



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE



Crowe Kleeberg

Umsatzsteuer 2015 – Reihengeschäfte –

Münchner Bilanzgespräche

StB Erwin Herzing

München, 25. Juni 2015

Agenda

1. Definition Reihengeschäft
2. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen
3. Systematik des Reihengeschäfts – UStG
4. Verlautbarungen der Finanzverwaltung
5. EuGH & BFH-Rechtsprechung
6. Umsetzung in der Praxis

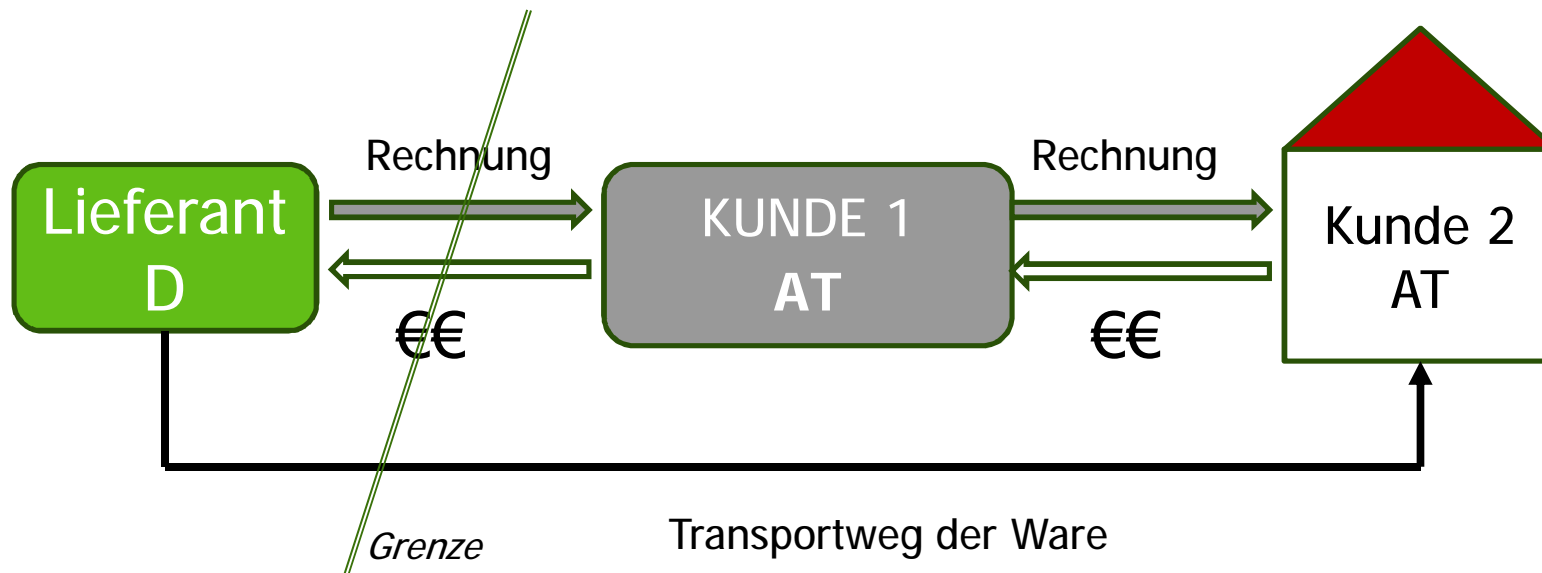
1. Definition Reihengeschäft

Merkmale der Lieferbeziehung in einem Reihengeschäft

- In ein Handelsgeschäft über die Lieferung eines Gegenstands sind drei oder mehrere Beteiligte involviert.
- Die Ware wird direkt vom ersten Lieferanten an den letzten Abnehmer geliefert (befördert/versendet).
- Die Warenbewegung beginnt oder endet in Deutschland.
- Relevant im Zusammenhang mit innergemeinschaftlicher Lieferung/Ausfuhr
 - Anwendung **Umsatzsteuerbefreiung**
 - Letzter Abnehmer muss nicht im Land des Ende des Transports ansässig sein.
 - Eines der beteiligten Unternehmen tritt mit seiner deutschen USt-IdNr. auf.

1. Definition Reihengeschäft

Beispiel Reihengeschäft



Agenda

1. Definition Reihengeschäft
2. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen
3. Systematik des Reihengeschäfts – UStG
4. Verlautbarungen der Finanzverwaltung
5. EuGH & BFH-Rechtsprechung
6. Umsetzung in der Praxis

2. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen Crowe Kleeberg

Inneregemeinschaftlichen Lieferung/Ausfuhr (§ 4 Nr. 1 Buchst. a und b UStG)

- Materielle Voraussetzung
 - Übertragung des Rechts wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen
 - Die Ware wird direkt vom ersten Lieferanten an den (letzten) Abnehmer geliefert (befördert/versendet) und gelangt von einem EU-Staat in einen andern EU-Staat bzw. in ein Drittland
 - Abnehmer im EU-Land ist ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt
- Formalanforderungen (Nachweis der Steuerbefreiung)
 - Buch- und Belegnachweise sind zu erfüllen
 - EU-Lieferung: Der Abnehmer muss mit seiner gültigen USt-IdNr. auftreten.
 - Rechnungskopie und Hinweis auf i.g.L. / Ausfuhr

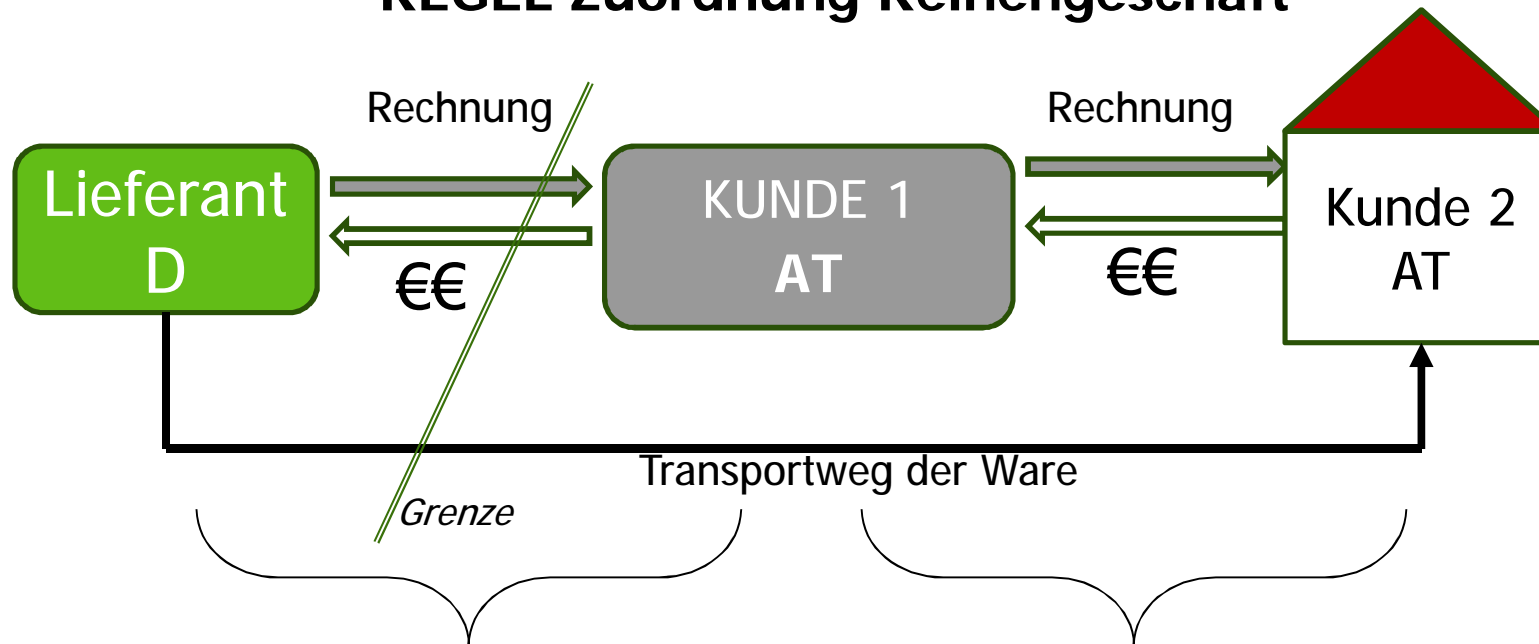
Agenda

1. Definition Reihengeschäft
2. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen
3. Systematik des Reihengeschäfts – UStG
4. Verlautbarungen der Finanzverwaltung
5. EuGH & BFH-Rechtsprechung
6. Umsetzung in der Praxis

Für Reihengeschäfte ist die **Ortsbestimmung und Besteuerungsfolge in Deutschland wie folgt geregelt:**

- Nur **eine** der Lieferungen kann als innergemeinschaftliche Lieferung / Ausfuhr gesehen werden; **maßgeblich ist, wer die Lieferung tatsächlich durchführt** (so bez. "bewegte Lieferung").
- Alle anderen Lieferungen stellen "ruhende" Lieferungen dar. Diese sind in folgenden Ländern steuerbar (§ 3 Abs. 7 UStG):
 - Die der innergemeinschaftlichen Lieferung vorgeschaltete Lieferung ist in dem Land steuerbar, in dem der **erste Lieferant** wirtschaftlich ansässig ist.
 - Die Lieferung, die der innergemeinschaftlichen Lieferung nachfolgt, ist in dem Land steuerbar, in dem der **letzte Abnehmer** wirtschaftlich ansässig ist.
- Sonderregelung für Dreiecksgeschäfte (§ 25b UStG)

REGEL Zuordnung Reihengeschäft



ERSTE Lieferung

"Bewegte Lieferung":
bewegte Lieferung ist als
innergemeinschaftliche
Lieferung anzusehen

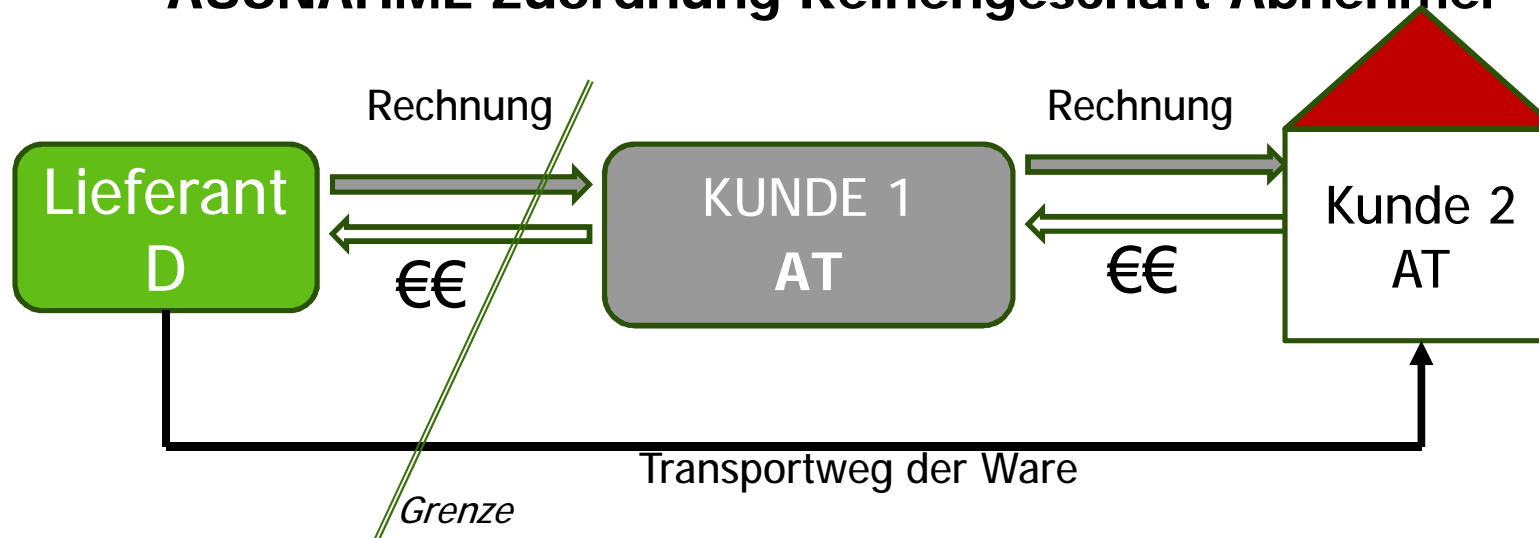
ZWEITE Lieferung

"Ruhende Lieferung":
Lieferung ist im Ausland
steuerpflichtig

Gesetzliche Regelung zur Zuordnung der bewegten Lieferung

- § 3 Absatz 6 Satz 5 und 6 UStG regelt die Zuordnung der Warenbewegung in dem Fall, dass mehrere Unternehmer über den selben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und der Gegenstand unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt (sog. Reihengeschäft).
- Grundsatz: Die bewegte Lieferung ist die **erste Lieferung**
- Dies gilt grundsätzlich auch, wenn der Gegenstand der Lieferung durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist:
 - die Beförderung oder Versendung ist der Lieferung **an ihn** zuzuordnen,
 - es sei denn, **er** weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat.

AUSNAHME Zuordnung Reihengeschäft Abnehmer



"Ruhende Lieferung":
Lieferung ist im Inland
steuerpflichtig

"Bewegte Lieferung":
bewegte Lieferung ist als
innergemeinschaftliche
Lieferung anzusehen

Agenda

1. Definition Reihengeschäft
2. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen
3. Systematik des Reihengeschäfts – UStG
4. Verlautbarungen der Finanzverwaltung
5. EuGH & BFH-Rechtsprechung
6. Umsetzung in der Praxis

4. Verlautbarungen der Finanzverwaltung

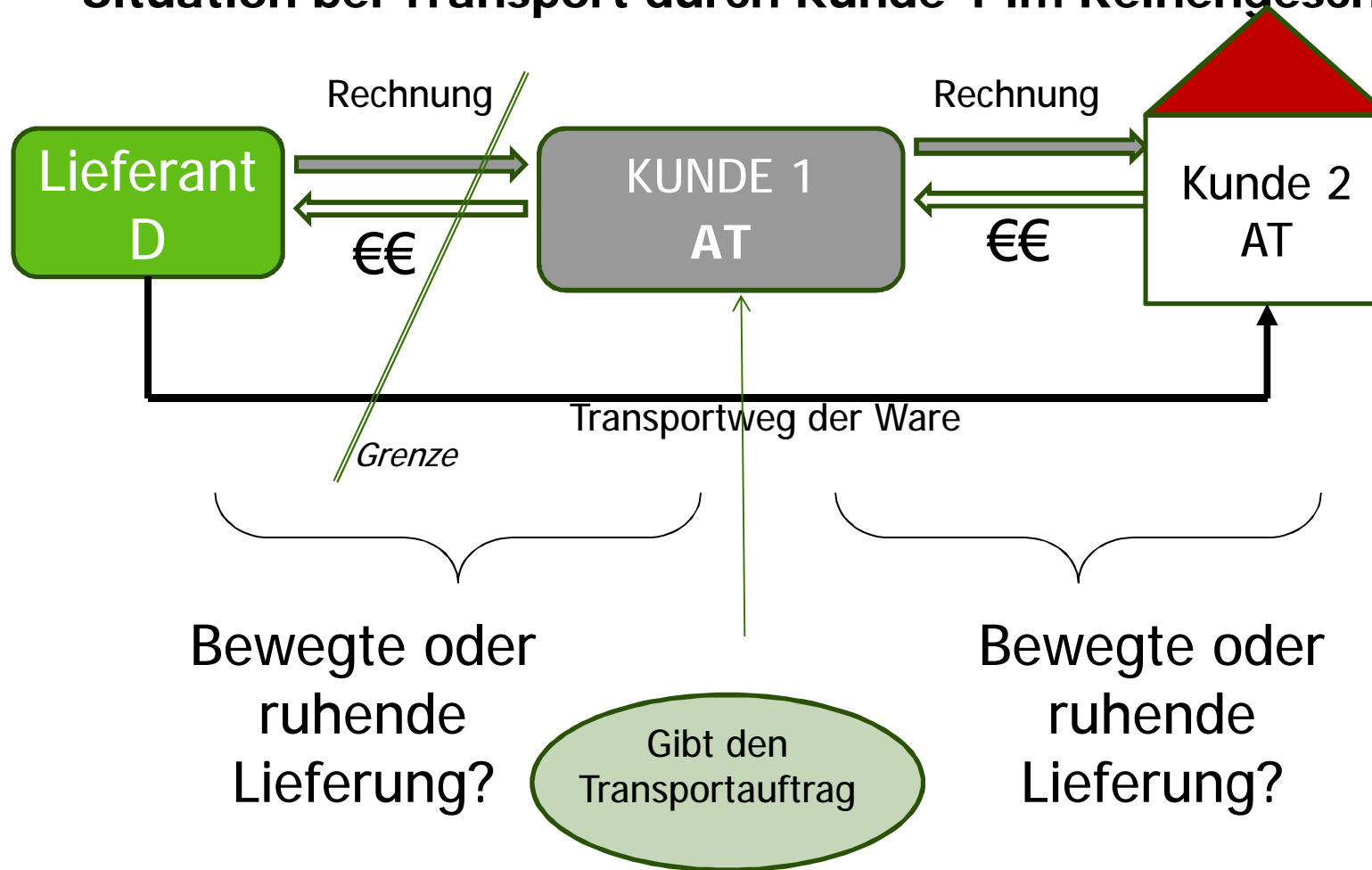


❖ Bisheriges Ortsbestimmung im Rahmen des Reihengeschäfts

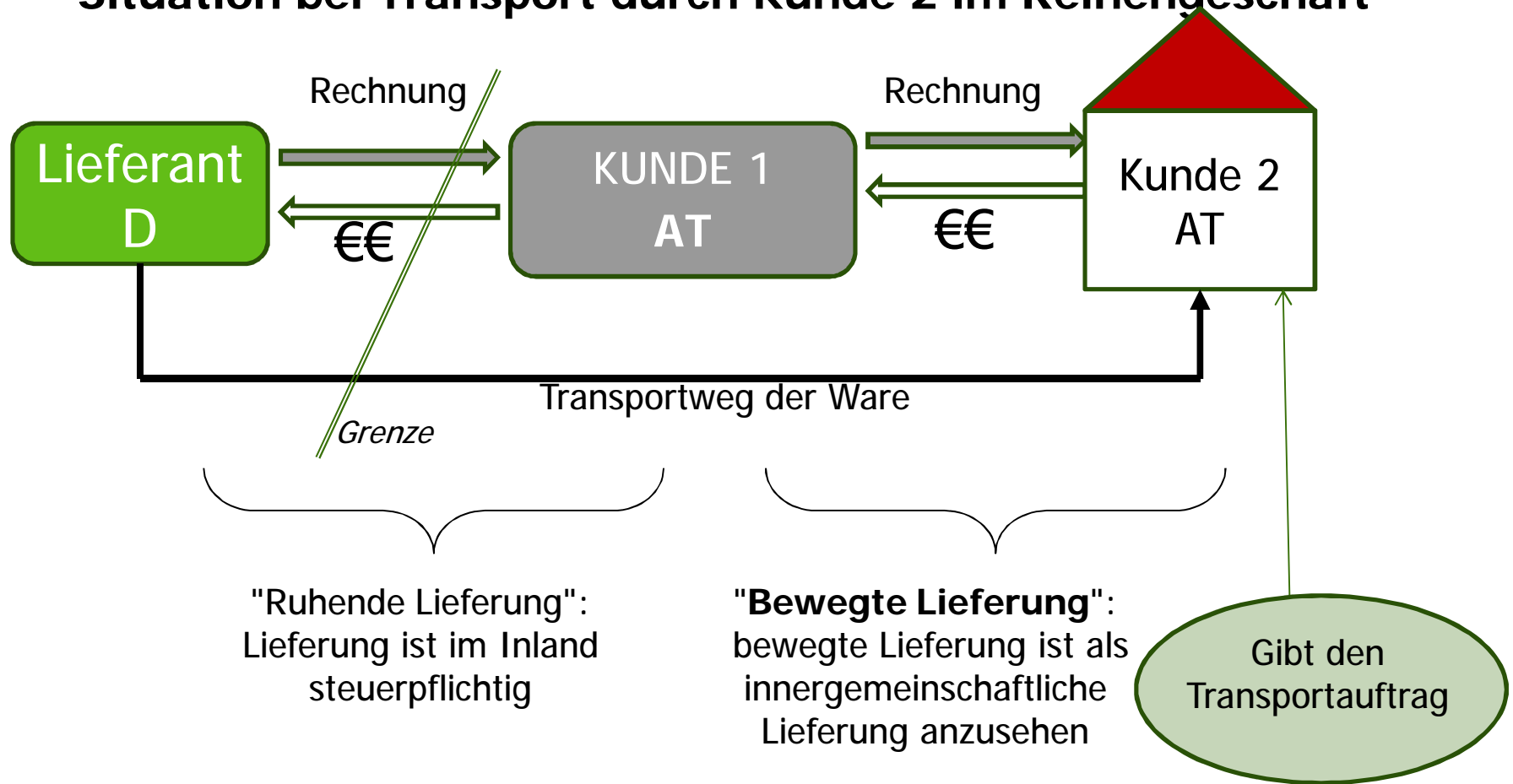
Vornahme der Zuordnung der bewegten Lieferung lt. Finanzverwaltung (A 3.14. Abs. 7, 12 UStAE)

- Abhängig, wer den Gegenstand der Lieferung in der Reihe befördert oder versendet
 - Lieferant
 - Kunde 1
 - Kunde 2 ..
- Im Fall der Versendung ist dabei auf die **Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten** abzustellen.
 - Ist dies der Lieferant, ist die bewegte Lieferung seiner Lieferung zuzuordnen
- Zuordnung, wenn Kunde 1 versendet/befördert
 - Der Kunde 1 tritt unter seiner USt-IdNr. des Abgangsorts auf
 - Kunde 2 tritt unter seiner USt-IdNr. des Empfängerstaats auf
 - Es liegen vereinbarte Lieferkonditionen zu **Übergang der Gefahr** und **Kosten** der **Versendung/Beförderung vor** (letzteres nach Rechtsprechung EuGH eigentlich hinfällig).
 - erfüllt durch vereinbarte Incoterms (handelsübliche Lieferkonditionen)

Situation bei Transport durch Kunde 1 im Reihengeschäft



Situation bei Transport durch Kunde 2 im Reihengeschäft



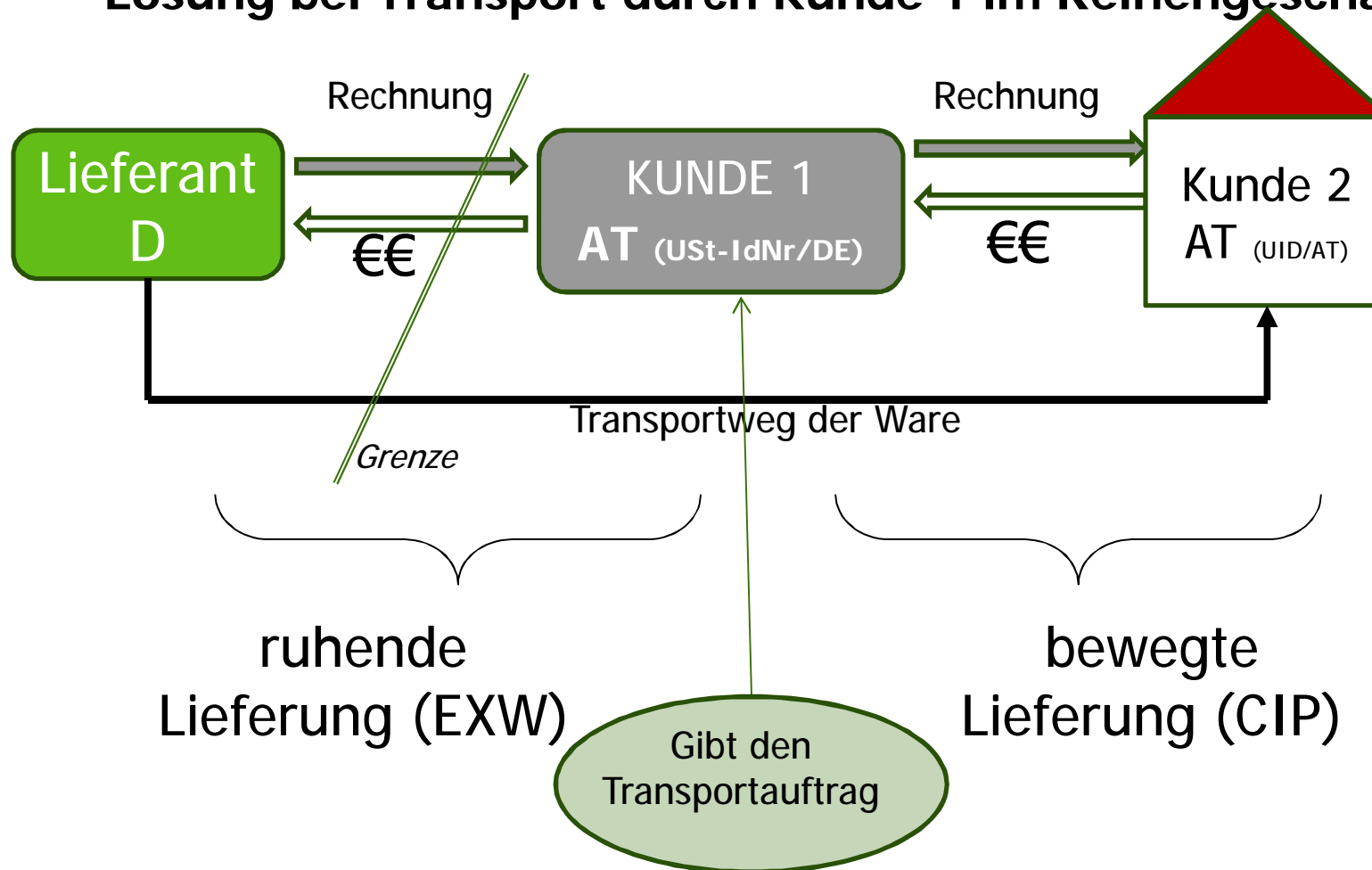
Beispielfall

- Der Kunde 1/AT bestellt beim Lieferanten D in Deutschland ein Maschine, teilt diesem aber mit, dass er sie bereits an Kunde 2/AT verkauft hat. Die Maschine wird von Kunde 1/AT abgeholt und direkt an Kunde 2/AT ausgeliefert.
 - D und Kunde1 haben EXW vereinbart,
 - Kunde 1 und Kunde 2 haben CIP vereinbart
 - Kunde 1 tritt mit seiner DE USt-IdNr. auf
 - Kunde 2 tritt mit seiner AT USt-IdNr. auf

Lösung lt. Finanzverwaltung:

- Die zweite Lieferung ist die bewegte Lieferung, da Kunde 1 als 1. Abnehmer die Maschine in seiner Eigenschaft als Lieferer versendet.
- Begründung:
 - Verwendung der korrekten USt-IdNr.
 - Kunde 1 hat Gefahr und Kosten des Transports übernommen.
- Beachte CIP Incoterm
 - Gefahr wird gemäß CIP nur bis zur Übergabe an Spediteur übernommen. Kunde 1 ist aber verpflichtet eine Transportversicherung abzuschließen.
 - Kosten Transport trägt Kunde 1 bis zur Übergabe am vereinbarten Ort.

Lösung bei Transport durch Kunde 1 im Reihengeschäft



Agenda

1. Definition Reihengeschäft
2. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen
3. Systematik des Reihengeschäfts – UStG
4. Verlautbarungen der Finanzverwaltung
5. EuGH & BFH-Rechtsprechung
6. Umsetzung in der Praxis

- ❖ Aktuelle Entwicklung der Rechtsprechung zur Ortsbestimmung im Rahmen des Reihengeschäfts anhand ausgewählter Rechtsprechung

Wesentliche Aussagen der EuGH-Entscheidung vom 16. Dezember 2010 (C-430/09 Euro Tyre Holding) und vom 27. September 2012 C-587/10 zu VSTR – zur Zuordnung der Lieferung bei Abholung durch mittleren Lieferanten

- Zwei aufeinanderfolgende Lieferungen in einem Reihengeschäft sind als nacheinander erfolgend anzusehen.
- Die Zuordnung ("bewegte Lieferung") ist von einer umfassenden Würdigung der Lieferbeziehung abhängig.
- Der Ersterwerber kann die Befähigung über einen Gegenstand zu verfügen erst übertragen, wenn er sie von seinem Lieferanten erhalten hat.
- Die Voraussetzungen einer i.g.L können für die Zuordnung von Bedeutung sein.
- Nachweis der bewegten Lieferung hängt von wesentlichen Angaben des Erwerbers (=mittlerer Lieferant) ab, die der erste Lieferer zu diesem Zweck vom Erwerber erhält.
 - Bedingter Vertrauensschutz für „ersten“ Lieferanten

EuGH-Entscheidung vom 16. Dezember 2010 (C-430/09 Euro Tyre Holding) und vom 27. September 2012 C-587/10 zu VSTR

Zuordnung Transport:

- Wer die Kosten des Transports trägt ist nicht maßgeblich.
- Grundsätzlich: Besitz der Befähigung über die Gegenstände während der Beförderung zu verfügen ist irrelevant (Rechtssache EMAG).
- Indiz: Umstand das der Eigentümer die Beförderung durchführt und die Kosten trägt können Indizien für die Zuordnung der Beförderung zur ersten oder zweiten Lieferung
 - Dies gilt nicht, soweit eine Person an beiden Vorgängen beteiligt ist.

EuGH-Entscheidung vom 16. Dezember 2010 (C-430/09 Euro Tyre Holding) und vom 27. September 2012 C-587/10 zu VSTR

- Erster Abnehmer erhält das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen
 - im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats der **ersten Lieferung** erlangt hat,
 - Bekundet seine Absicht, diesen Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern,
 - und tritt mit seiner von dem letztgenannten Staat zugewiesenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf.

 - Der zweite Abnehmer (Bsp. Kunde 2) erhält das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, **erst im Bestimmungsmitgliedstaat** übertragen.
- Die innergemeinschaftliche Beförderung ist grundsätzlich der ersten Lieferung zuzurechnen.

EuGH-Entscheidung vom 16. Dezember 2010 (C-430/09 Euro Tyre Holding) und vom 27. September 2012 C-587/10 zu VSTR

- Erster Abnehmer erhält das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen
 - im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats der **ersten Lieferung** erlangt hat,
 - Bekundet seine Absicht, diesen Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern,
 - und tritt mit seiner von dem letztgenannten Staat zugewiesenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf.

 - Der zweite Abnehmer (Bsp. Kunde 2) erhält das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, **bereits im Abgangsmitgliedstaat** übertragen.
- Die innergemeinschaftliche Beförderung ist grundsätzlich der zweiten Lieferung zuzurechnen.

Lösung Beispielsfall nach EuGH:

- Lösung – Sachverhalt gibt nicht genug Informationen
 - Auf Übernahme der Kosten des Transports kommt es nicht an
 - Kunde 1 hat Gefahr und Kosten des Transports übernommen, aber hat Kunde 2 evtl. das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen bereits in DE übertragen bekommen?
 - Indizien: Verwendung USt-IdNr., CIP bedeutet Übernahme Kosten und Auftrag der Beförderung bis zum vereinbarten Übergabeort
- Problem
 - Gefahr wird gemäß CIP nur bis zur Übergabe an Spediteur übernommen. Kunde 1 ist verpflichtet eine Transportversicherung abzuschließen.
 - Kosten trägt Kunde 1 bis zur Übergabe am vereinbarten Ort.
 - Wer ist Berechtigter aus der Versicherung?

BFH Entscheidungen vom 25.02.2015 (XI R 15/14 – Folgeentscheidung 2 zu VSTR, XI R 30/13)

- Grundsätzlich Übernahme der Rechtsgrundsätze des EuGH wie z.B.
 - Zwei aufeinanderfolgende Lieferungen in einem Reihengeschäft sind als nacheinander erfolgend anzusehen.
 - Der Ersterwerber kann die Befähigung über einen Gegenstand zu verfügen erst übertragen, wenn er sie von seinem Lieferanten erhalten hat.
 - Die Zuordnung ("bewegte Lieferung") ist von einer umfassenden Würdigung der Lieferbeziehung abhängig.
- Die erste Lieferung ist grundsätzlich die bewegte Lieferung (Regelfall) und Bedarf keiner Würdigung einer Zuordnung
- Abweichung vom Regelfall: wenn die Übertragung des Rechts wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen im Abgangsmittelsstaat erfolgte:
 - Maßgeblich sind objektive Gründe aufgrund der getroffenen Vereinbarungen der Parteien und zugrundeliegende zivilrechtlichen Auslegungen („wirtschaftlich gewollt“).

BFH Entscheidungen vom 25.02.2015 (XI. Senat) – zur Zuordnung der Lieferung bei Abholung durch mittleren Lieferanten

- § 3 Abs. 6 S. 6 UStG ist Unionsrechtskonform
- Der Zeitpunkt Übergang des Rechts wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen ist nicht feststellbar?
 - Erste Lieferung ist bewegte Lieferung
 - Vertrauensschutz
- Die Erteilung des Transportauftrags ist nicht ausschlaggebend
 - Gibt der letzte Abnehmer den Transportauftrag kann nicht automatisch diese Lieferung als bewegte Lieferung angesehen werden.
 - Ist aber lt. EuGH ein Indiz

Agenda

1. Definition Reihengeschäft
2. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen
3. Systematik des Reihengeschäfts – UStG
4. Verlautbarungen der Finanzverwaltung
5. EuGH & BFH-Rechtsprechung
6. Umsetzung in der Praxis

Ausgewählte Praxisaspekte bezüglich der EuGH & BFH Entscheidungen

- Zuordnung der bewegten Lieferung zu einer Lieferung die der ersten Lieferung nachfolgt ist der Ausnahmefall:
 - Nur, wenn die Übertragung des Rechts wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen an den zweiten oder weiteren Abnehmer bereits im Abgangsmitgliedsstaat erfolgte
- Die erste Lieferung bedarf im Grunde keiner Würdigung (Regelfall), sondern erst die der ersten Lieferung nachfolgenden Lieferungen
 - Verpflichtungen/vertragliche Vereinbarungen der Parteien müssen relevant sein
 - Bei „fehlenden“ konkreten Vereinbarungen: Absprache in laufenden Geschäftsverkehr (zivilrechtliches Risiko)
 - Reihengeschäft ist in der Regel „erkennbar“
 - Laut Gesetz kann der erste Abnehmer nachweisen, dass seine Lieferung die bewegte Lieferung ist.
 - Der erste Lieferant muss aber über Informationen zur zweiten Lieferung verfügen (Vertrauensschutz)

Ausgewählte Praxisauswirkungen der EuGH & BFH Entscheidungen zur Zuordnung der Lieferung

- Transportauftrag durch letzten Abnehmer
 - In den überwiegenden Fällen wird eine Zuordnung zur letzten Lieferung (=bewegte Lieferung) anzusehen sein.
 - Das wirtschaftlich Gewollte muss aber in Würdigung mit einbezogen werden.
- Transport durch Spediteur
 - Maßgeblich ist, in welcher Rechtsbeziehung dieser im Zeitpunkt der Übernahme des Gegenstandes steht.
 - Ist der Spediteur im Namen des 1. Lieferanten tätig oder für den 1. Abnehmer tätig sollte in der Regel die erste Lieferung die bewegte Lieferung sein
 - Nur wenn der Spediteur im Namen des 2. Abnehmers (oder eines späteren Abnehmers) tätig wird, kann die Lieferung an diesen Abnehmer die bewegte Lieferung darstellen.
- Gesetzesänderung notwendig?

Lösung Beispielsfall auf Basis Urteil BFH XI. Senat :

- Sachverhalt gibt nicht ausreichend Informationen darüber, wann das Recht wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen auf den Kunden 2 übergegangen ist
 - Würdigung der Vereinbarungen notwendig
- Grundsätzlich wäre die erste Lieferung die bewegte Lieferung
- Variante 1: Trotz Würdigung aller Umstände des Einzelfalls kann keine Feststellung darüber getroffen werden, wann das Recht wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, übergegangen ist.
 - Demnach wäre die erste Lieferung die bewegte Lieferung
- Variante 2: zweiter Abnehmer kann dem Spediteur Anweisungen erteilen.
 - Indiz für Zuordnung zur zweiten Lieferung

FAZIT

- Die gesetzlichen Regelungen des UStG werden als Unionskonform eingestuft.
 - Der UStAE ist – bis dato - unverändert anwendbar, weicht aber in einigen wesentlichen Punkten von der Rechtsprechung ab.
 - Aber EuGH stellt einheitliche EU-Vorgaben auf, wie Reihengeschäft in der EU zu würdigen sind.
 - Die Grundsatzentscheidung des BFH gibt klare Vorgaben zur Umsetzung in Deutschland,; Entscheidung löst aber nicht alle Probleme.
 - Lieferungen müssen nach dem wirtschaftlich Gewollten ausgelegt werden, unter zu Grunde legen der zivilrechtlichen Vereinbarungen
- Neuausrichtung bzw. Überprüfung vorhandener Strukturen notwendig.

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Haben Sie noch Fragen?
 - Erwin Herzing, StB
 - Erwin.herzing@kleeberg.de

 - Telefon: 089 55 983-0
 - Telefax: 089 55 983-280

 - Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



Termine und Themen unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de

- 26. März 2015, 19.00 Uhr
Thema: IFRS 2014/2015
- 21. Mai 2015, 19.00 Uhr
Thema: Personengesellschaften
- 18. Juni 2015, 12.00 Uhr
Thema: Internationales Steuerrecht
- 25. Juni 2015, 19.00 Uhr
Thema: Umsatzsteuer
- 16. Juli 2015, 19.00 Uhr
Thema: Unternehmensbewertung
- 15. Oktober 2015, 19.00 Uhr
Thema: Gesellschaftsrecht
- 26. November 2015, 19.00 Uhr
Thema: Bilanzrecht



Startseite
Veranstaltungen
Veranstaltungsort
Veranstalter
Anmeldung

Münchener Bilanzgespräche

Bei den Münchener Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen dem Bundesanzeiger Verlag, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweizer Sortiment, halten wir Sie regelmäßig über aktuelle Themen aus dem Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung auf dem Laufenden. Neben Bilanzierungsthemen behandeln wir dabei auch wichtige Schnittstellen wie z.B. die Unternehmensbewertung oder Themen aus dem (Bilanz-) Steuerrecht. Anlassbezogen stellen wir jeweils aktuelle Trends und Praxisprobleme in den Fokus.

Mehrmals im Jahr laden wir Sie anlässlich der Münchener Bilanzgespräche zu Vortrags- und Diskussionsveranstaltungen ein. Nach ein oder zwei themenbezogenen Referaten diskutieren wir gerne mit Ihnen unterschiedliche Standpunkte und freuen uns dabei auch auf Beiträge aus dem Auditorium. Das Ziel der Münchener Bilanzgespräche ist es, anhand der Erläuterungen und Diskussionen wichtige fachliche Inhalte und Herangehensweisen an schwierige Fragen zu vermitteln sowie den Teilnehmern Lösungsmöglichkeiten für praktische Probleme aufzuzeigen.

Im Anschluss an die Vorträge und Diskussionen laden wir Sie zu einem kleinen Imbiss ein und setzen bei diesem Get together gerne den (fachlichen) Gedankenaustausch fort. Die Münchener Bilanzgespräche stehen damit voll und ganz im Zeichen individueller Gespräche, lebhafter Diskussionen und einem fachbezogenen Networking.



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE



Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

Copyright-Vermerk

© 06/2015. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.