

4 Die Gelangensbestätigung richtig einordnen: Umsatzsteuerliches Basiswissen zum EU-Handel

4.1 Liefergeschäfte mit Warenbewegung

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten **beginnt**.

Beachten Sie!

- Diese Lieferungen nennt man **bewegte Lieferungen**.
- Man unterscheidet die bewegten Lieferungen in **Beförderungs- und Versendungslieferungen**.
- **Rechtsgrundlage** ist § 3 Abs. 6 Sätze 1–4 UStG.

Die Besteuerung folgt damit dem **Ursprungslandprinzip**.

Für die Unterscheidung zwischen „befördern“ und „versenden“ ist die **Person maßgebend, die den Transportakt tatsächlich vollzieht**:

- Eine **Beförderungslieferung** setzt voraus, dass der liefernde Unternehmer, der Abnehmer oder ein unselbstständiger Erfüllungsgehilfe den Gegenstand der Lieferung befördert (Abschn. 3.12 Abs. 2 UStAE)³⁵.

³⁵ Abschn. 3.12 Abs. 2 UStAE unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 20.12.2006, V R 11/06, BStBl. II 2007, 424.

Beispiele

1. Der Lieferant oder der Kunde haben einen **eigenen Lkw**, mit dem die Ware zum Kunden transportiert wird.
 2. Dabei brauchen die beteiligten Unternehmer natürlich **nicht höchstpersönlich** tätig werden; der Einsatz eines **Arbeitnehmers (Erfüllungsgehilfen bzw. unselbstständigen Beauftragten)** reicht aus.
 3. Eine Beförderung liegt auch dann vor, wenn der Gegenstand der Lieferung **aus eigener Kraft fortbewegt** wird (z. B. bei Kraftfahrzeugen auf eigener Achse, bei Schiffen auf eigenem Kiel).
- Eine **Versendungslieferung** setzt voraus, dass der Transport von einem selbstständigen Beauftragten ausgeführt oder besorgt wird (vgl. Abschn. 3.12 Abs. 3 UStAE).

Beispiele

1. Weder der Lieferant noch der Kunde haben einen eigenen Lkw; einer der beiden beauftragt deshalb einen **Frachtführer (selbstständigen Beauftragten)**.
2. Wie vorher; einer der Beteiligten beauftragt einen **Spediteur (Geschäftsbesorger)**.

Bewegte Lieferungen haben den umsatzsteuerlichen Leistungsort „dort, ... wo die Beförderung oder Versendung **an den Abnehmer ... beginnt**“ (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). Die Annahme einer Lieferung setzt damit voraus, dass beim Beginn der Beförderung oder Versendung

- ein **konkretes Umsatzgeschäft** über
- einen **bestimmten Gegenstand** mit
- einem **bestimmten Abnehmer**

geschlossen wurde (Abschn. 3.12 Abs. 3 Sätze 3 ff. UStAE).

Beratungskonsequenzen

1. Der Ort der Lieferung ist mit anderen Worten dort, wo die Ware **erstmalig mit Zielrichtung auf einen konkreten Abnehmer** bewegt wird.

2. Die **Bewegung eines Gegenstands innerhalb des Unternehmens**, die lediglich der Vorbereitung des Transports dient, stellt noch keine Beförderung an den Abnehmer dar (vgl. Abschn. 3.12 Abs. 2 Satz 3 UStAE).

Dieses Ergebnis ist häufig dann unerwünscht (aber zugleich unvermeidlich), wenn ein **Warenpaket aus mehreren Lagern** zusammengestellt wird.

Beispiel

Das deutsche Bekleidungshaus Karl und Anton (K&A) bestellt bei einer deutschen Bekleidungsfirma, der Egon Chef AG (EC) in München, 1.000 Herrenhemden. 500 Hemden hat EC im Lager in München, 300 Hemden im Auslieferungslager in Rom und 200 Hemden in einem weiteren Auslieferungslager in Kiew.

- Die Lieferung der 500 Hemden ab dem Lager München führt zu **500** innerdeutschen Umsätzen. **Wichtig: Jedes Hemd ist Gegenstand einer eigenständigen Lieferung!**
- Die Lieferung der 300 Hemden ab dem Lager Rom führt unter den weiteren Voraussetzungen in Italien zu 300 innergemeinschaftlichen Lieferungen von EC, registriert in Italien. K&A hat in Deutschland entsprechende innergemeinschaftliche Erwerbe zu erklären. **Aktuell:** Dieses Ergebnis lässt sich unter Umständen auch bei innergemeinschaftlichen Geschäften durch eine entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 8 UStG vermeiden³⁶.
- Die Besteuerung der 200 Hemden **ab dem Lager Kiew** richtet sich nach § 3 Abs. 8 UStG.

In der Praxis wird in diesen Fällen häufig (**am UStG vorbei**) **versucht**, für alle Lieferungen zu einem einheitlichen Lieferort – hier vorzugsweise München – zu kommen. Diese **Versuche scheitern** jedoch daran, dass der konkrete Abnehmer (hier: K&A) zu Beginn der Transporte bereits feststeht.

³⁶ Hierzu ausführlich *Weimann*, Umsatzsteuer in der Praxis, 11. Auflage 2013, Kapitel 21.3.

4.2 Lieferungen ohne Warenbewegung

Es gibt Lieferungen, bei denen der Liefergegenstand weder befördert noch versendet wird.

Beispiele

1. „**Grundstücke** werden in den seltensten Fällen zum Kunden gebracht“. Der Grundfall betrifft damit insbesondere die Lieferung (einschließlich der Gebäude). Lieferort ist in diesem Fall der Belegenheitsort.
2. In Betracht kommen aber auch Lieferungen von Gegenständen, die sich zum Lieferzeitpunkt **in einem Lager oder an Bord eines Schiffes** befinden; in diesen Fällen erfolgt die Verschaffung der Verfügungsmacht in der Regel durch
 - Vereinbarung eines Besitzkonstituts (§ 930 BGB),
 - Abtretung des Herausgabeanspruchs (§ 931 BGB),
 - Übergabe sog. Traditionspapiere, die das Eigentum am Liefergegenstand verkörpern (z. B. Lagerscheine, Konnossemente).Hier kommt es darauf an, wo sich der Liefergegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.
3. Der Grundfall wird insbesondere auch auf Werklieferungen anzuwenden sein, die ein **ortsgebundenes (nicht transportables) Werk** zum Gegenstand haben („**Anlagenbau**“); ihr Lieferort ist dort, wo sich der Liefergegenstand zum Zeitpunkt der Übergabe an den Auftraggeber befindet. Werden derartige Umsatzgeschäfte von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen, können sie mangels Beförderung oder Versendung nicht Gegenstand eines Reihengeschäfts (siehe Kapitel 4.4) sein.
4. Besondere Bedeutung haben diese Überlegungen auch bei der **Veräußerung von Miet-, Leasing-, Vorführ- und Messeprodukten** (siehe Kapitel 4.3).

Beachten Sie!

- (1) Diese Lieferungen nennt man **ruhende Lieferungen**.
- (2) **Rechtsgrundlage** ist § 3 Abs. 7 UStG.
- (3) Hinweis auf **Abschn. 3.12 Abs. 6 UStAE**.

Hinsichtlich des Lieferorts ist zu unterscheiden:

- Wird der Gegenstand der Lieferung **nicht befördert oder versendet**, wird die Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG, **Grundfall**).
- Liegt ein **Reihengeschäft** vor, gelten Besonderheiten (§ 3 Abs. 7 Satz 2 UStG; siehe Kapitel 4.4).

4.3 Umgehung der „Registrierungsfalle“ bei ruhenden Lieferungen

Besonderheiten der EU-Verkäufe von Miet-, Leasing-, Messe-, Vorführ- und ähnlichen Produkten

In der Praxis sind es insbesondere die – vermeintlich guten – Gelegenheiten (Spontangeschäfte), die oft wenig durchdacht und mit steuerlich nicht erkannten Risiken behaftet sind. Ein- und Verkäufer sollten da auf der Hut sein und sich bei außergewöhnlichen Umsätzen vorab absichern³⁷.

4.3.1 Das hätte nicht passieren dürfen

Aus dem Umfeld eines deutschen Automobilherstellers wurde unlängst folgender Fauxpas bekannt:

Echtfall

Zu einem großen deutschen Automobilhersteller (H) gehört auch die 100%ige Tochtergesellschaft T, die mit Markenzubehör handelt. Die Steuerabteilung des H ist – vernünftigerweise – stets darauf bedacht, teure Umsatzsteuer-Registrierungen im EU-Ausland zu vermeiden. H liefert deshalb vorzugsweise steuerfrei innergemeinschaftlich aus Deutschland.

Nunmehr stellte T die Produkte auf einer Messe in Frankreich aus. Am Ende der Messe ging Kunde K auf die Standbetreuer zu und machte ein Angebot zum Ankauf der gesamten Ausstellungsware.

³⁷ Ausführlich *Weimann*, ASR 2/2013, 11; GStB 2013, 197.

Die Standbetreuer setzten sich daraufhin mit dem zuständigen Verkäufer V der T in Verbindung. V war begeistert, sparte er doch die Kosten für den Rücktransport und tätigte gleichzeitig einen Verkauf.

Die Freude des V währte jedoch nicht lange. Die französische Steuerverwaltung erkannte, dass die Ware nicht für den Umsatz aus Deutschland nach Frankreich gebracht worden war, sondern dass sie sich bereits aus einem anderen Grund – nämlich wegen der Messe – in Frankreich befand.

Folge:

H tätigte die Umsätze durch T in Frankreich und musste das gesamte Unternehmen – also die Muttergesellschaft mit allen Tochtergesellschaften – dort für ein Jahr umsatzsteuerlich registrieren lassen. H musste damit neben den deutschen auch den französischen Steuerpflichten genügen. Letzteres löste Mehrkosten aus, die die Marge aus dem Verkaufsumsatz um ein Mehrfaches übertrafen.

4.3.2 Das Tagesgeschäft normaler Unternehmer birgt ähnliche Gefahren

Der Fall wurde mit Interesse und einer gewissen Schadenfreude zur Kenntnis genommen, zeigt er doch, dass derartige Fehler selbst „den Großen“ passieren können. Dass man auch als vermeintlich „Kleiner“ schnell in diese Steuerfalle „tappen“ kann, wird dabei gern übersehen:

Beispiel 1

Händler H sitzt in Kerken nahe der deutsch-niederländischen Grenze. Er handelt mit größeren Kaffeeautomaten für Bürobetriebe. Der niederländische Rechtsanwalt NL ist zunächst skeptisch, ob sich eine solch aufwendige Maschine für seinen Bürobetrieb eignet. Er leiht sich deshalb ein Gerät zu Testzwecken aus. Der Testbetrieb überzeugt und NL kauft H das Gerät ab.

Folge:

Hier ist die Maschine bereits beim Kunden. Der Liefergegenstand verbleibt zur Vertragserfüllung dort, wo er bereits ist; das Liefergeschäft erfolgt also ohne jede Warenbewegung. Lieferort ist gem. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG Venlo.

Damit unterliegt der Umsatz der niederländischen Umsatzsteuer. Wenn keine niederländische Ausnahmegesetzgebung greift, muss sich H

aufgrund dieses einen Umsatzes in den Niederlanden steuerlich registrieren lassen. Wahrscheinlich ist zumindest seine Marge dahin.

Beispiel 2

Wie Beispiel 1. NL ist Leasingnehmer des H und übernimmt die Maschine nach Leasingende.

Folge:

Auch hier verbleibt die Maschine (der Liefergegenstand) dort, wo sie bereits ist – nämlich bei NL. Das Liefergeschäft wird also wieder ohne Warenbewegung erfüllt.

4.3.3 Absicherung über Rückholvereinbarungen

Zu einem anderen (günstigen) Ergebnis gelangt man, wenn die Maschine vor der Lieferung aus irgendeinem Grund **noch einmal zu H zurück** muss. Dann gilt nämlich:

- Der **Lieferort** ist die Verkaufsstätte/Werkstatt des H **in Deutschland** und
- es erfolgt eine bewegte Lieferung **ohne Registrierungspflicht** aus Deutschland heraus.

Beispiel 3

Wie Beispiel 1. H vereinbart mit NL, dass die Maschine vor der Übergabe eine Endabnahme in der Werkstatt des H in Kerken durchläuft.

Folge:

In diesem Fall tätigt H gegenüber NL eine Lieferung in Kerken (§ 3 Abs. 6 UStG), die in Deutschland steuerbar ist (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 4 Nr. 1 Buchst. b) und 6a UStG innergemeinschaftlich steuerfrei erfolgt.

Die Registrierung in den Niederlanden entfällt!

4.3.4 Kundenansreiben und Kaufvertrag (Muster)

Um die vorgeschlagene Gestaltung auch gegenüber den Finanzverwaltungen glaubhaft machen zu können, sollte sie **eindeutig in die Kundenvereinbarungen eingehen**, und zwar idealerweise

- in ein die Übereignung vorbereitendes Anschreiben und
- in den Kaufvertrag selbst.

MUSTERSCHREIBEN ... des Händlers an den Käufer

Verkauf unserer Vorführmaschine

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir freuen uns, dass Sie sich dazu entschieden haben, den Ihnen am 5. d. M. zur Ansicht geliehenen Kaffeeautomaten nunmehr von uns käuflich zu erwerben.

Der Verkauf erfordert eine vorherige Endabnahme durch unsere Servicetechniker in unserer Werkstatt in Kerken (Bundesrepublik Deutschland). Dazu möchten wir gerne einen Termin mit Ihnen vereinbaren und schlagen vor, dass wir den Automaten am *[Datum]* zur Vornahme der anstehenden Arbeiten bei Ihnen abholen. ...

MUSTERKLAUSEL ... für den Kaufvertrag

Der Kaffeeautomat wird dem Kunden nach der Endabnahme übergeben. Die anstehenden Arbeiten führen wir in unserem Servicebetrieb in Kerken durch. Wir werde dazu den Automaten am vereinbarten Tag beim Kunden abholen und innerhalb einer Arbeitswoche beim Kunden wieder in Betrieb nehmen.

In der Praxis findet man derartige Fallgestaltungen insbesondere auch

- im Anlagenbau (Maschinenleasing) und
- im Kfz-Handel³⁸.

³⁸ Hierzu ausführlich *Weimann*, ASR 2/2013, 11.

Beratungskonsequenzen

1. Die Beispielfälle verdeutlichen einmal mehr, wie wichtig es ist, den Ein- und Verkäufern **in Abstimmung mit dem Steuerberater Checklisten** zur Verfügung zu stellen, die die Abwicklung der Standardfälle des Unternehmens verdeutlichen.
2. Gleichzeitig muss allen Mitarbeitern klar sein, dass Sonderfälle – also solche, die nicht in den Checklisten erfasst sind – nicht ohne Rücksprache angegangen werden dürfen.

4.4 Besonderheiten von Reihengeschäften

Die umsatzsteuerlichen Reihengeschäfte werden in der Praxis der Unternehmen häufig auch als

- Kettengeschäfte,
- Mehrecksgeschäfte,
- Mehrfachgeschäfte oder
- Vielecksgeschäfte

bezeichnet.

Beachten Sie!

Hier gilt es, eine Reihe von Sonderregeln zu beachten. Nachfolgend werden diese Sonderregeln vorgestellt, soweit sie für das Verständnis der Gelangensbestätigung bzw. der Alternativnachweise von Bedeutung sind³⁹.

³⁹ Hierzu ausführlich *Weimann, Umsatzsteuer in der Praxis*, 11. Auflage 2013, Kapitel 21.

4.4.1 Checkliste: Die Tatbestandsmerkmale im Überblick

Checkliste:	✓
Für das Reihengeschäft ergeben sich aus § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG folgende Tatbestandsmerkmale:	
• mehrere Unternehmer	
• schließen mehrere Umsatzgeschäfte	
• über denselben Gegenstand ab und	
• der Liefergegenstand gelangt im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer (besser: vom Ort der Lieferung des ersten Unternehmers) an den letzten Abnehmer.	

Ein besonderer Fall des Reihengeschäfts ist das **innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft** i. S. d. § 25b Abs. 1 UStG⁴⁰.

4.4.2 Die Rechtsfolgen eines Reihengeschäfts

Primäre Rechtsfolge eines Reihengeschäfts ist, dass es zwischen den Beteiligten zu einer **Vielzahl von Lieferumsätzen** im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG kommt. Reihengeschäfte sind damit nichts anderes als die **Aneinanderreihung mehrerer Liefergeschäfte**⁴¹.

Beispiel

Elektroeinzelhändler D1 in Lörrach bestellt beim Elektrogerätegroßhändler D2 in Freiburg eine Sonnenbank. D2, der die Sonnenbank nicht vorrätig hat, bestellt sie wiederum beim Elektrogerätehersteller D3 in Stuttgart. D3 muss seinerseits auf D4 in Hamburg zurückgreifen. Vereinbarungsgemäß liefert D4 die Sonnenbank direkt an D1 in Lörrach aus.

⁴⁰ Abschn. 3.14 Abs. 1 UStAE; hierzu ausführlich *Weimann*, Umsatzsteuer in der Praxis, 11. Auflage 2013, Kapitel 32.

⁴¹ Abschn. 3.14 Abs. 2 UStAE.