liegt die Transportverantwortung bei B als sog. Zwischenhändler, so führt die Grundregel des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die an ihn ausgeführte Lieferung als die bewegte Lieferung anzusehen ist. Der Zwischenhändler kann jedoch diese Vermutungsregelung widerlegen.

Gelangt die Ware aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland, führt die Regelung des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die bewegte Lieferung von A ausgeführt führt. Dies ist für die Beteiligten ein intersensgerechtes Ergebnis, da B sich regelmäßig nicht im Ausland registrieren will und für ihn die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs in seinem Ansässigkeitsstaat (Deutschland) am praktikabelsten ist.

Gelangt die Ware hingegen aus dem Drittland ins Inland, führt § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG dazu, dass ein ausreichender Nachweis für die Zuordnung der bewegten Lieferung im Verhältnis zwischen B und C vorliegt, wenn der Gegenstand im Namen

des B in das Inland eingeführt wird. Dies liegt sachverhaltsgemäß vor. Damit kommt die Vorschrift des § 3 Abs. 8 UStG zur Anwendung, sodass die Lieferung von B an C als im Inland ausgeführt gilt und damit steuerbar ist. Daneben tätigt B eine im Inland steuerbare Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG. Die Einfuhrumsatzsteuer kann er gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG in Abzug bringen. Diese Lösung ist u. E. praxisgerecht.

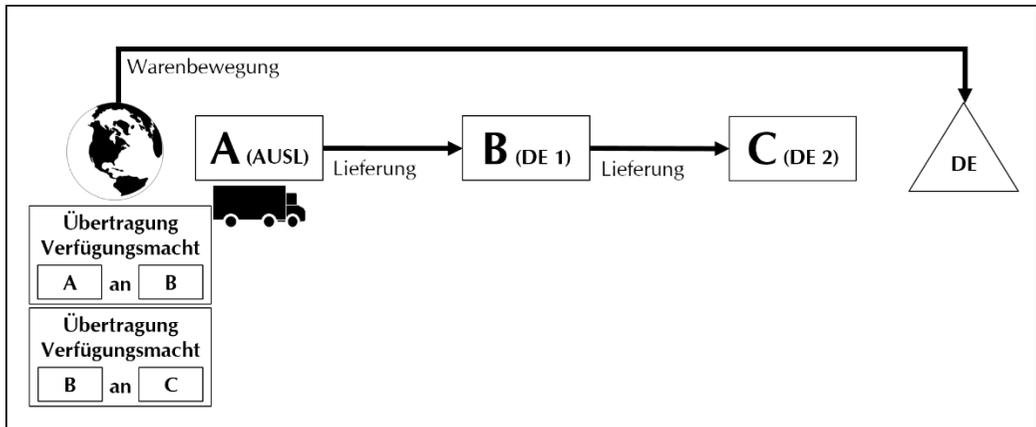
A tätigt insoweit an B eine im Inland nicht steuerbare Lieferung, deren Ort sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG berstimmt.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt zur Anwendung, da die Transportveranlassung bei B liegt und es sich bei ihm somit um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL handelt. Sofern B im Verhältnis zu A nicht unter einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abgangslandes auftreten wird, führt die gesetzliche Neuregelung des Art. 36a Abs. 1 MwStSystRL zu dem Ergebnis, dass die warenbewegte Lieferung von A an B ausgeführt wird. Die gesetzliche Neuregelung führt damit zu einem interessensgerechten Ergebnis. Sie enthält aber – anders als das nationale Recht – keine Regelung für die Einfuhr von Waren aus dem Drittlandsgebiet.

2.2 Ausländischer Lieferant, deutscher Zwischenhändler, Letzterwerber im Inland (ungewöhnliche Ausnahmefälle)

(22) Fall 22: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei A



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei A. Allerdings geht die Verfügungsmacht sowohl auf B als auch an C bereits im Abgangsland der Ware (Ausland). In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist B Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Der Transport des Gegenstandes erfolgt durch den ersten Lieferanten in der Lieferkette A, sodass auf Basis der gesetzlichen Neuregelung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG) die bewegte Lieferung von A ausgeführt wird. Für den deutschen Gesetzgeber ist dabei nicht entscheidend, wer an dem Gegenstand die Verfügungsmacht besitzt. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG wird die bewegte Lieferung an dem Ort ausgeführt, an dem der Transport beginnt (Ausland), sodass die Lieferung somit nicht im Inland steuerbar ist.

Gelangt die Ware dabei aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach Deutschland, so tätigt B einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb.

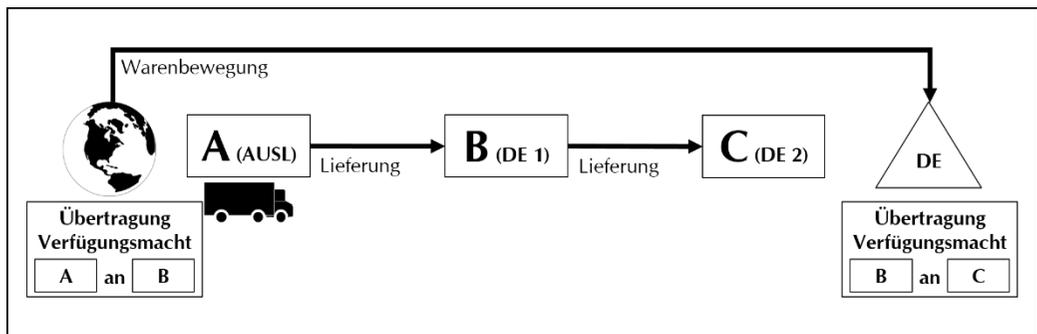
Gelangt die Ware hingegen aus dem Drittland in das Inland, ist entscheidend, wer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Nachdem dies sachverhaltsgemäß B ist, unterliegt die Einfuhr bei ihm gem. § 1 Abs. 4 UStG der Besteuerung. Damit verbleibt es bei der Nichtsteuerbarkeit der Lieferung von A.

Bei der von B an C ausgeführten Lieferung handelt es sich um die ruhende Lieferung. Ihr Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG. Die Lieferung gilt folglich als dort ausgeführt, wo der Transport des Gegenstandes endet. Damit ist die Lieferung in Deutschland umsatzsteuerpflichtig. § 3 Abs. 8 UStG sollte nicht zur Anwendung kommen, da die Vorschrift im Reihengeschäft wohl nur dann zur Anwendung kommt, wenn es sich um die bewegte Lieferung handelt. Die Beantwortung der Frage kann jedoch bei dieser Fallgestaltung dahingestellt bleiben, da in beiden Fällen der Ort der Lieferung sich im Inland befindet. Die von B geschuldete Einfuhrumsatzsteuer kann er unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG in Abzug bringen.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung, die nicht eindeutig sind.

(23) Fall 23: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei A



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei A. Er überträgt die Verfügungsmacht an B jedoch bereits am Abgangsland (Ausland). B überträgt die Verfügungsmacht an den Letzterwerber C im Bestimmungsland (Deutschland). In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist B Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Der Transport des Gegenstandes erfolgt durch den ersten Lieferanten in der Lieferkette A, sodass auf Basis der gesetzlichen Neuregelung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG) die bewegte Lieferung von A ausgeführt wird. Für den deutschen Gesetzgeber ist dabei nicht entscheidend, wer an dem Gegenstand die Verfügungsmacht besitzt. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG wird die bewegte Lieferung an dem Ort ausgeführt, an dem der Transport beginnt (Ausland), sodass die Lieferung somit nicht im Inland steuerbar ist.

Gelangt die Ware dabei aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach Deutschland, so tätigt B einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Gelangt die Ware hingegen aus dem Drittland in das Inland, ist auch entscheidend, wer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Nachdem dies sachverhaltsgemäß B ist, unterliegt die Einfuhr bei ihm gem. § 1 Abs. 4 UStG der Besteuerung.

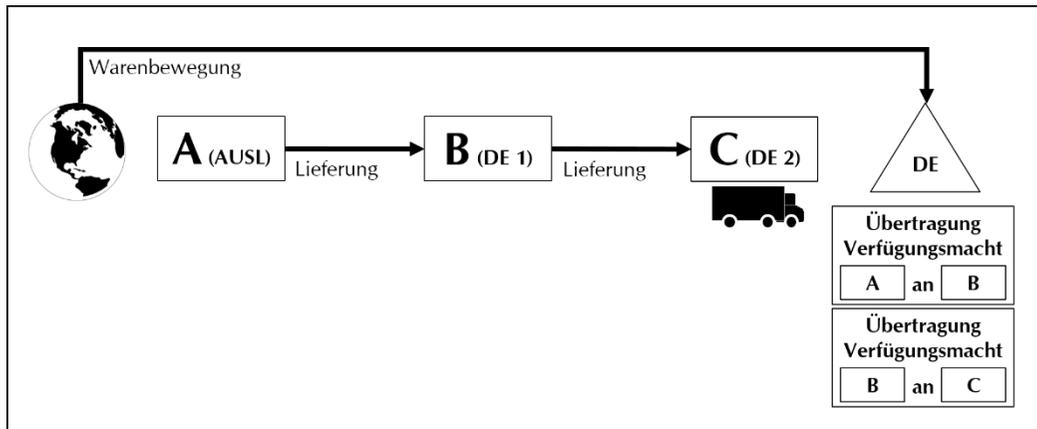
A führt die bewegte Lieferung aus, deren Ort sich im Drittland befindet.

Bei der von B an C ausgeführten Lieferung handelt es sich die ruhende Lieferung. Ihr Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG. Die Lieferung gilt folglich als dort ausgeführt, wo der Transport des Gegenstandes endet. Damit ist die Lieferung in Deutschland umsatzsteuerpflichtig. § 3 Abs. 8 UStG sollte nicht zur Anwendung kommen, da die Vorschrift im Reihengeschäft wohl nur für die bewegte Lieferung zur Anwendung kommen kann. Die Beantwortung der Frage kann jedoch bei dieser Fallgestaltung dahingestellt bleiben, da in beiden Fällen der Ort der Lieferung sich im Inland befindet. Die von B geschuldete Einfuhrumsatzsteuer kann er unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG in Abzug bringen, wenn er den Gegenstand für sein Unternehmen eingeführt hat und für besteuerte Umsätze verwendet.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Diese sind nicht eindeutig. Sie sollten aber wohl dazu führen, dass A die warenbewegte Lieferung ausführt.

(24) Fall 24: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei C



Sachverhalt

Es handelt sich um einen sogenannten Abholfall, bei dem die Transportverantwortung beim Letzterwerber C liegt. Die Verfügungsmacht wird jedoch sowohl von A auf B als auch von B auf C erst im Bestimmungsland (Deutschland) übertragen. In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist B Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Hierbei handelt es sich eher um einen atypischen Geschehensablauf.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Es handelt sich um einen Abholfall im Reihengeschäft, bei dem der Gegenstand durch den letzten Abnehmer transportiert wird. Somit erfolgt gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG die Zuordnung zur innergemeinschaftlichen Warenbewegung im Verhältnis zwischen B und C. Für den deutschen Gesetzgeber ist dabei nicht entscheidend, wer wie lange an dem Gegenstand die Verfügungsmacht besitzt.

Der Ort der Lieferung von B befindet sich somit aus deutscher Sicht gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Ausland. Handelt es sich dabei um das übrige Gemeinschaftsgebiet, so würde B im übrigen Gemeinschaftsgebiet eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführen. B müsste sich damit vor Ort für um-

satzsteuerliche Zwecke registrieren lassen. Die Verwendung einer deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer führt zu keiner anderen Lösung. Die Beurteilung richtet sich jedoch nach dem jeweiligen ausländischen Recht. C hätte im Inland einen innergemeinschaftlichen Erwerb mit Vorsteuerabzug zu erklären.

Diese Lösung erzeugt für B einen hohen bürokratischen Aufwand und ist nicht praxisgerecht

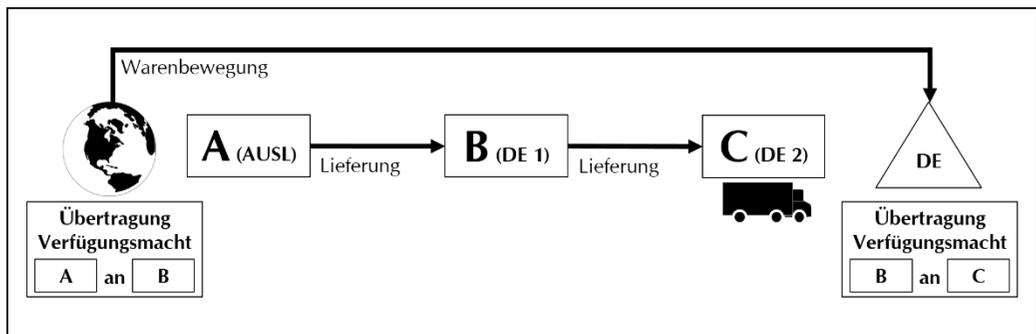
A tätigt aus deutscher Sicht einen im Inland nicht steuerbaren Umsatz.

Liegt eine **Einfuhr** vor und ist B dabei (sachverhaltsgemäß) Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, verlagert sich der Ort seiner – über § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG – bewegten Lieferung an C gem. § 3 Abs. 8 UStG nach Deutschland, sodass diese als steuerpflichtige Inlandslieferung zu beurteilen ist. B tätigt daneben gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG eine steuerbare Einfuhr. Die Einfuhrumsatzsteuer kann er gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG unter den allgemeinen Voraussetzungen in Abzug bringen.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Diese sind nicht eindeutig.

(25) Fall 25: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei C



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei C. Zwar geht die Verfügungsmacht an der Ware schon im Abgangsland von A auf B über, doch im Verhältnis zwischen B und C soll C erst am Bestimmungsort (Deutschland) über die Ware verfügen können. In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist B Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Hierbei handelt es sich eher um einen atypischen Geschehensablauf.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Es handelt sich um einen Abholfall im Reihengeschäft, bei dem der Gegenstand durch den letzten Abnehmer transportiert wird. Somit erfolgt gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG die Zuordnung zur innergemeinschaftlichen Warenbewegung im Verhältnis zwischen B und C. Für den deutschen Gesetzgeber ist dabei nicht entscheidend, wer wie lange an dem Gegenstand die Verfügungsmacht besitzt.

Der Ort der Lieferung von B befindet sich somit aus deutscher Sicht gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Ausland. Handelt es sich dabei um das übrige Gemeinschaftsgebiet, so würde B im übrigen Gemeinschaftsgebiet eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführen. B müsste sich damit vor Ort für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen. Die Verwendung einer deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer führt zu keiner anderen Lösung. Die Beurteilung

richtet sich jedoch nach dem jeweiligen ausländischen Recht. C hätte im Inland einen innergemeinschaftlichen Erwerb mit Vorsteuerabzug zu erklären.

Diese Lösung erzeugt für B einen hohen bürokratischen Aufwand und ist nicht praxisgerecht.

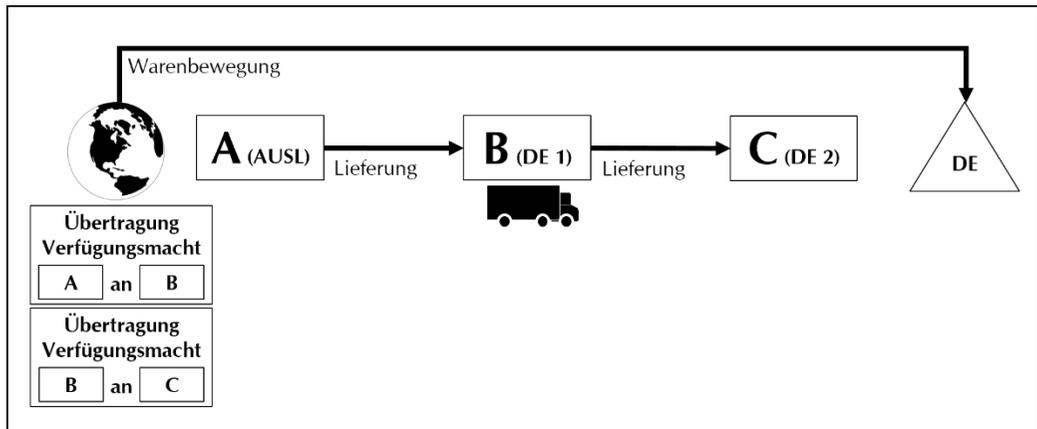
A tätigt aus deutscher Sicht einen im Inland nicht steuerbaren Umsatz.

Liegt eine **Einfuhr** vor und ist B dabei (sachverhaltsgemäß) Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, verlagert sich der Ort seiner – über § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG – bewegten Lieferung an C gem. § 3 Abs. 8 UStG nach Deutschland, sodass diese als steuerpflichtige Inlandslieferung zu beurteilen ist. B tätigt daneben gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG eine steuerbare Einfuhr. Die Einfuhrumsatzsteuer kann er gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG unter den allgemeinen Voraussetzungen in Abzug bringen.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Diese sind nicht eindeutig.

(26) Fall 26: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei B



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt beim Ersterwerber B. Die Verfügungsmacht an der Ware wird jedoch sowohl von A auf B als auch von B auf C bereits im Abgangsland der Ware (Ausland) übertragen. In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist B Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Liegt die Transportverantwortung bei B als sog. Zwischenhändler, so führt die Grundregel des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die an ihn ausgeführte Lieferung als die bewegte Lieferung anzusehen ist. Der Zwischenhändler kann jedoch diese Vermutungsregelung widerlegen.

Gelangt die Ware aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland, führt die Regelung des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die bewegte Lieferung von A ausgeführt führt. Dies ist für die Beteiligten ein interessensgerechtes Ergebnis, da B sich regelmäßig nicht im Ausland registrieren will und für ihn die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs in seinem Ansässigkeitsstaat (Deutschland) am praktikabelsten ist. Für den deutschen Gesetzgeber kommt es nicht darauf an, wer und wie lange die Verfügungsmacht an dem Gegenstand hat.

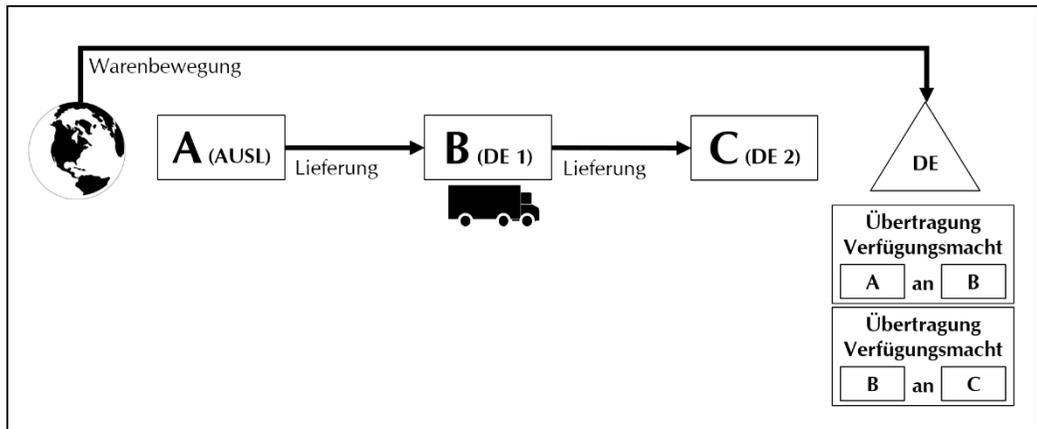
Gelangt die Ware hingegen aus dem **Drittland** ins Inland, führt § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG dazu, dass ein ausreichender Nachweis für die Zuordnung der bewegten Lieferung im Verhältnis zwischen B und C vorliegt, wenn der Gegenstand im Namen des B in das Inland eingeführt wird. Dies liegt sachverhaltsgemäß vor. Damit kommt die Vorschrift des § 3 Abs. 8 UStG zur Anwendung, sodass die Lieferung von B an C als im Inland ausgeführt gilt und damit steuerbar ist. Daneben tätigt B eine im Inland steuerbare Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG. Die Einfuhrumsatzsteuer kann er unter den allgemeinen Voraussetzungen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG in Abzug bringen. Diese Lösung ist u. E. praxisgerecht.

A tätigt insoweit an B eine im Inland nicht steuerbare Lieferung, deren Ort sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG bestimmt.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt zur Anwendung, da die Transportverantwortung bei B liegt und es sich bei ihm somit um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL handelt. Da B regelmäßig im Verhältnis zu A unter seiner deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftreten wird, führt die gesetzliche Neuregelung des Art. 36a Abs. 1 MwStSystRL zu dem Ergebnis, dass die warenbewegte Lieferung von A an B ausgeführt wird. Die gesetzliche Neuregelung führt damit zu einem interessensgerechten Ergebnis. Sie gilt aber nicht für die Einfuhr von Waren aus dem Drittlandsgebiet.

(27) Fall 27: AUSL, DE1, DE2 – Transportverantwortung bei B



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei dem Ersterwerber B. Die Übertragung der Verfügungsmacht erfolgt jedoch in sämtlichen Lieferbeziehungen (von A auf B und von B auf C) erst im Bestimmungsland (Deutschland). In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist B Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Hierbei handelt es sich um einen eher atypischen Geschehensablauf.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Liegt die Transportverantwortung bei B als sog. Zwischenhändler, so führt die Grundregel des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die an ihn ausgeführte Lieferung als die bewegte Lieferung anzusehen ist. Der Zwischenhändler kann jedoch diese Vermutungsregelung widerlegen.

Gelangt die Ware aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland, führt die Regelung des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die bewegte Lieferung von A ausgeführt führt. Dies ist für die Beteiligten ein interessensgerechtes Ergebnis, da B sich regelmäßig nicht im Ausland registrieren lassen will und für ihn die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs in seinem Ansässigkeitsstaat (Deutschland)

am praktikabelsten ist. Für den deutschen Gesetzgeber kommt es nicht darauf an, wer und wie lange die Verfügungsmacht an dem Gegenstand hat.

Gelangt die Ware hingegen aus dem **Drittland** ins Inland, führt § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG dazu, dass ein ausreichender Nachweis für die Zuordnung der bewegten Lieferung im Verhältnis zwischen B und C vorliegt, wenn der Gegenstand im Namen des B in das Inland eingeführt wird. Dies liegt sachverhaltsgemäß vor. Damit kommt im Verhältnis zwischen B und C die Vorschrift des § 3 Abs. 8 UStG zur Anwendung, sodass die Lieferung von B an C als im Inland ausgeführt gilt und damit steuerbar ist. Daneben tätigt B eine im Inland steuerbare Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG. Die Einfuhrumsatzsteuer kann er unter den allgemeinen Voraussetzungen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG in Abzug bringen. Diese Lösung ist u. E. praxisgerecht.

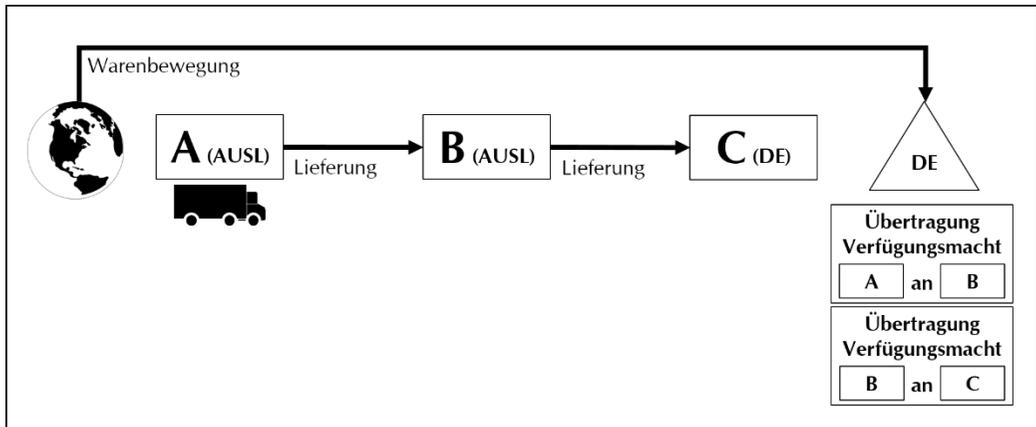
A tätigt insoweit an B eine im Inland nicht steuerbare Lieferung, deren Ort sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG berstimmt.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt zur Anwendung, da die Transportveranlassung bei B liegt und es sich bei ihm somit um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL handelt. Sofern B im Verhältnis zu A nicht unter einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abgangslandes auftreten sollte, führt die gesetzliche Neuregelung des Art. 36a Abs. 1 MwStSystRL zu dem Ergebnis, dass die warenbewegte Lieferung von A an B ausgeführt wird. Die gesetzliche Neuregelung führt damit zu einem interessensgerechten Ergebnis. Sie gilt aber nicht für die Einfuhr von Waren aus dem Drittlandsgebiet.

2.3 Ausländischer Lieferant, ausländischer Zwischenhändler, Letzterwerber im Inland (Normalfälle)

(28) Fall 28: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei A



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei dem Erstlieferanten A. Die Verfügungsmacht von A auf B und von B auf C soll jedoch erst im Bestimmungsland (Deutschland) übertragen werden. In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist C Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Der Transport des Gegenstandes erfolgt durch den ersten Lieferanten in der Lieferkette A, sodass auf Basis der gesetzlichen Neuregelung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG) die bewegte Lieferung von A ausgeführt wird. Für den deutschen Gesetzgeber ist dabei nicht entscheidend, wer an dem Gegenstand die Verfügungsmacht besitzt. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG wird die bewegte Lieferung an dem Ort ausgeführt, an dem der Transport beginnt (Ausland), sodass die Lieferung somit nicht im Inland steuerbar ist.

Gelangt die Ware dabei aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach Deutschland, so tätigt B in Deutschland einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Dies führt für ihn zu dem unschönen Ergebnis, dass er sich in Deutschland registrieren lassen muss. Zur alten Rechtslage, die noch nicht aufgehoben wurde, hat die Finanzverwaltung in Abschn. 3.14 Abs. 11 UStAE anerkannt, dass, wenn das Reihengeschäft in einem anderen Mitgliedstaat oder im Drittland anders als in Deutschland beurteilt wird, sich Deutschland an diese Beurteilung hält. Sollte also beispielsweise das Abgangsland die Lieferung von A als ruhende Lieferung beurteilen, müsste u. E. eine steuerfreie Fakturierung der Lieferung von B an C aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung zulässig sein.

Gelangt die Ware hingegen aus dem Drittland in das Inland, ist auch zu prüfen, wer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Nachdem dies sachverhaltsgemäß C ist, unterliegt die Einfuhr gem. § 1 Abs. 4 UStG bei ihm der Besteuerung. Nachdem A die Waren transportiert, ist die Warenbewegung seiner Lieferung zuzurechnen, sodass die Lieferung als im Drittland ausgeführt gilt. Im Verhältnis zwischen A und B liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 8 UStG eindeutig nicht vor.

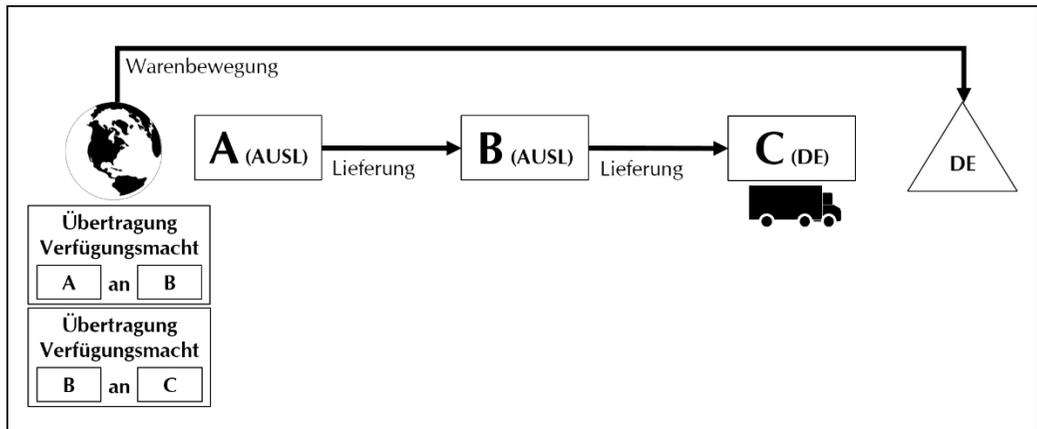
Bei der von B an C ausgeführten Lieferung handelt es sich damit um die ruhende Lieferung. Ihr Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG. Die Lieferung gilt folglich als dort ausgeführt, wo der Transport des Gegenstandes endet. Damit ist die Lieferung in Deutschland umsatzsteuerbar. Zumindest nach dem Wortlaut der Vorschrift des § 4 Nr. 4b UStG hängt die Steuerbefreiung davon ab, wann die Ware von C zum freien zoll- und steuerrechtlichen Verkehr abgefertigt wird. Geschieht dies erst am Bestimmungsort durch C, wäre die Lieferung objektiv umsatzsteuerfrei. Dies führt vom Grundsatz zu einer Registrierung des B in Deutschland oder zur Bestellung eines Fiskalvertreters. C wäre in Bezug auf die von ihm geschuldete Einfuhrumsatzsteuer zum Abzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG berechtigt.

Unklar ist die Rechtslage, wenn die Abfertigung zum freien Verkehr bereits bei Grenzübertritt erfolgt.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Diese sind nicht eindeutig. Diese Fallkonstellation sollte eher vermieden werden.

(29) Fall 29: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei C



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei C, es handelt sich um einen sogenannten Abholfall. Die Verfügungsmacht wird dementsprechend von A auf B und von B auf C bereits im Abgangsland der Ware (Ausland) übertragen. In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist C Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Es handelt sich um einen Abholfall im Reihengeschäft, bei dem der Gegenstand durch den letzten Abnehmer transportiert wird. Somit erfolgt gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG die Zuordnung zur innergemeinschaftlichen Warenbewegung im Verhältnis zwischen B und C. Für den deutschen Gesetzgeber ist dabei nicht entscheidend, wer wie lange an dem Gegenstand die Verfügungsmacht besitzt.

Der Ort der Lieferung von B befindet sich somit aus deutscher Sicht gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Ausland. Handelt es sich dabei um das übrige Gemeinschaftsgebiet, so würde B im übrigen Gemeinschaftsgebiet eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführen. Dies ist für ihn interessensgerecht, da er dort ansässig ist. C hätte im Inland einen innergemeinschaftlichen Erwerb mit Vorsteuerabzug zu erklären.

A tätigt aus deutscher Sicht einen im Inland nicht steuerbaren Umsatz.

Diese Lösung ist für alle Beteiligten interessensgerecht.

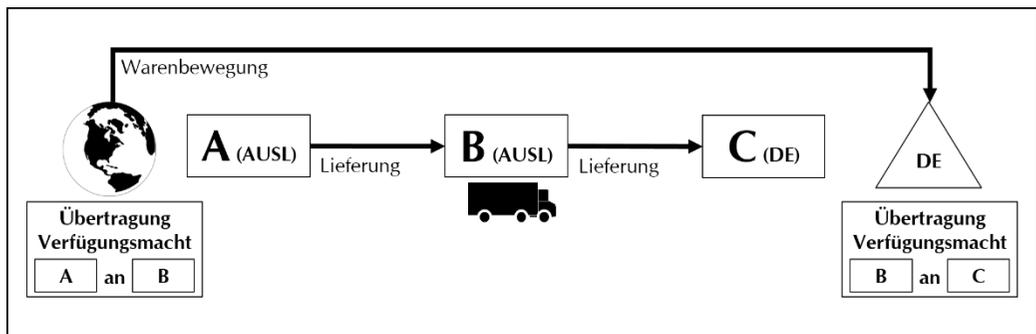
Liegt eine **Einfuhr** vor und ist C dabei (sachverhaltsgemäß) Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, unterliegt die Einfuhr gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG bei ihm der Umsatzbesteuerung. Nachdem C die Waren transportiert, wird die bewegte Lieferung gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG von B ausgeführt. Der Ort befindet sich somit im Drittland, sodass die Lieferung von B im Inland nicht steuerbar ist.

Selbiges gilt für die ruhende Lieferung des A.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung.

(30) Fall 30: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei B



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt beim ausländischen Zwischenhändler B. Die auf ihn bereits im Warenabgangsland von A übertragene Verfügungsmacht überträgt er seinerseits auf den Letzterwerber C erst im Bestimmungsland (Deutschland). In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist C Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Liegt die Transportverantwortung bei B als sog. Zwischenhändler, so führt die Grundregel des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die an ihn ausgeführte Lieferung als die bewegte Lieferung anzusehen ist. Der Zwischenhändler kann jedoch diese Vermutungsregelung widerlegen.

Gelangt die Ware aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland, führt die Regelung des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die bewegte Lieferung von A ausgeführt führt. Dies ist für die Beteiligten kein interessensgerechtes Ergebnis, da sich B dann als Ausländer im Inland registrieren lassen müsste. Deshalb wird er als Zwischenhändler ein Interesse haben, die Vermutungsregelung zu widerlegen.

Dies tut er durch Mitteilung/Verwendung seiner vom Abgangsmittgliedstaat erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber A bis zum Beginn des Transports. Damit ordnet er nach der im Abgangsmittgliedstaat korrespondierenden Vorschrift

des § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG seiner Lieferung den Transport zu, sodass sie die bewegte Lieferung in der Lieferkette wird und im Abgangsmitgliedstaat unter den dortigen Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Lieferung befreit ist. C tätigt im Inland einen innergemeinschaftlichen Erwerb. Die Lieferung von A an B ist ruhend und damit im Abgangsmitgliedstaat umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.

Gelangt die Ware hingegen aus dem **Drittland** ins Inland, stellt sich die Lage anders dar. Nach der Grundregelung des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG ist die an B ausgeführte Lieferung die bewegte Lieferung, sodass B ruhend, d. h. über § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG mit Lieferort in Deutschland, liefern würde. Damit B nichtsteuerbar (mit Lieferort im Drittland über § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) liefern würde, müsste er die bewegte Lieferung ausführen. Dies kann er nach § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG im Ergebnis, wenn er Schuldner der EUSt wird, was aber sachverhaltsgemäß nicht der Fall ist. Für diesen Fall führte die Vorschrift des § 3 Abs. 8 UStG aber dazu, dass sich der Ort seiner Lieferung in das Inland verlagern würde. D. h. lediglich, wenn B als Zwischenhändler auf andere Weise der Nachweis gelänge, dass seiner Lieferung der Transport zuzurechnen ist, könnte er (bewegt) mit Lieferort im Drittland liefern. Dies sollte m. E. möglich sein, wenn B die Transportverantwortung trägt. Fraglich ist, ob hierfür noch zusätzlich verlangt werden kann, dass die Verfügungsmacht bereits auf C übergegangen ist. Gelingt ihm der Nachweis nicht, liefert B ruhend, d. h. mit Lieferort in Deutschland. Insoweit stellen sich abermals die bereits in den Fällen zuvor geschilderten Fragen.

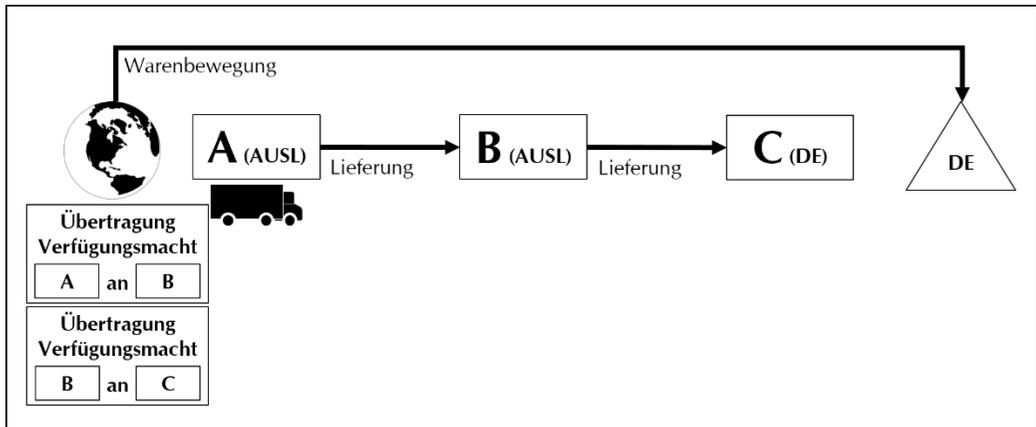
b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt zur Anwendung, da die Transportveranlassung bei B liegt und es sich bei ihm somit um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL handelt. Tritt B mit seiner ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abgangslandes auf, so führt die gesetzliche Neuregelung zu einer Vereinfachung, da sich B dann in Deutschland nicht registrieren lassen muss.

Für die Einfuhr kommt Art. 36a MwStSystRL nicht zur Anwendung.

2.4 Ausländischer Lieferant, ausländischer Zwischenhändler, Letzterwerber im Inland (ungewöhnliche Ausnahmefälle)

(31) Fall 31: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei A



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt beim Erstlieferanten A. Die Verfügungsmacht wird sowohl von A auf B als auch von B auf C jedoch bereits im Abgangsland der Ware (Ausland) übertragen. In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist C Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Der Transport des Gegenstandes erfolgt durch den ersten Lieferanten in der Lieferkette A, sodass auf Basis der gesetzlichen Neuregelung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG) die bewegte Lieferung von A ausgeführt wird. Für den deutschen Gesetzgeber ist dabei nicht entscheidend, wer an dem Gegenstand die Verfügungsmacht besitzt. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG wird die bewegte Lieferung an dem Ort ausgeführt, an dem der Transport beginnt (Ausland), sodass die Lieferung somit nicht im Inland steuerbar ist.

Gelangt die Ware dabei aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach Deutschland, so tätigt B in Deutschland einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb. Dies führt für ihn zu dem unschönen Ergebnis, dass er sich in Deutschland registrieren lassen muss. Seine Lieferung an C wäre damit ruhend und wegen § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland umsatzsteuerbar. Zur alten Rechtslage, die noch nicht aufgehoben wurde, hat die Finanzverwaltung in Abschn. 3.14 Abs. 11 UStAE anerkannt, dass, wenn das Reihengeschäft in einem anderen Mitgliedstaat oder im Drittland anders als in Deutschland beurteilt wird, sich Deutschland an diese Beurteilung hält. Sollte also beispielsweise das Abgangsland die Lieferung von A als ruhende Lieferung beurteilen, müsste u. E. eine steuerfreie Fakturierung der Lieferung von B an C aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung zulässig sein.

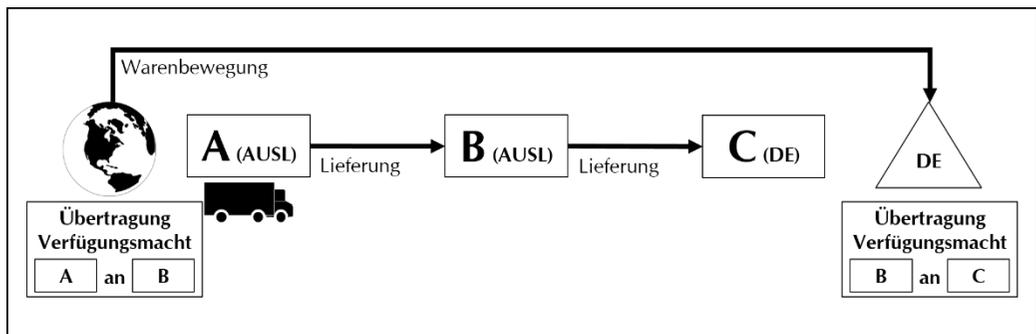
Gelangt die Ware hingegen aus dem Drittland in das Inland, ist auch zu prüfen, wer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Nachdem dies sachverhaltsgemäß C ist, unterliegt die Einfuhr gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG bei ihm der Umsatzbesteuerung. Nachdem A die Waren transportiert, führt A gemäß § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG die bewegte Lieferung aus. Ihr Ort befindet sich im Drittland (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). § 3 Abs. 8 UStG findet keine Anwendung.

Bei der von B an C ausgeführten Lieferung handelt es sich um die ruhende Lieferung. Ihr Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG. Die Lieferung gilt folglich als dort ausgeführt, wo der Transport des Gegenstandes endet. Damit ist die Lieferung in Deutschland umsatzsteuerbar. In Bezug auf die Anwendung von § 4 Nr. 4b UStG für die Lieferung des B sowie den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer bei C kann auf die Ausführungen zu Fall 28 verwiesen werden.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. Sollte C eine Rechnung mit EU-Umsatzsteuer und nicht eine über eine innergemeinschaftliche Lieferung erhalten, empfiehlt sich, vor Bezahlung der Rechnung im Ausland prüfen zu lassen, ob der Ausweis der ausländischen Umsatzsteuer zutreffend ist und zum Vorsteuerabzug berechtigt (was aus deutscher Sicht nicht zulässig wäre).

(32) Fall 32: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei A



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei dem Erstlieferanten A. Dieser überträgt jedoch die Verfügungsmacht an der Ware bereits im Abgangsland an den Zwischenerwerber B. Der Letzterwerber C erhält die Verfügungsmacht von B allerdings erst im Bestimmungsland (Deutschland). In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist C Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Der Transport des Gegenstandes erfolgt durch den ersten Lieferanten in der Lieferkette A, sodass auf Basis der gesetzlichen Neuregelung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG) die bewegte Lieferung von A ausgeführt wird. Für den deutschen Gesetzgeber ist dabei nicht entscheidend, wer an dem Gegenstand die Verfügungsmacht besitzt. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG wird die bewegte Lieferung an dem Ort ausgeführt, an dem der Transport beginnt (Ausland), sodass die Lieferung somit nicht im Inland steuerbar ist.

Gelangt die Ware dabei aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach Deutschland, so tätigt B in Deutschland einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb. Dies führt für ihn zu dem unschönen Ergebnis, dass er sich in Deutschland registrieren lassen muss. Seine Lieferung an C wäre damit ruhend und wegen § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland umsatzsteuerbar. Zur alten Rechtslage, die noch nicht aufgehoben wurde, hat die Finanzverwaltung in Abschn. 3.14 Abs. 11 UStAE

anerkannt, dass, wenn das Reihengeschäft in einem anderen Mitgliedstaat oder im Drittland anders als in Deutschland beurteilt wird, sich Deutschland an diese Beurteilung hält. Sollte also beispielsweise das Abgangsland die Lieferung von A als ruhende Lieferung beurteilen, müsste u. E. eine steuerfreie Fakturierung der Lieferung von B an C aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung zulässig sein.

Gelangt die Ware hingegen aus dem Drittland in das Inland, ist auch zu prüfen, wer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Nachdem dies sachverhaltsgemäß C ist, unterliegt die Einfuhr gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG bei ihm der Umsatzbesteuerung.

Nachdem A die Waren transportiert, führt A gemäß § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG die bewegte Lieferung aus. Ihr Ort befindet sich im Drittland (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). § 3 Abs. 8 UStG findet keine Anwendung.

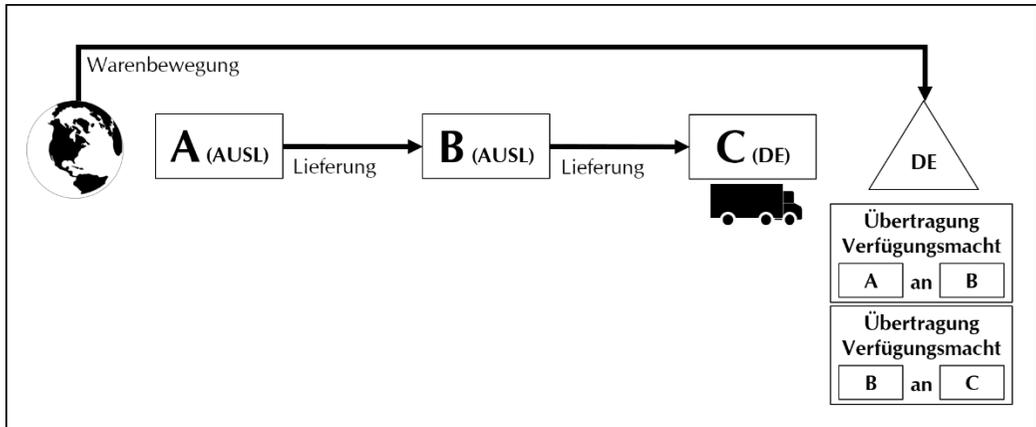
Bei der von B an C ausgeführten Lieferung handelt es sich um die ruhende Lieferung. Ihr Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG. Die Lieferung gilt folglich als dort ausgeführt, wo der Transport des Gegenstandes endet. In Bezug auf die Anwendung von § 4 Nr. 4b UStG für die Lieferung des B sowie den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer bei C kann auf die Ausführungen zu Fall 28 verwiesen werden.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung.

Sollte C eine Rechnung mit EU-Umsatzsteuer und nicht eine über eine innergemeinschaftliche Lieferung erhalten, empfiehlt sich, vor Bezahlung der Rechnung im Ausland prüfen zu lassen, ob der Ausweis der ausländischen Umsatzsteuer zutreffend ist und zum Vorsteuerabzug berechtigt (was aus deutscher Sicht nicht zulässig wäre).

(33) Fall 33: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei C



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei dem Letztabnehmer C, es handelt sich um einen sogenannten Abholfall. Die Verfügungsmacht wird jedoch sowohl von A auf B als auch von B auf C erst im Bestimmungsland übertragen. In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist C Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Es handelt sich um einen Abholfall im Reihengeschäft, bei dem der Gegenstand durch den letzten Abnehmer transportiert wird. Somit erfolgt gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG die Zuordnung zur innergemeinschaftlichen Warenbewegung im Verhältnis zwischen B und C. Für den deutschen Gesetzgeber ist dabei nicht entscheidend, wer wie lange an dem Gegenstand die Verfügungsmacht besitzt.

Der Ort der Lieferung von B befindet sich somit aus deutscher Sicht gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Ausland. Handelt es sich dabei um das übrige Gemeinschaftsgebiet, so würde B im übrigen Gemeinschaftsgebiet eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführen. Dies ist für ihn interessensgerecht, da

er dort ansässig ist. C hätte im Inland einen innergemeinschaftlichen Erwerb mit Vorsteuerabzug zu erklären.

A tätigt aus deutscher Sicht einen im Inland nicht steuerbaren Umsatz.

Diese Lösung ist für alle Beteiligten interessensgerecht.

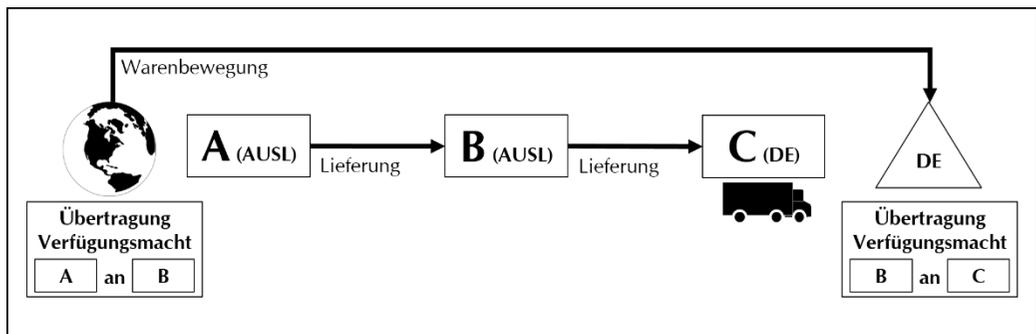
Liegt eine **Einfuhr** vor und ist C dabei (sachverhaltsgemäß) Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, so kommt es ebenfalls zu einer interessensgerechten Lösung. B liefert bewegt, sodass seine Lieferung über § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Drittland steuerbar ist. C tätigt die Einfuhr und kann die Einfuhrumsatzsteuer unter den allgemeinen Voraussetzungen in Abzug bringen, wenn man für diesen Fall die Fiktion der Ortsregelung auch für die Bestimmung des Zeitpunktes der Verschaffung der Verfügungsmacht ausdehnt.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung.

Bei Reihengeschäften mit Warenbewegungen aus dem Drittland (und Anmeldung der Einfuhr durch C) ist sie zwar nicht optimal, sollte aber zu keinen größeren praktischen Problemen führen.

(34) Fall 34: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei C



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei C, es handelt sich also um einen sogenannten Abholfall. Während die Verfügungsmacht an der Ware von A auf B aber schon im Abgangsland übertragen wird, erfolgt die Übertragung der Verfügungsmacht von B auf C jedoch erst im Bestimmungsland (Deutschland). In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist C Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Es handelt sich um einen Abholfall im Reihengeschäft, bei dem der Gegenstand durch den letzten Abnehmer transportiert wird. Somit erfolgt gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG die Zuordnung zur innergemeinschaftlichen Warenbewegung im Verhältnis zwischen B und C. Für den deutschen Gesetzgeber ist dabei nicht entscheidend, wer wie lange an dem Gegenstand die Verfügungsmacht besitzt.

Der Ort der Lieferung von B befindet sich somit aus deutscher Sicht gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Ausland. Handelt es sich dabei um das übrige Gemeinschaftsgebiet, so würde B im übrigen Gemeinschaftsgebiet eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführen. Dies ist für ihn interessensgerecht, da er dort ansässig ist. C hätte im Inland einen innergemeinschaftlichen Erwerb mit Vorsteuerabzug zu erklären.

A tätigt aus deutscher Sicht einen im Inland nicht steuerbaren Umsatz.

Diese Lösung ist für alle Beteiligten interessensgerecht.

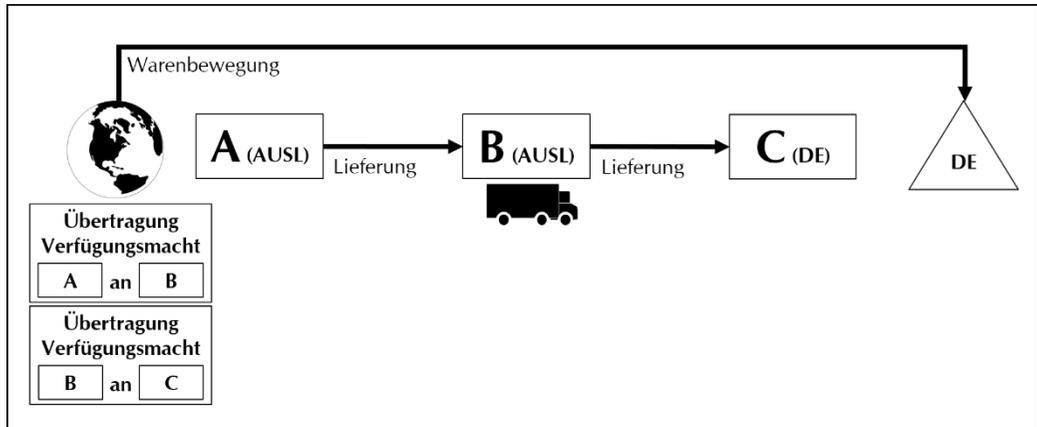
Liegt eine **Einfuhr** vor und ist C dabei (sachverhaltsgemäß) Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, so kommt es ebenfalls zu einer interessensgerechten Lösung. B liefert bewegt, sodass seine Lieferung über § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Drittland steuerbar ist. C tätigt die Einfuhr und kann die Einfuhrumsatzsteuer unter den allgemeinen Voraussetzungen in Abzug bringen. Nachdem C bereits nach den allgemeinen Grundsätzen die Verfügungsmacht an der Ware besitzt, kommt es nicht darauf an, ob die Fiktion der Ortsregelung auch für die Bestimmung des Zeitpunktes der Verschaffung der Verfügungsmacht ausgedehnt wird.

Diese Lösung entspricht u. E. sowohl bei innergemeinschaftlichen Warenbewegungen als auch bei Einfuhren den praktischen Bedürfnissen.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt nicht zur Anwendung, da die Transportverantwortung nicht bei B liegt, sodass es sich bei ihm nicht um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a MwStSystRL handelt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung.

(35) Fall 35: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei B



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei dem Zwischenerwerber B. Die Verfügungsmacht an der Ware wird jedoch sowohl von A auf B als auch von B auf C im Abgangsland (Ausland) übertragen. In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist C Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Liegt die Transportverantwortung bei B als sog. Zwischenhändler, so führt die Grundregel des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die an ihn ausgeführte Lieferung als die bewegte Lieferung anzusehen ist. Der Zwischenhändler kann jedoch diese Vermutungsregelung widerlegen.

Die Grundregelung ist vorliegend für die Beteiligten kein interessensgerechtes Ergebnis, da sich B dann als Ausländer im Inland registrieren lassen müsste. Deshalb wird er als Zwischenhändler ein Interesse haben, die Vermutungsregelung zu widerlegen.

Dies tut er durch Mitteilung/Verwendung seiner vom Abgangsmitgliedstaat erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Damit ordnet er nach der im Abgangsmitgliedstaat korrespondierenden Vorschrift des § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG seiner Lieferung den Transport zu, sodass sie die bewegte Lieferung in der Lieferkette wird und im Abgangsmitgliedstaat unter den dortigen Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Lieferung befreit ist. C tätigt im Inland einen innergemeinschaftlichen Erwerb. Die Lieferung von A an B ist ruhend und damit im Abgangsmitgliedstaat umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.

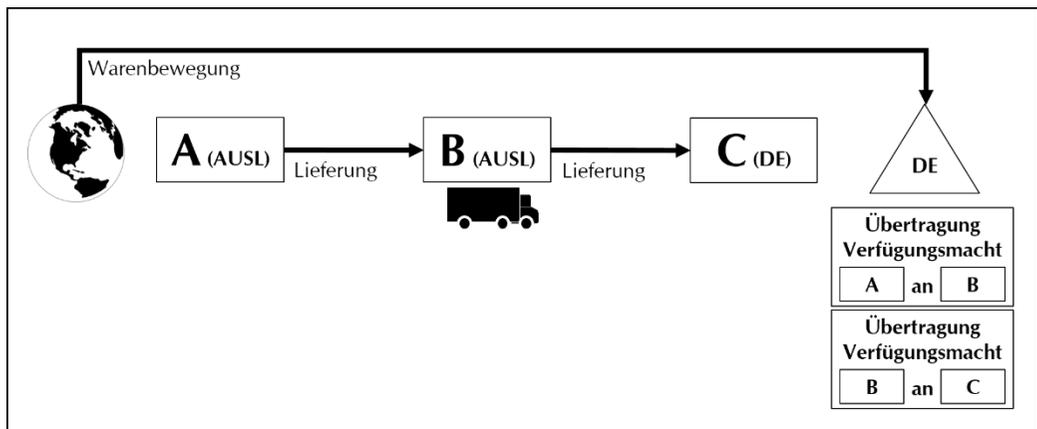
Gelangt die Ware hingegen aus dem **Drittland** ins Inland, stellt sich die Lage anders dar. Nach der Grundregelung des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG ist die an B ausgeführte Lieferung die bewegte Lieferung, sodass B ruhend, d. h. über § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG mit Lieferort in Deutschland, liefern würde. Damit B nichtsteuerbar (mit Lieferort im Drittland über § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) liefern würde, müsste er die bewegte Lieferung ausführen. Dies kann er nach § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG im Ergebnis, wenn er Schuldner der EUSt wird, was aber sachverhaltsgemäß nicht der Fall ist. Für diesen Fall führte die Vorschrift des § 3 Abs. 8 UStG im Übrigen aber dazu, dass sich der Ort seiner Lieferung in das Inland verlagern würde. D. h. lediglich, wenn B als Zwischenhändler auf andere Weise der Nachweis gelänge, dass seiner Lieferung der Transport zuzurechnen ist, könnte er (bewegt) mit Lieferort im Drittland liefern. Dies sollte m. E. möglich sein, wenn B – wie im Sachverhalt – die Ware transportiert. Fraglich ist, ob hierfür noch zusätzlich verlangt werden kann, dass die Verfügungsmacht bereits auf C übergegangen ist, was sachverhaltsgemäß nicht der Fall ist. Andernfalls liefert B ruhend, d. h. mit Lieferort in Deutschland. Insoweit stellen sich abermals die bereits in den Fällen zuvor geschilderten Fragen.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt zur Anwendung, da die Transportveranlassung bei B liegt und es sich bei ihm somit um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL handelt. Tritt B mit seiner ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abgangslandes auf, so führt die gesetzliche Neuregelung zu einer Vereinfachung, da sich B dann in Deutschland nicht registrieren lassen muss.

Für die Einfuhr kommt Art. 36a MwStSystRL nicht zur Anwendung.

(36) Fall 36: AUSL1, AUSL2, DE – Transportverantwortung bei B



Sachverhalt

Die Transportverantwortung liegt bei dem Ersterwerber B. Die Verfügungsmacht sowohl von A auf B als auch von B auf C wird jedoch erst im Bestimmungsland (Deutschland) übertragen. In jenen Fällen, in denen die Ware aus dem Drittland kommt, ist C Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung

a) Auffassung nach § 3 Abs. 6a UStG

Liegt die Transportverantwortung bei B als sog. Zwischenhändler, so führt die Grundregel des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG dazu, dass die an ihn ausgeführte Lieferung als die bewegte Lieferung anzusehen ist. Der Zwischenhändler kann jedoch diese Vermutungsregelung widerlegen.

Die Grundregelung ist vorliegend für die Beteiligten kein interessensgerechtes Ergebnis, da sich B dann als Ausländer im Inland registrieren lassen müsste. Deshalb wird er als Zwischenhändler ein Interesse haben, die Vermutungsregelung zu widerlegen.

Dies tut er durch Mitteilung/Verwendung seiner vom Abgangsmittelland erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Damit ordnet er nach der im Abgangsmittelland

gliedstaat korrespondierenden Vorschrift des § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG seiner Lieferung den Transport zu, sodass sie die bewegte Lieferung in der Lieferkette wird und im Abgangsmitgliedstaat unter den dortigen Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Lieferung befreit ist. C tätigt im Inland einen innergemeinschaftlichen Erwerb. Die Lieferung von A an B ist ruhend und damit im Abgangsmitgliedstaat umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.

Gelangt die Ware hingegen aus dem **Drittland** ins Inland, stellt sich die Lage anders dar. Nach der Grundregelung des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG ist die an B ausgeführte Lieferung die bewegte Lieferung, sodass B ruhend, d. h. über § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG mit Lieferort in Deutschland, liefern würde. Damit B nichtsteuerbar (mit Lieferort im Drittland über § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) liefern würde, müsste er die bewegte Lieferung ausführen. Dies kann er nach § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG im Ergebnis, wenn er Schuldner der EUSt wird, was aber sachverhaltsgemäß nicht der Fall ist. Für diesen Fall führte die Vorschrift des § 3 Abs. 8 UStG im Übrigen aber dazu, dass sich der Ort seiner Lieferung in das Inland verlagern würde. D. h. lediglich, wenn B als Zwischenhändler auf andere Weise der Nachweis gelänge, dass seiner Lieferung der Transport zuzurechnen ist, könnte er (bewegt) mit Lieferort im Drittland liefern. Dies sollte m. E. möglich sein, wenn B – wie im Sachverhalt – die Ware transportiert. Fraglich ist, ob hierfür noch zusätzlich verlangt werden kann, dass die Verfügungsmacht bereits auf C übergegangen ist, was sachverhaltsgemäß nicht der Fall ist. Andernfalls liefert B ruhend, d. h. mit Lieferort in Deutschland. Insoweit stellen sich abermals die bereits in den Fällen zuvor geschilderten Fragen.

b) Lösung nach Art. 36a MwStSystRL

Art. 36a MwStSystRL kommt zur Anwendung, da die Transportveranlassung bei B liegt und es sich bei ihm somit um einen Zwischenhändler im Sinne von Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL handelt. Tritt B mit seiner ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abgangslandes auf, so führt die gesetzliche Neuregelung zu einer Vereinfachung, da sich B dann in Deutschland nicht registrieren lassen muss.

Für die Einfuhr kommt Art. 36a MwStSystRL nicht zur Anwendung.

III. Fazit

Die vorgenannten Beispielfälle zeigen auf, dass die europäische Neuregelung durchaus in vielen Sachverhaltskonstellationen zu einer praktikablen Lösung führt und administrativen und finanziellen Mehraufwand vermeidet. Deshalb ist die gesetzliche (europäische) Regelung uneingeschränkt zu begrüßen, selbst wenn der ganz große Befreiungsschlag leider (noch) nicht gelungen ist. Ein Rückblick in Version 1 des Leitfadens zeigt, dass der von PSP verfolgte Ansatz noch weitere Fälle einer sachgerechten Lösung zugeführt hat.

Auch die über den europäischen Wortlaut hinausgehende deutsche Regelung des § 3 Abs. 6a UStG führt zu einer deutlichen Verbesserung gegenüber der alten Rechtslage.

Dennoch zeigen die Beispielfälle, dass es weiterhin eine Vielzahl von Sachverhaltskonstellationen gibt, die zu keiner Erleichterung in der Abwicklung führen und ohne praktikable Umsetzung durch die Finanzverwaltung auch zu Mehrbelastung mit Umsatzsteuer und/oder Registrierungspflichten führen. Dies gilt insbesondere für Warenbewegungen aus dem Drittland. Dem fachkundigen Berater wird damit die Arbeit insoweit so schnell noch nicht ausgehen.

Autorenprofil

Stefan Heinrichshofen



Stefan Heinrichshofen ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in den Bereichen:

- 1. Nationales und europäisches Umsatzsteuerrecht**
2. Forensische Tätigkeit vor den Finanzgerichten, dem Bundesfinanzhof und dem EuGH
3. Durchführung von Umsatzsteuer-Checks und Inhouse-Schulungen
4. Umsatzsteuerberatung in Konzern- und Holdingstrukturen
5. Verfahrensrechtliche Unterstützung z. B. bei verbindlichen Auskünften und Betriebsprüfungen

Stefan Heinrichshofen ist Partner der Kanzlei Peters, Schönberger & Partner mbB in München.