

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MR Frank van Nahmen
Abteilung III C 2
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IIC2@bmf.bund.de

Kürzel
Me/DE – S 02/16

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
09.02.2016

BMF-Diskussionsbeitrag zur umsatzsteuerlichen „Bestimmung der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft“

Sehr geehrter Herr van Nahmen,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des fachlichen Diskussionsbeitrags für eine mögliche Änderung des § 3 UStG hinsichtlich der Regelungen zur Bestimmung der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft verbunden mit der Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme. Gerne nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) diese Möglichkeit wahr und teilt Ihnen seine Anregungen zu ausgewählten Aspekten mit.

Vorbemerkung

Der DStV begrüßt die Überlegungen zu einer Anpassung der Regelungen zur Bestimmung der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft. Das BMF erkennt in sehr zu begrüßender Weise, dass eine Einzelfallbeurteilung, wie sie der BFH bzw. EuGH jüngst für die Bestimmung der bewegten Lieferung zugrunde gelegt hat, für Unternehmen nicht rechtssicher durchführbar ist. Insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass Reihengeschäfte häufig praktiziert werden, kann eine Einzelfallprüfung für jeden Fall nicht das Ziel sein.

Die Abwendung der höchstrichterlichen Rechtsprechung von der Verwaltungsauffassung sowie die sich im Folgenden teilweise widersprechenden Kriterien zur Sachverhaltsbeurteilungen der verschiedenen Senate des BFH für Umsatzsteuer (V. und XI.) führen in der Praxis zu großer Verunsicherung.

Es ist in der Folge derzeit nicht möglich, eine rechtssichere Beratung hinsichtlich der Beurteilung von bewegten Lieferungen im umsatzsteuerlichen Reihengeschäft durchzuführen. Die Unsicherheit der bestehenden Situation ist im Ergebnis nicht hinnehmbar. Im Sinne der Beratungspraxis der Steuerberater unterstützt der DStV daher das Anliegen, eine rechtssichere und in der Praxis handhabbare Lösung herbeizuführen. Der DStV begrüßt zudem außerordentlich die frühzeitige Einbeziehung in die Diskussion. Zu den von Ihnen vorgelegten denkbaren Formulierungen für eine Anpassung des § 3 UStG nehmen wir gern wie folgt Stellung.

I. Rechtliche Rahmenbedingung

In einem Reihengeschäft wird nur einer der Lieferungen in der Leistungskette die bewegte Lieferung zugeordnet. Diese Betrachtung spielt insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Rolle, weil nur eine warenbewegte Lieferung auch eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung darstellen kann.

1. Vorgaben der Rechtsprechung sowie anderer Rechtsordnungen

Mangels expliziter Vorgaben in der MwStSySRL stellt der EuGH in seinen Entscheidungen zu innergemeinschaftlichen Reihengeschäften zur Frage, welcher Lieferung im Reihengeschäft die bewegte Lieferung zugerechnet werden kann, auf eine umfassende Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls ab. Diese hängt nach dem EuGH maßgeblich von dem tatsächlichen Zeitpunkt ab, zu dem die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Endempfänger übertragen worden ist (vgl. EuGH, Urteil v. 27.09.2012, C-587/10, „VStR“, Rn. 32; EuGH, Urteil v. 16.10.2010, C-430709, „Euro Tyre Holding, Rn. 27). Es ist zu unterscheiden, ob der letzte Unternehmer Verfügungsmacht bereits am Abgangsort inne hat (dann bewegte Lieferung an den Endabnehmer) oder erst am Bestimmungsort erhält (dann bewegte Lieferung durch den ersten Unternehmer).

Der BFH sieht die derzeitige Regelung des § 3 UStG zu Reihengeschäften im Umsatzsteuerrecht als grundsätzlich mit dem Unionsrecht vereinbar an. Allerdings steht die derzeitige Verwaltungsanweisung, die für die Zuordnung der Warenbewegung auf die Transportbedingung und Transportveranlassung abstellt (vgl. Abschn. 3.14 Abs. 7 und 9 UStAE), nach Rechtsprechung des BFH nicht im Einklang mit unionsrechtlichen Vorgaben (vgl. BFH, Urteil v. 25.02.2015, XI R 30/13, Rn. 32 m.w.N.). Vielmehr muss § 3 UStG

unionsrechtskonform ausgelegt werden. Unter Bezugnahme auf die ergangene EuGH-Rechtsprechung stellt der BFH für die Bestimmung der bewegten Lieferung auf alle im Einzelfall relevanten Umstände, insbesondere auf den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht, ab.

Gleichzeitig sagt der BFH aber auch, dass es in Fällen, in denen alle am Reihengeschäft Beteiligte fremde Dritte sind, die übereinstimmend davon ausgehen, dass die Warenbewegung einer bestimmten Lieferung zuzuordnen sei, dies ein Indiz ist, dass dies den tatsächlichen Verhältnissen entspricht (vgl. BFH, Urteil v. 25.02.2015, XI R 30/13, Rn. 39).

Darüber hinaus darf eine nationale Neuregelung nicht mit dem Recht anderer Mitgliedstaaten kollidieren. Es sollte demnach möglich sein, wenn die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen von einem an dem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer aufgrund des Rechts eines anderen Mitgliedstaates vorgenommen wird, dieser Zuordnung zu folgen. Diesem Grundgedanken tragen bisher auch die geltenden Verwaltungsvorschriften Rechnung (vgl. Abschn. 3.14 Abs. 19 S. 1 UStAE).

2. Begriffsbestimmung durch autonome Auslegung

Vor dem Hintergrund der vorgenannten Rechtsprechung steht die Bestimmung des Zeitpunkts der Verschaffung der Verfügungsmacht im Regelungsfokus. Dessen Bestimmung anhand einer autonomen Auslegung dürfte sich im Einzelfall als schwierig erweisen. Der DStV spricht sich daher aus Praxisgründen für eine typisierende Regelung aus.

Ein Anknüpfen an die zivilrechtliche Eigentumsübertragung ist hier grundsätzlich nicht möglich. Zivilrechtliche Regelungen können schon deshalb nicht maßgeblich sein, weil das Zivilrecht der einzelnen Mitgliedstaaten der EU unterschiedlich ist. Vielmehr bedarf es einer EU-einheitlichen autonomen umsatzsteuerlichen Würdigung, wann das Recht, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen, übertragen worden ist.

Auch bei einer autonomen Auslegung des „Verschaffens der Verfügungsmacht“ prägt das Zivilrecht zwar, was faktisch wirtschaftlich geschieht. Umsatzsteuerlich ist jedoch an das von den Parteien gewollte wirtschaftliche Ergebnis anzuknüpfen.

Bei einer autonomen Auslegung wäre beispielsweise zu berücksichtigen, wie der BFH unter Verweis auf entsprechende EuGH-Entscheidungen ausführt, dass Besitz alleine nicht ausreichend ist, um die Verschaffung der Verfügungsmacht zu begründen (vgl. BFH, Urteil v. 25.02.2015, XI R 15/14, Rn. 58 mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 14.07.2005, C-435/03, British American Tobacco International Ltd, Slg. 2005, I-7077, BFH/NV Beilage 2005, S. 332, Rn. 36). Ebenfalls befähige die reine Beförderung den Beförderer nicht, über Gegenstände wie ein Eigentümer zu verfügen (vgl. BFH, Urteil v. 25.02.2015, XI R 15/14, Rn. 58 mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 03.06.2010, C-237/09, De Fruytier, Slg. 2010, I-4985, HFR 2010, S. 892, Rn. 25). Eine autonome Auslegung des Zeitpunkts der Verschaffung der Verfügungsmacht kann selbst in den Fällen schwierig sein, in denen sämtliche Verträge vorliegen. In vielen Fällen dürften keine expliziten Bestimmungen zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht vorliegen.

Wir begrüßen daher die Planungen des BMF, sich von einer Einzelfallprüfung, wo aus Praktikabilitätsgründen nötig, zu lösen und zur Bestimmung der bewegten Lieferung eine typisierende Wertung vorzunehmen. Ein solches Loslösen hin zu typisierenden Betrachtungen ist bei Reihengeschäft insbesondere dann notwendig, wenn eine autonome Auslegung des Zeitpunkts der Verschaffung der Verfügungsmacht besonders kompliziert ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn mittlere Unternehmen, die sowohl Abnehmer als auch Lieferer sind, die Warenbeförderungen durchführen. Hier ist es besonders schwierig festzustellen, in welcher Eigenschaft sie eine vorgenommene Warenbewegung ausführen.

Mit Blick auf die Vorgaben der Rechtsprechung des BFH sowie des EuGH müsste die geplante Typisierung aber widerlegbar sein. Nur so sieht der DStV den seitens des BFH verfolgten Grundgedanken gewahrt, im Einzelfall zu einer abweichenden Beurteilung zu gelangen, sofern diese den tatsächlichen objektiven Umständen entspricht. Ein Verwerfen gesetzlich fixierter Typisierungen seitens des EuGH aufgrund mangelnder Europarechtskonformität gilt es im Sinne der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit möglichst zu vermeiden.

Zudem besteht bei zu starren Formulierungen die Gefahr, dass eine Kollision mit dem Recht anderer Mitgliedsstaaten entsteht, die die warenbewegte Lieferung nach abweichenden Grundsätzen bestimmen. Diese Kollisionsfälle muss das nationale Recht ausreichend berücksichtigen.

II. Formulierungsvorschläge im Einzelnen

1. Legaldefinition des Reihengeschäfts - § 3 Abs. 6a S. 1 UStG-E

§ 3 Abs. 6a S. 1 UStG-E entspricht fast wortgleich dem derzeitigen § 3 Abs. 6 S. 5 UStG. Es wurde lediglich klargestellt, dass es sich bei § 3 Abs. 6a S. 1 1. HS UStG-E um die Legaldefinition eines Reihengeschäfts handelt. Diese Rechtsklarstellung begrüßen wir ausdrücklich.

2. Beförderung bzw. Versendung durch den ersten Unternehmer in der Reihe - § 3 Abs. 6a S. 2 UStG-E

§ 3 Abs. 6a S. 2 UStG-E normiert, dass für den Fall der Beförderung oder Versendung eines Gegenstands durch den ersten Unternehmer in der Reihe, die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen ist. Diese Regelung entspricht der derzeitigen Verwaltungsauffassung (vgl. Abschn. 3.14 Abs. 8 UStAE). Der DStV begrüßt den Vorschlag der grundsätzlichen Zuordnung der Beförderung oder Versendung der Lieferung des ersten Unternehmers aus Praxisgründen. Allerdings bedarf es darüber hinaus der Möglichkeit, einen tatsächlich anders gelebten Sachverhalt zu berücksichtigen.

Es ist denkbar, dass die Beteiligten die Zuordnung der Beförderung oder Versendung aufgrund des Rechts eines anderen Mitgliedstaates abweichend beurteilen (vgl. Rechtsgedanke Abschn. 3.14 Abs. 19 S. 1 UStAE). Für einen solchen Fall sollte eine abweichende Zuordnungsmöglichkeit vorgesehen sein. Der BFH hat auch entschieden, dass für Fälle, in denen alle am Reihengeschäft beteiligte Personen fremde Dritte sind, die übereinstimmend davon ausgehen, die Warenbewegung sei einer bestimmten Lieferung zuzuordnen, dies ein Indiz dafür sei, dass dies den tatsächlichen Verhältnissen entspricht (vgl. BFH, Urteil v. 25.02.2015, XI R 30/13, Rn. 39).

Der DStV regt daher folgende Formulierung an:

„Wird der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen, es sei denn, es wird ausnahmsweise nachgewiesen, dass sich sämtliche Parteien des Reihengeschäfts einig sind, dass die Beförderung oder Versendung nicht der Lieferung des ersten Unternehmers zuzuordnen ist oder die Beförderung oder Versendung abweichend nach dem Recht eines anderen Mitgliedsstaats bestimmt wurde.“

Im Ergebnis würde der Grundsatz bestehen, dass der erste Unternehmer die bewegte Warenlieferung ausführt. Etwaigen anderen objektiv erkennbaren Umständen des Einzelfalls könnte dennoch hinreichend Rechnung getragen werden.

Der Nachweis könnte so gestaltet sein, dass in allen Verträgen der Beteiligten eindeutige Vertragsklauseln enthalten sind, die den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht regeln. Es wären zudem die Fälle erfasst, in denen die Beförderung oder Versendung aufgrund des Rechts eines anderen Mitgliedsstaates einer anderen Lieferung zugeordnet wird.

3. Beförderung durch den letzten Unternehmer in der Reihe - § 3 Abs. 6a S. 3 UStG-E

Gem. § 3 Abs. 6a S. 3 UStG-E wird bei Beförderung oder Versendung eines Gegenstands durch den letzten Abnehmer, stets die Lieferung an ihn als warenbewegt qualifiziert. Der gesetzlichen uneingeschränkten Fiktion der Zuordnung der Beförderung oder Versendung der Lieferung an den Endabnehmer steht der DStV kritisch gegenüber.

Zu dieser Fallkonstellation ergangene BFH-Rechtsprechung kam in der Vergangenheit zu einem differenziert zu betrachtendem Ergebnis (vgl. BFH, Urteil v. 25.02.2015, XI R 30/13). Demnach sei eine solche generelle Zuordnung erst dann zu bejahen, wenn der mittlere Unternehmer als Zwischenerwerber dem Endabnehmer die Befugnis, über den Gegenstand der Lieferung wie ein Eigentümer zu verfügen, bereits im Inland (Abgangsort) übertragen hat. Allerdings appelliert der BFH in seinem Urteil explizit an den Gesetzgeber, mittels Änderung des UStG die Bedürfnisse der Praxis zu berücksichtigen (vgl. BFH, Urteil v. 25.02.2015, XI R 15/14, Rn. 71). Hier ist konkret von Änderungen des UStG oder der UStDV in den Grenzen des Unionsrechts die Rede, wie beispielsweise andere widerlegbare Vermutungen aufzustellen oder in anderer Form die Bedürfnisse der Praxis zu berücksichtigen (vgl. BFH, Urteil v. 25.02.2015, XI R 5/14, Rn. 71).

In der Praxis spricht einiges dafür, dass im Falle der Beförderung oder Versendung durch den letzten Unternehmer diesem die Verfügungsmacht über den Gegenstand bereits am Abgangsort verschafft wird. Die gesetzliche Zuordnungsfiktion des § 3 Abs. 6a S. 3 UStG-E berücksichtigt unseres Erachtens dennoch nicht ausreichend etwaige tatsächliche abweichende Umstände des Einzelfalls. Daher sollte der Fall berücksichtigt werden, dass sich sämtliche Vertragsparteien einig sind, dass die Beförderung oder Versendung einer anderen Lieferung zuzuordnen ist.

Entsprechend der Regelung für den Fall, dass der erste Unternehmer die Beförderung oder Versendung durchführt, regt der DStV als Formulierung folgendes an:

„Wird der Gegenstand der Lieferung durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen, es sei denn, es wird ausnahmsweise nachgewiesen, dass sich sämtliche Parteien des Reihengeschäfts einig sind, dass die Beförderung oder Versendung nicht der Lieferung an ihn zuzuordnen ist oder die Beförderung oder Versendung abweichend nach dem Recht eines anderen Mitgliedsstaats bestimmt wurde.“

Der Nachweis könnte so gestaltet sein, dass in allen Verträgen der Beteiligten eindeutige Vertragsklauseln enthalten sind, die den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht regeln. Es wären zudem die Fälle erfasst, in denen die Beförderung oder Versendung aufgrund des Rechts eines anderen Mitgliedsstaates einer anderen Lieferung zugeordnet wird.

Durch die vorgeschlagene Ergänzung wird zum einen dem Bedürfnis der Praxis einer verlässlichen Sachverhaltsbeurteilung Rechnung getragen. Zum anderen wird die Möglichkeit gewahrt, objektiv tatsächlich anders geartete Sachverhalte entsprechend umsatzsteuerlich zu würdigen.

4. Beförderung durch einen mittleren Unternehmer - § 3 Abs. 6a S. 4 UStG-E

§ 3 Abs. 6a S. 4 UStG-E entspricht wörtlich der derzeitigen Regelung des § 3 Abs. 6 S. 6 UStG. Der DStV stimmt den Überlegungen grundsätzlich zu, die Formulierung beizubehalten. Unter entsprechender europarechtlicher Interpretation ist sie schließlich nicht zu beanstanden.

Die gesetzliche Fiktion, dass die Beförderung oder Versendung der Lieferung an den Zwischenerwerber zuzuordnen ist, wurde unionsrechtlich bestätigt. Gesetzlich weiterhin normiert ist die Möglichkeit, diese Vermutung zu widerlegen. Auf diese Weise können Sachverhalte den tatsächlichen Umständen entsprechend beurteilt werden.

5. Widerlegung der Vermutungsregelung des § 3 Abs. 6a S. 4 UStG-E bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften - § 3 Abs. 6a S. 5 UStG-E

Der DStV begrüßt ausdrücklich die Einführung einer gesetzlich normierten Möglichkeit, die Vermutungsregelungen des § 3 Abs. 6a S. 4 UStG rechtssicher zu widerlegen. Bestünde diese Möglichkeit nicht, käme es zu einer Ausweitung der Registrierungspflicht im Binnenmarkt. Dies

würde seitens der Finanzverwaltung als auch unternehmensseitig zu höherem administrativem Aufwand führen.

Dem praxisfremden Ansatz des BFH, der letztlich auf Einzelfallprüfungen abstellt, kann nur mittels einer Vereinfachung begegnet werden. Für den Fall, dass der mittlere Unternehmer die Beförderung oder Versendung vornimmt, ist es im Gegensatz zur Beförderung oder Versendung durch den ersten bzw. letzten Unternehmer weitaus schwerer, eine Zuordnung der Warenbewegung sachgerecht zu vermuten. Wir stimmen der bestehenden Regelung zwar zu, grundsätzlich von einer Zuordnung der Lieferung an den mittleren Unternehmer auszugehen. Jedoch muss für diesen besonderen Fall, dass der mittlere Unternehmer auf der einen Seite Abnehmer ist, auf der anderen Seite aber auch Lieferer, ein vereinfachter Nachweis möglich sein, diese Fiktion zu widerlegen. In diesem Zusammenhang unterstützt der DStV das Vorhaben, den genannten Nachweis mittels Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID) zu erbringen.

Durch die Verwendung der USt-ID des Abgangsstaates vor Beförderungs- bzw. Versendungsbeginn kann der mittlere Unternehmer dem ersten Unternehmer anzeigen, dass er selbst als Lieferer auftritt.

Um den Grundsatz der Einzelfallprüfung nicht gänzlich unberücksichtigt zu lassen, bedarf es aus Sicht des DStV jedoch neben dem vereinfachten Nachweis noch eine weitere Möglichkeit, etwaigen abweichenden Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen zu können. Auch ausweislich der Begründung des BMF zum Formulierungsvorschlag von § 3 Abs. 6a S. 5 UStG-E soll die Verwendung der USt-ID nicht die einzige Möglichkeit sein, die Beförderung oder Versendung einer Lieferung zuzuordnen.

Die seitens des BMF exemplarisch aufgeführten Kriterien sieht der DStV jedoch kritisch. Ausweislich der Begründung sollen folgende Punkte in eine Gesamtwürdigung einbezogen werden:

- Übernahme von Kosten und Gefahr des Transports aufgrund der mit dem Vorlieferanten und seinem Auftraggeber vereinbarten Lieferkonditionen,
- Mitteilung über den Weiterverkauf vor Beginn der Beförderung oder Versendung.

Die Betrachtung der Lieferkonditionen und der Transportverantwortung sind nach derzeitiger Verwaltungsauffassung zwar das maßgebliche Kriterium für die Bestimmung der warenbewegten Lieferung. Die neue EuGH- und BFH-Rechtsprechung widersprechen aber

eindeutig diesem Ansatz. Vielmehr kommt es danach auf den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an. Auch eine bloße Mitteilung über den Weiterverkauf vor Beginn der Beförderung oder Versendung halten wir an dieser Stelle für ungeeignet. Auch dieses Kriterium wurde, wenn auch vom V. Senat bejaht, seitens des XI. Senats klar verworfen.

Im Sinne der Rechtssicherheit bringt es aus Sicht des DStV wenig, Merkmale zur Bestimmung der warenbewegten Lieferung vorzusehen, mittels derer bisher kein vom BFH als ausreichend erachteter Nachweis geführt werden konnte. Vielmehr würde die bestehende Rechtsunsicherheit nur beibehalten.

Nach Ansicht des DStV kann als rechtssicherer weiterer Nachweis nur, wie bei der Beförderung oder Versendung durch den ersten oder letzten Unternehmer in der Reihe, auf den einheitlichen Willen aller Beteiligten oder das Recht eines anderen Mitgliedsstaats abgestellt werden.

Der DStV regt infolgedessen an, § 3 Abs. 6a S. 5 UStG-E wie folgt zu fassen:

„Gelangt der Gegenstand der Lieferung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates, ist von einem ausreichenden Nachweis nach Satz 4 auszugehen, wenn der Abnehmer gegenüber dem Leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet oder alle am Reihengeschäft beteiligte Personen fremde Dritte sind und übereinstimmend davon ausgehen, dass die Warenbewegung einer bestimmten Lieferung zuzuordnen ist oder die Beförderung oder Versendung abweichend nach dem Recht eines anderen Mitgliedsstaats bestimmt wurde.“

Es mag zwar auf der einen Seite umständlich sein, zwischen allen Beteiligten des Reihengeschäfts Verträge zu schließen, die eindeutig die Warenbewegung einer bestimmten Lieferung zuordnen. Auf der anderen Seite ist es auch nur in einem solchen Fall glaubhaft und nachweisbar, dass alle Beteiligten dies tatsächlich so wollen und es den objektiven Umständen des Einzelfalls entspricht. Zudem ist eine erhöhte Anforderung an eine weitere Nachweismöglichkeit dann gerechtfertigt, wenn daneben künftig eine vereinfachte Nachweismöglichkeit besteht.

6. Widerlegung der Vermutungsregelung des § 3 Abs. 6a S. 4 UStG-E bei Ausfuhrlieferungen - § 3 Abs. 6a S. 6 UStG-E

Der DStV begrüßt den Vorschlag im Falle von Ausfuhrlieferungen in das Drittland als vereinfachten Nachweis dafür, dass der mittlere Unternehmer selbst als Lieferer agiert, darauf abzustellen, dass er zollrechtlicher Ausführer ist. Allerdings sollte der Wortlaut entsprechend der Struktur der Widerlegungsmöglichkeit bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften geringfügig angepasst werden.

Sowohl für die Widerlegungsmöglichkeit im Falle des innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts als auch für die im Falle der Ausfuhr setzt die Gesetzesbegründung ein aktives Verhalten des mittleren Unternehmens voraus. Das positive Tun soll in § 3 Abs. 6a S. 5 UStG-E durch den Begriff „Verwendung“ zum Ausdruck kommen. In § 3 Abs. 6a S. 6 UStG-E fehlt hingegen eine entsprechende Begrifflichkeit. Es wird lediglich darauf abgestellt, dass der mittlere Unternehmer zollrechtlicher Ausführer ist. Ausweislich der Begründung soll dieser vereinfachte Nachweis nur gelten, wenn der mittlere Unternehmer die Möglichkeit in Anspruch nimmt und dies „seinem leistenden Unternehmer mitteilt“. Diese Intention sollte im Gesetzeswortlaut Niederschlag finden.

Auch im Falle der Ausfuhrlieferung muss es zudem neben dem vereinfachten Nachweis eine weitere Möglichkeit geben, die bewegte Lieferung im Reihengeschäft zu definieren. Die Begründung des Formulierungsvorschlags sieht hier dieselben Kriterien wie auch schon im Rahmen des innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts vor. Wir lehnen diese Kriterien aus den bereits genannten Gründen ab. Stattdessen sollte in Satz 6 einen Hinweis auf den nach obigem Vorschlag ergänzten Satz 5 aufgenommen werden.

Wir schlagen daher vor, § 3 Abs. 6a S. 6 UStG-E wie folgt anzupassen:

„Gelangt der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis im Sinne des Satzes 4 auszugehen, wenn der Abnehmer dem leistenden Unternehmer anzeigt als zollrechtlicher Ausführer zu handeln; § 3 Abs. 6a S. 5 2. und 3. HS UStG-E gilt entsprechend.“

7. Widerlegung der Vermutungsregelung des § 3 Abs. 6a S. 4 UStG-E bei Einfuhrlieferungen - § 3 Abs. 6a S. 7 UStG-E

Der DStV begrüßt den Vorschlag im Falle von Einfuhrlieferungen aus dem Drittland in das Gemeinschaftsgebiet als vereinfachten Nachweis dafür, dass der mittlere Unternehmer selbst als Lieferer agiert, darauf abzustellen, dass er den Gegenstand zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abfertigt.

Entsprechend unseren Ausführungen zu Ausfuhrlieferungen muss jedoch auch hier deutlich werden, dass es sich um einen vereinfachten Nachweis handelt, der aktiv geführt werden muss.

Zudem sollte ein weiterer Nachweis möglich sein, die Lieferung an den letzten Unternehmer als warenbewegte zu qualifizieren, wenn von dem vereinfachten Nachweis kein Gebrauch gemacht wurde. Die Begründung des Formulierungsvorschlags sieht hier dieselben Kriterien wie auch schon im Rahmen des innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts bzw. zur Ausfuhrlieferung vor. Wir lehnen diese Kriterien aus den bereits genannten Gründen ab. Stattdessen schlagen wir vor, in Satz 7 einen Hinweis auf den nach obigem Vorschlag ergänzten Satz 5 aufzunehmen.

Wir schlagen vor, § 3 Abs. 6a S. 6 UStG-E entsprechend wie folgt anzupassen:

„Gelangt der Gegenstand der Lieferung vom Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis im Sinne des Satzes 4 auszugehen, wenn der Abnehmer gegenüber dem leistenden Unternehmer anzeigt, dass der Gegenstand der Lieferung im Namen des Abnehmers zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt wird; § 3 Abs. 6a S. 5 2. und 3. HS UStG-E gilt entsprechend.“

III. Zusammenfassung der Kernforderungen

Somit lassen sich die Kernforderungen des DStV wie folgt zusammenfassen:

1. Im Falle der Beförderung durch den ersten und letzten Abnehmer: Die gesetzlichen Vermutungen müssen widerlegbar sein.
2. Im Falle der Beförderung durch einen Abnehmer, der zugleich Lieferer ist (sowohl im innergemeinschaftlichen Reihengeschäft als auch für den Fall der Einfuhr- und Ausfuhrlieferung): Es sollte gesetzlich normiert werden, dass, der Nachweis im Sinne des § 3 Abs. 6a S. 4 UStG-E neben dem jeweiligen vereinfachten Nachweis, auch auf andere Weise erbracht werden kann.

3. Diese weitere Möglichkeit zur Nachweiserbringung kann nur dann geführt werden, wenn alle beteiligten Personen des Reihengeschäfts fremde Dritte sind, die übereinstimmend davon ausgehen, dass die Warenbewegung einer bestimmten Lieferung zuzuordnen ist oder die Warenbewegung nach dem Recht eines anderen Mitgliedsstaats bestimmt wurde.

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.
Daniela Ebert, LL.M.
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
