

Reihengeschäfte: Leitlinien für die Praxis

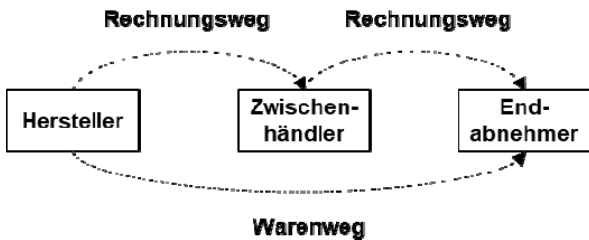
Inhalt

- 1 Grundsätze des Reihengeschäfts**
 - 1.1 Anwendungsfälle in der Praxis
 - 1.2 Begriffsdefinition
- 2 Jüngere Gesetzgebung**
- 3 Fallgruppen: Überblick**
- 4 BMF-Schreiben vom 25.04.2023**
 - 4.1 Überblick
 - 4.2 Besonders praxisrelevante Themen
 - 4.3 Anwendungsregelung
- 5 Handlungsempfehlungen**

1 Grundsätze des Reihengeschäfts

1.1 Anwendungsfälle in der Praxis

Oftmals besteht beispielsweise aus betriebswirtschaftlichen, logistischen oder ERP-technischen Gründen ein Bedürfnis, Waren in einer Leistungskette bestehend aus Hersteller, Zwischenhändler und Endabnehmer direkt vom Hersteller an den Endabnehmer zu senden:



Typisiertes Reihengeschäft

Liefergeschäfte, die von mindestens zwei Unternehmen über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen dieser Gegenstand im Rahmen einer Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt, werden als **Reihengeschäfte** bezeichnet.

Hinweis

Weil Reihengeschäfte über „denselben Gegenstand“ abgeschlossen werden, darf die Ware innerhalb der Reihe nicht bearbeitet worden sein, um weiterhin als umsatzsteuerliches Reihengeschäft zu qualifizieren.

Es liegen aus umsatzsteuerlicher Sicht gleich **mehrere Lieferungen** vor, die hinsichtlich des Lieferorts jeweils gesondert beurteilt werden müssen. Da lediglich **eine** tatsächliche Warenbewegung erfolgt, wird die Beförderung oder Versendung nur einer der Lieferungen zugeordnet (**bewegte Lieferung**). Sämtliche übrige Lieferungen sind **ruhende Lieferungen**.

Orte der Lieferung: Inland oder Ausland?

Bei der bewegten Lieferung bestimmt sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 Umsatzsteuergesetz (UStG). Die Orte der Lieferung sämtlicher übriger (das heißt ruhender) Lieferungen bestimmen sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG.

Hinweis

Sind gleich mehrere Akteure an der Warenbewegung beteiligt, kann kein Reihengeschäft vorliegen (sogenannte **gebrochene Beförderung/Versendung**).

Dieses Merkblatt unterstützt Sie bei der **korrekten Würdigung sowie optimalen Gestaltung** von Reihengeschäften.

1.2 Begriffsdefinition

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Liefergeschäfte abschließen und dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Die Beförderung oder Versendung des Gegenstands ist dann nur einer der Lieferungen zuzuordnen.

2 Jüngere Gesetzgebung

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat mit seinem Schreiben vom 25.04.2023 (siehe Punkt 4) Stellung genommen zu zahlreichen Zweifelsfragen, die in Folge der gesetzlichen Regelung durch die sogenannten **Quick Fixes** im Zuge der sogenannten Zweiten Stufe des **Mehrwertsteuerdigitalpakets** zum 01.01.2020 aufgetreten sind.

Im **Ergebnis** wurden dabei zwar die vormaligen deutschen Regelungen zum innergemeinschaftlichen Reihengeschäft im Rahmen der Quick Fixes auch in anderen EU-Mitgliedstaaten übernommen. Der deutsche Gesetzgeber erweiterte die EU-rechtlichen Vorgaben jedoch noch um Regelungen für Reihengeschäfte mit Drittlandsbezug. Zahlreiche Praxisfragen bei Beförderung oder Versendung durch den mittleren Unternehmer (sogenannte Zwischenhändler), die bislang offen geblieben waren, werden durch das BMF-Schreiben beantwortet.

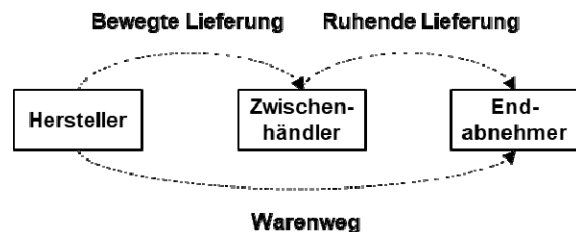
Hinweis

Durch die Quick Fixes im Jahr 2020 wurde auch die Fiktion geschaffen, wonach die **Betreiber von elektronischen Schnittstellen** gegebenenfalls als in die Lieferkette einbezogen gelten können. In solchen Fällen kann die Zuordnung der Warenbewegung nicht anhand der Grundsätze zum Reihengeschäft erfolgen.

3 Fallgruppen: Überblick

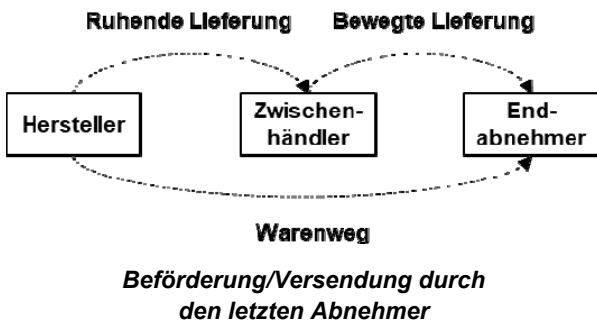
Bestimmung der unter Umständen umsatzsteuerbefreiten bewegten Lieferung:

- Wird die Ware durch den **ersten Lieferer** transportiert, stellt die **erste Lieferung** die bewegte Lieferung dar:



Beförderung/Versendung durch den ersten Lieferer

- Wird die Ware durch den **letzten Abnehmer** transportiert, stellt die **letzte Lieferung** die bewegte Lieferung dar:



- Wird die Ware hingegen durch einen **Zwischenhändler** transportiert, besteht das aktive **Wahlrecht**, wem die bewegte Lieferung zugeordnet wird.

Hinweis

Zwischenhändler ist somit ein Unternehmer, der nicht Erster oder Letzter in der Leistungskette ist. Zum Zwischenhändler wird ein mittlerer Unternehmer jedoch erst, wenn er auch den Transport veranlasst.

Bei Reihengeschäften mit grenzüberschreitendem Warentransport in einen anderen EU-Mitgliedstaat oder in einen Drittstaat ist entscheidend, welchem Unternehmer die **Warenbewegung** und damit die Möglichkeit der **Steuerbefreiung** (als innergemeinschaftliche Lieferung oder Ausfuhrlieferung) zugeordnet wird.

Hinweis

Nur die umsatzsteuerlich als bewegt eingeordnete Lieferung qualifiziert für eine Steuerbefreiung im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder Ausfuhrlieferung.

Für die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen des Reihengeschäfts muss sich aus den vorhandenen **Aufzeichnungen** eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, wer die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlasst hat (z.B. im Fall der Versendung gemäß **Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten**).

Hinweis

Ein besonderer Fall des Reihengeschäfts ist das **innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft**. Ein solches liegt dann vor, wenn die folgenden **Voraussetzungen** vorliegen:

1. Drei Unternehmer schließen über denselben Gegenstand Liefergeschäfte ab, und dieser Gegenstand gelangt unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer,
2. die Unternehmer sind in jeweils verschiedenen Mitgliedstaaten für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst,
3. der Gegenstand der Lieferungen gelangt aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats und

4. der Gegenstand der Lieferungen wird durch den ersten Lieferer oder den ersten Abnehmer befördert oder versendet.

Rechtsfolgen der Regelung sind, dass (i) die Lieferung des ersten Lieferanten als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt wird, (ii) die Steuerschuld vom ersten auf den letzten Abnehmer übergeht und (iii) der innergemeinschaftliche Erwerb des ersten Abnehmers als besteuert gilt.

Sinn und Zweck der Regelung ist eine **Vereinfachung** durch Vermeidung der umsatzsteuerlichen Registrierung des mittleren Unternehmers im Bestimmungsland Deutschland.

Auf der **Rechnung** erfordert dies zudem einen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts. Die Rechnung des Zwischenhändlers muss den Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten.

4 BMF-Schreiben vom 25.04.2023

4.1 Überblick

Am 25.04.2023 veröffentlichte das BMF die **finale Fassung** seines Schreibens (III C 2 - S 7116-a/19/10001 :003 DOK 2023/0380817, nachfolgend: **BMF-Schreiben**). Ein erster Entwurf datierte bereits vom 22.06.2022.

Das BMF aktualisiert damit entscheidende Stellen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (**UStAE**) und nimmt hierbei insbesondere zu **folgenden Themen** Stellung:

- **Bestimmung der sogenannten Transportverantwortlichkeit:** Für die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen des Reihengeschäfts muss sich aus den vorhandenen Aufzeichnungen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, wer die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlasst hat (z.B. im Fall der Versendung gemäß Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten).
- Nach Auffassung des BMF sei für die Zuordnung der Warenbewegung bei einer Transportbeauftragung durch den Zwischenhändler weiterhin die **Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** (USt-IdNr.) entscheidend.

4.2 Besonders praxisrelevante Themen

Das **BMF-Schreiben** äußert sich dazu, durch wen der Transport erfolgt, wenn dieser nicht mit dem eigenen Transportmittel geschieht:

- Bei **Versendung:** Abstellen auf die Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten (**Ausnahme:** Nachweispflicht, dass der **Transport auf Rechnung eines anderen Unternehmers erfolgt**)

ist und dieser tatsächlich die **Gefahr des zufälligen Untergangs** des Gegenstands während des Transports getragen hat, siehe hierzu auch Abschn. 3.14 Abs. 7 Satz 6 UStAE sowie unten zur Verwendung der **Incoterms**).

Hinweis

Abweichend zum früheren Entwurf des BMF-Schreibens qualifiziert nun auch ein nicht unmittelbar in die Liefervorgänge eingebundener Spediteur als beauftragter Dritter des Abnehmers.

Erfolgt die Beförderung oder Versendung der Liefergegenstände hingegen durch einen mittleren Unternehmer im Reihengeschäft (sogenannter **Zwischenhändler**), ist die Warenbewegung grundsätzlich der Lieferung an diesen Zwischenhändler zuzuordnen. Falls dieser gleichzeitig den Transport veranlasst (sogenannte **Transportveranlassung**), kann er durch „**Verwendung**“ einer bestimmten USt-IdNr. die Zuordnung der sogenannten bewegten Lieferung und damit das Greifen einer Umsatzsteuerbefreiung als **innergemeinschaftliche Lieferung** aktiv steuern.

Hinweis

Bei Reihengeschäften mit Bezug zum **Drittland** kann der Nachweis der Beförderung oder Versendung durch den Zwischenhändler jedoch sowohl durch Verwendung einer im Ausgangsstaat erteilten **USt-IdNr.** als auch einer **Steuernummer** erfolgen.

Nach Auffassung des BMF erfordert der **Begriff „Verwendung“** - spätestens zum Zeitpunkt der Lieferung - ein **aktives Tun** des (mittleren) Unternehmers. Hierzu soll die verwendete USt-IdNr. in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden.

Hinweis

Eine auf dem Auftragsdokument **formulärmäßig abgedruckte USt-IdNr.** reicht daher **nicht** aus!

Eine **mündliche Verwendung** erfordert sowohl eine Dokumentation der USt-IdNr. als auch des Zeitpunkts der Verwendung. Dabei reicht jedoch die bewusste einmalige Verwendung für alle zukünftigen Lieferungen aus. Ausnahmsweise kann eine Verwendung auch **konkludent** angenommen werden, wenn alle Parteien die Beurteilung einheitlich getroffen und ihre damit zusammenhängenden Deklarationspflichten vollständig erfüllt haben.

Positives Tun des Zwischenhändlers im Fall eines **innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts** liegt nach Auffassung des BMF dann vor, wenn:

- die Lieferung des Zwischenhändlers an dessen Käufer die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt,
- der Zwischenhändler hierfür eine ordnungsgemäße Rechnung erteilt hat und

- der Käufer den innergemeinschaftlichen Erwerb in zutreffender Weise erklärt hat.

Hinweis

Damit gibt es nach Auffassung des BMF **grundsätzlich keine Möglichkeit einer Heilung**, falls eine USt-IdNr. irrtümlich verwendet worden ist. Diese Rechtsauffassung ist - ohne Not - restriktiver als die der EU-Kommission sowie anderer EU-Mitgliedstaaten.

Ausnahmsweise Heilungsmöglichkeit bei Lieferung in das Drittland: Hier wurde im Vergleich zum Entwurf des BMF-Schreibens im Zusammenhang mit der Zuordnung der Warenbewegung zu der Lieferung des Zwischenhändlers der ausdrückliche Hinweis gestrichen, dass spätere Änderungen bei der Verwendung der USt-IdNr. ohne Auswirkung bleiben. Dies lässt wiederum den Schluss zu, dass aufgrund einer nachträglichen Verwendung einer anderen USt-IdNr. die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung geändert werden kann.

Im Rahmen der Bestimmung der **Transportveranlassung** wird - neben der Beauftragung - auch auf das **Warenuntergangsrisiko** eingegangen, gegebenenfalls geregelt durch internationale Handelsklauseln wie den International Commercial Terms, kurz **Incoterms**, der Internationalen Handelskammer (ICC).

Hinweis

Weitere Informationen finden Sie unter:

<http://www.icc-deutschland.de>

Die Incoterms können dabei ein **Indiz** für die Beantwortung der Frage darstellen, wer den Transport veranlasst hat und wer das Risiko des Warenuntergangs trägt.

Die elf Incoterms regeln die Verteilung von Kosten, Risiken und Sorgfaltspflichten zwischen den Parteien und haben folgende Bedeutung:

EXW	Ex Works/Ab Werk
FCA	Free Carrier/Frei Frachtführer
FAS	Free Alongside Ship/Frei Längsseite Schiff
FOB	Free On Board/Frei an Bord
CFR	Cost and Freight/Kosten und Fracht
CIF	Cost, Insurance and Freight/Kosten, Versicherung und Fracht
CPT	Carriage Paid To/Frachtfrei
CIP	Carriage, Insurance Paid To/Frachtfrei versichert
DAP	Delivered At Place/Geliefert benannter Ort
DPU	Delivered At Place Unloaded/Geliefert benannter Ort entladen
DDP	Delivered Duty Paid/Geliefert verzollt

Zusätzlich zum konkreten Incoterm muss der vereinbarte Ort angegeben werden (z.B. „EXW Köln“).

Bedeutung der USt-IdNr.: Für die Zuordnung der Warenbewegung bei einer Transportbeauftragung auch durch den **Zwischenhändler** sei weiterhin die **Verwendung der USt-IdNr.** entscheidend.

Hinweis

Kritisch zu sehen ist, dass insbesondere die ordnungsgemäße Besteuerung durch den Erwerber durch den Zwischenhändler in der Regel nicht überprüft werden kann. Hiervon hängt jedoch im Ergebnis ab, ob die Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung von der Umsatzsteuer befreit werden kann oder aber als Inlandslieferung umsatzsteuerpflichtig bleibt.

- Falls eine Transportveranlassung - etwa aus Logistikgründen - von mehreren Beteiligten gleichzeitig ausgeht (sogenannter **gebrochener Transport**), kommt es aus deutscher Sicht **nicht** zu einem Reihengeschäft. Folge davon ist das **Risiko einer Straferwerbsteuer**, wenn ein anderer EU-Mitgliedstaat dennoch ein Reihengeschäft annimmt.
- Nach Auffassung des BMF kann im Reihengeschäft mit mehr als drei Beteiligten die Vereinfachungsregelung für **Dreiecksgeschäfte** nur von den letzten drei Beteiligten angewandt werden.

4.3 Anwendungsregelung

Anwendung: Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Hinweis

Betroffene offene Fälle können wohl ausschließlich die seit 01.01.2020 ausgeführten Lieferungen sein (Beginn der Geltung von § 3 Abs. 6a UStG).

Nicht-Beanstandung bei Altfällen: Für den Zeitraum bis zur Veröffentlichung des BMF-Schreibens beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die Zuweisung der Transportverantwortlichkeit von den Beteiligten einvernehmlich abweichend von Abschn. 3.14 Abs. 7 bis 11 UStAE bestimmt worden ist.

5 Handlungsempfehlungen

- Schaffung eines **Problembewusstseins** insbesondere bei komplexen Lieferketten, da fehlerhafte Beurteilungen/Abrechnungen bei Reihengeschäften auch für vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer erhebliche Risiken darstellen.
- Im Folgenden finden Sie Fragen, die Sie sich stellen können, um mögliche Probleme im Vorfeld zu erkennen:

1. Liegt ein Reihengeschäft vor?

Handelt es sich um ein Liefergeschäft, welches von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen wird und bei denen dieser Gegenstand im Rahmen einer Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt?

2. Welche Lieferung ist die bewegte Lieferung?
3. Wo ist der Lieferort für die bewegte Lieferung?
4. Wo ist der Lieferort für die ruhende Lieferung?
5. Anwendbarkeit einer Steuerbefreiung auf die bewegte Lieferung?

Nur die bewegte Lieferung kann umsatzsteuerfrei sein!

• Mehrwertsteuerrecht im EU-Ausland:

Das BMF wiederholt in seinem Schreiben die Vereinfachungsregelung, wonach in Fällen, in denen die Zuordnung der bewegten Lieferung von einem Unternehmer aufgrund des Rechts eines anderen Mitgliedstaats nach anderen Grundsätzen vorgenommen wurde, dieser anderen Zuordnung gefolgt werden kann.

• Anpassung der Steuerfindung im ERP-System:

Die **Steuerfindung** eines Lieferanten muss danach differenzieren können, mit welcher USt-IdNr. der Zwischenhändler auftritt, und wäre daher gegebenenfalls um das zusätzliche **Merkmal der verwendeten USt-IdNr.** zu ergänzen.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Juni 2023

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.