bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Kurzpräsentation zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Reihengeschäften

Sitzung des Außenwirtschaftsausschusses der IHK Südlicher Oberrhein

6. Oktober 2022

Winfried Ruh

Steuerberater

Fachberater für

Internationales Steuerrecht

Reihengeschäfte – Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Vorbemerkungen

- Reihengeschäfte **entsprechen häufig den wirtschaftlichen Verhältnissen** und sind von der **praktischen Abwicklung** her **vergleichsweise einfach.**
- Demgegenüber ist deren **umsatzsteuerliche Behandlung sehr kompliziert**. Dies führt in der Praxis häufig zu Fehlern in der Umsetzung, deren Korrektur oftmals mit einem erheblichen bürokratischen Aufwand verbunden ist.
- Die **Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte** ist in der Praxis **häufig nicht anwendbar**, was regelmäßig zu einer Registrierungspflicht im Ausland verbunden mit einer Abführungspflicht der nationalen Umsatzsteuer führt.
- Auch die Meldepflichten im Rahmen der **Zusammenfassenden Meldungen** und der **Intrahandelsstatistik** führten teilweise zu erheblichen Problemen.

Reihengeschäfte – Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Prüfschema zu Reihengeschäften

Prüfschema:

(1) Sind die Voraussetzungen eines Reihengeschäfts erfüllt?

(2) Falls ja, welche Lieferung ist die bewegte und welche die ruhende Lieferung?

(3) Wo befindet sich der Lieferort der bewegten und der ruhenden Lieferung?

(4) Welcher Lieferung kann ggf. die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen oder Ausfuhrlieferungen zugeordnet werden?

(5) Welche Lieferungen unterliegen der (ggf. ausländischen) Steuerpflicht mit der Folge einer Registrierungspflicht?

Reihengeschäfte – Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Voraussetzungen eines Reihengeschäfts

§ 3 Abs. 6a S. 1 UStG: Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn

- mehrere Unternehmer
- über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und
- der Gegenstand bei der Beförderung/Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer (A) an den letzten Unternehmer (C) gelangt

Quelle: Diese und die folgenden Grafiken in Anlehnung an *Salder/KLMZ* in BeckAkademie Seminare, Internationale Umsatzsteuer, 2020, S. 182 ff.

Reihengeschäfte – Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

(2) Bewegte und ruhende Lieferung – Grundsätze (einschl. Prüfschritt 4)

- Bei einem Reihengeschäft ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands, d.h. die Warenbewegung, **nur einer Lieferungen (= „bewegte“ Lieferung)** zuzuordnen.
- Die genaue Zuordnung der Beförderung bzw. Versendung zu einer der Lieferungen ist wichtig, da bei grenzüberschreitenden Warenbewegungen **nur für die bewegte Lieferung eine Steuerbefreiung** für Ausfuhrlieferungen oder innergemeinschaftliche Lieferungen in Betracht kommt **(vgl. Prüfungsschema Punkt 4).**
- Die **„bewegte Lieferung“** bestimmt sich danach, welcher Unternehmer den **Transportauftrag erteilt** (Versendungsfall) bzw. den Transport durchführt (Beförderungsfall).
- Bei allen anderen Lieferungen in der Kette liegt keine Beförderung oder Versendung vor = sog. **„ruhende Lieferung“** für die keine Inanspruchnahme der erwähnten Steuerbefreiungstatbestände möglich ist. Die ruhende Lieferung kann der Steuerpflicht im Ausland unterliegen, sofern die Sonderregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte nicht anwendbar ist **(vgl. Prüfungsschema Punkt 5)**.

Reihengeschäfte – Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

(2) Bewegte/ruhende Lieferung – Beförderung/Versand durch ersten Unternehmer

Veranlasst der **erste Unternehmer** in der Kette die Beförderung oder Versendung, ist ihm die Beförderungs- bzw. Versendungslieferung zuzuordnen.

<u>Beispiel:</u>
Unternehmer B bestellt bei Unternehmer A eine Maschine mit dem Auftrag, diese direkt an seinen Kunden C zu liefern. A befördert die Ware mit eigenem Fahrer bzw. gibt den Speditionsauftrag.

Reihengeschäfte – Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

(2) Bewegte/ruhende Lieferung – Beförderung/Versand durch letzten Unternehmer

Veranlasst der **letzte Unternehmer** in der Kette die Beförderung oder Versendung, ist ihm die Beförderung bzw. Versendungslieferung zuzuordnen.

<u>Beispiel:</u>
Unternehmer B bestellt bei Unternehmer A eine Maschine mit dem Auftrag, diese direkt an seinen Kunden C zu liefern. C holt die Ware mit eigenem Fahrer ab bzw. gibt den Speditionsauftrag.

Reihengeschäfte – Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

(2) Bewegte/ruhende Lieferung beim Zwischenhändler

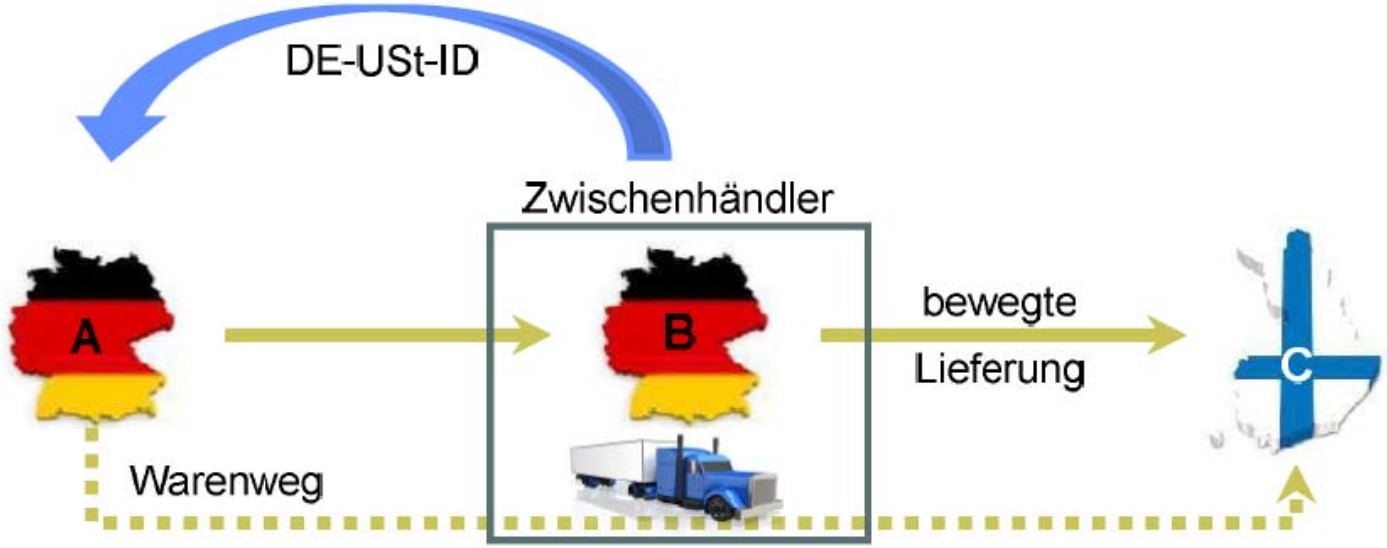
Veranlasst der **mittlere Unternehmer**, der innerhalb der Kette gedanklich sowohl Abnehmer als auch Lieferer ist, die Beförderung bzw. Versendung, so wird grundsätzlich die **Lieferung an den Zwischenhändler als bewegte Lieferung** angesehen.

Reihengeschäfte – Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

(2) Bewegte/Ruhende Lieferung beim Zwischenhändler

Alternative Zuordnung der bewegten Lieferung zur Folgelieferung durch Verwendung einer **USt-ID-Nummer des EU-Staats in dem die Beförderung beginnt** und durch Vereinbarungen mit dem Vorlieferanten, dass Zwischenhändler Gefahr/Kosten der Beförderung übernimmt.



Reihengeschäfte – Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

(2) Bewegte/Ruhende Lieferung – Unterschiede in der EU

Trotz einer grundsätzlich EU-einheitlichen Vorgabe zwischen den Mitgliedstaaten bestehen Unterschiede bei der Identifizierung der bewegten bzw. ruhenden Lieferung.

Die gilt insbesondere für den Fall, dass der **mittlere Unternehmer (Zwischenhändler)** den Transport veranlasst:

- **Deutsche Sicht** arbeitet mit der o.g. widerlegbaren gesetzlichen Vermutung, dass die Lieferung an den Zwischenhändler als bewegte Lieferung angesehen wird.
- Innerhalb der **EU** gibt es hierzu **unterschiedlichen Beurteilungen.**
- Für die korrekte Umsetzung ist somit zwingend die Prüfung des **jeweiligen ausländischen Rechts** notwendig.

Praxishinweis: Für diese Fälle sieht der **Umsatzsteuer-Anwendungserlass** in Tz. 3.14 Abs. 10 erfreulicherweise vor, dass es aus deutscher Sicht **nicht zu beanstanden ist**, wenn aufgrund einer abweichenden Rechtslage in einem anderen Mitgliedstaat ausnahmsweise einer anderen Zuordnung der Beförderungs- bzw. Versendungslieferung gefolgt wird.

Reihengeschäfte – Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

(3) Lieferort der bewegten und ruhenden Lieferung

„Bewegte Lieferung“:

- Lieferort dort, wo die Beförderung / Versendung beginnt (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG)
- Ausnahme: Lieferort im Inland, wenn
  - Gegenstand aus dem Drittland ins Inland befördert / versendet wird
  - Lieferer / Beauftragter des Lieferers Schuldner der EUSt ist (§ 3 Abs. 8 UStG)

„Ruhende Lieferung“:

- 1. Variante – „ruhende“ **vor** der „bewegten“ Lieferung
  - Lieferort dort, wo die Beförderung / Versendung beginnt (§ 3 Abs. 7 Nr. 1 UStG)
- 2. Variante – „ruhende“ **nach** der „bewegten“ Lieferung
  - Lieferort dort, wo Beförderung / Versendung endet (§ 3 Abs. 7 Nr. 2 UStG)

Reihengeschäfte – Grundsätze

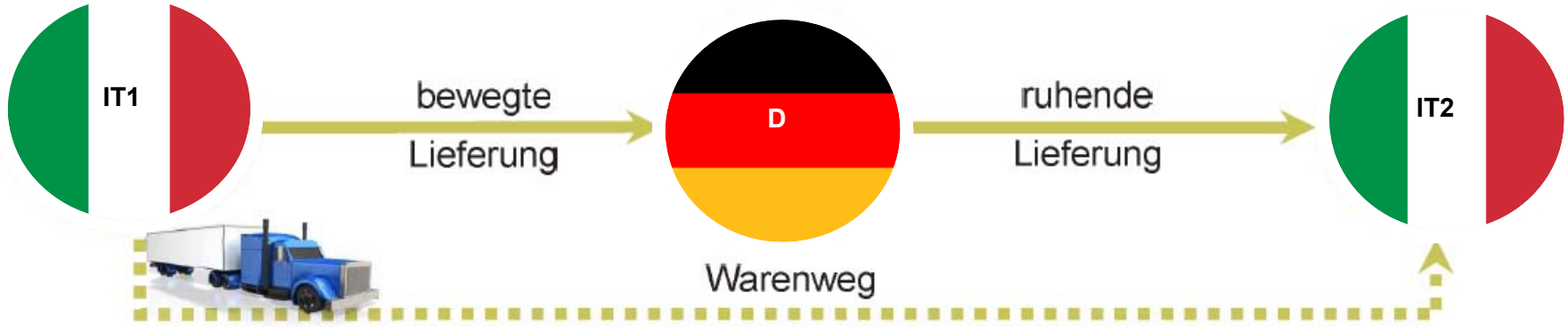
bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

(5) Ausländische Steuerpflicht – Beispielsfall

Beispiel:

Unternehmer D (Deutschland) kauft bei Unternehmer IT1 (Italien) eine Maschine mit dem Auftrag, diese direkt an seinen Kunden IT2 (Italien) zu liefern.

IT1 befördert die Ware mit eigenem Fahrer bzw. gibt den Speditionsauftrag.



Reihengeschäfte – Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

(5) Ausländische Steuerpflicht – Lösung Beispielsfall

Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
IT1 an D	Italien → Beginn der Beförderung bzw. der Versendungslieferung	Voraussetzung für innergemeinschaftlich steuerfreie Lieferung liegt nicht vor, da keine Versendung bzw. Beförderung der Ware ins übrige Gemeinschaftsgebiet **FOLGE:** Rechnung mit italienischer Steuer
D an IT2	Italien „Nachfolgende ruhende Lieferung“ → Ende der Beförderung bzw. Versendung	Steuerpflichtige Inlandslieferung **FOLGE:** Rechnung mit italienischer Steuer → D muss sich zu umsatzsteuerlichen Zwecken in Italien registrieren lassen

Reihengeschäfte – Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Abschließende Hinweise

- Für **innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte** mit Ansässigkeit von drei Unternehmen in drei EU-Staaten gibt es eine **Vereinfachungsregel**, wonach eine Registrierungspflicht aufgrund der Umsatzsteuerpflicht der ruhenden Lieferung im EU-Staat des Beförderungsendes vermieden werden kann durch **Übergang der Steuerschuld auf den letzten Abnehmer** (Reverse-Charge-Verfahren)
- Für die Klärung der umsatzsteuerlichen Behandlung im Ausland ist die Einschaltung der jeweiligen **Außenhandelskammer (AHK)** empfehlenswert, die teilweise auch eine ggf. erforderliche steuerliche Registrierung übernehmen. Für eine verbindliche Auskunft gerade bei komplexeren Sachverhalten ist die Beauftragung eines **Steuerberaters vor Ort** empfehlenswert
- Aufgrund der hohen Komplexität sollte gerade für kleinere Unternehmen eine **Bagatellgrenze** in Form einer vereinfachten Anwendung der Reverse-Charge-Verfahrens auf EU-Ebene eingeführt werden
- **Exkurs**: Auch bei **Werklieferungen** insbesondere in Form einer im Ausland ausgeführten Montage / der Abwicklung eines ausländischen Bauprojekts empfiehlt sich aufgrund erheblicher Unterschiede bei der umsatzsteuerlichen Behandlung gerade auch innerhalb der EU die Einholung einer Auskunft durch die jeweilige AHK oder einen ausländischen Steuerberater

Winfried Ruh

- Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Gesellschafter-Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH am Standort Freiburg
- Berater von mittelständischen Unternehmen in sämtlichen Fragen des Internationalen Steuerrechts, insb. Verrechnungspreise, Betriebsstätten, Quellenbesteuerung, Hinzu- und Wegzugsbesteuerung und grenzüberschreitende Arbeitnehmerbesteuerung.
- Autor verschiedener Veröffentlichungen im Bereich des Internationalen Steuerrechts u.a. in den Zeitschrift EXPERT FOCUS und IWB sowie beim Beck-Verlag (Münchner Kommentar-Reihe)
- Referent zu Themen des Internationalen Steuerrechts u.a. bei der IHK Südlicher Oberrhein, der Handelskammer Deutschland Schweiz sowie bei EXPERT Suisse.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann Straße 8
D-79100 Freiburg
Telefon +49 761 38 36 0
Telefax +49 761 38 36 138
winfried.ruh@bwsgk.de
www.bwsgk.de