

Geplante Regelungen zu Reihengeschäften durch das JStG 2019

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Member Crowe Global

Hintergrund

Mit Einführung von Art. 36a MwStSystRL Ende 2018 wurde erstmalig unionsrechtlich definiert, was ein Reihengeschäft im innergemeinschaftlichen Handel ist. Darüber hinaus wurde in der Vorschrift geregelt, welcher Lieferung innerhalb eines Reihengeschäfts die Warenbewegung zuzuordnen ist (sogenannte bewegte Lieferung), wenn ein mittlerer Unternehmer den Transport der Gegenstände veranlasst. Die praktische Rechtsanwendung war in dieser Hinsicht innerhalb der EU bisher uneinheitlich und schwierig. Die hierzu ergangene umfangreiche EuGH-Rechtsprechung, siehe insbesondere die Urteile in den Rechtssachen Euro Tyre Holding (C-430/09), VSTR (C-587/10) und Kreuzmayr (C-628/16), hat auch keine Rechtssicherheit gebracht.

Die Neuregelungen sind als eine der Sofortmaßnahmen der EU zur Reform des Mehrwertsteuerrechts (sogenannte Quick Fixes) bis Ende 2019 in nationales Recht umzusetzen. Die geplanten Anpassungen des Umsatzsteuergesetzes gemäß dem Referentenentwurf zum JStG 2019 (Stand: 08.05.2019) dienen dieser Umsetzung.

Ausgestaltung der Regelung

Die vorgesehene Neuregelung ergänzt die bisherigen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes betreffend Reihengeschäfte und bündelt diese neu (§ 3 Abs. 6a UStG-E). Der deutsche Gesetzgeber beschränkt sich dabei jedoch, anders als die unionsrechtliche Vorgabe, nicht auf innergemeinschaftliche Transaktionen, sondern behandelt alle Reihengeschäfte, so insbesondere auch solche mit Drittlandbezug.

Die Definition des Reihengeschäfts bleibt gegenüber der bisherigen deutschen Regelung unverändert. Demnach liegt ein Reihengeschäft vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand ein Umsatzgeschäft abschließen und der Gegenstand im Zuge des Transports unmittelbar vom ersten an den letzten Beteiligten der Kette gelangt (§ 3 Abs. 6a S. 1 UStG-E). Ein unmittelbares Gelangen liegt nur dann vor, wenn der Warentransport durchgehend vom Abgangsort bis zum Bestimmungsort von einem einzigen beteiligten Unternehmer durchgeführt wird. Sind mehrere Beteiligte für den Warentransport verantwortlich, handelt es sich um eine sogenannte gebrochene Beförderung oder Versendung. In diesem Fall liegt kein Reihengeschäft vor.

Bei einem Reihengeschäft wird der Warentransport nur einer der umsatzsteuerlichen Lieferungen in der Kette zugeordnet (bewegte Lieferung). Nur diese kann im Falle einer grenzüberschreitenden Transaktion als innergemeinschaftliche Lieferung oder Ausfuhrlieferung umsatzsteuerfrei sein. Daher kommt der Zuordnung der bewegten Lieferung bei Reihengeschäften eine besondere Bedeutung zu.

Hierzu wird im Gesetz festgeschrieben, dass die Warenbewegung

- der Lieferung des ersten Beteiligten zuzuordnen ist, wenn dieser den Warentransport veranlasst sowie
- der Lieferung an den letzten Beteiligten zuzuordnen ist, wenn dieser den Warentransport veranlasst (§ 3 Abs. 6a S. 2, 3 UStG-E).

Dies entspricht der bisherigen allgemeinen Rechtsauffassung. Eine Auswirkung auf die Praxis ergibt sich aus der klarstellenden Neuregelung somit nicht.

Für den Fall, dass ein mittlerer Unternehmer den Transport veranlasst, wird die Warenbewegung, ebenfalls wie bisher, grundsätzlich der Lieferung an diesen mittleren Unternehmen zugeordnet, es sei denn, er weist nach, dass er im Rahmen der Transaktion in seiner Funktion als Lieferer und nicht als Abnehmer aufgetreten ist (§ 3 Abs. 6a S. 4 UStG-E).

Dabei wird der den Transport veranlassende mittlere Unternehmer gemäß der EU-Vorgabe als „Zwischenhändler“ definiert. Ein mittlerer Unternehmer, der den Transport nicht veranlasst, gilt demnach nicht als „Zwischenhändler“ im Sinne der gesetzlichen Neuregelung.

Es wird somit zunächst gesetzlich vermutet, dass der Zwischenhändler als Abnehmer im Reihengeschäft auftritt, mit der Konsequenz, dass die Lieferung seines Vorlieferanten an ihn als warenbewegt angesehen wird.

Verwendet jedoch der Zwischenhändler in einer innergemeinschaftlichen Transaktion seine USt-IdNr. aus dem Abgangsmittgliedstaat der Ware gegenüber seinem Vorlieferanten, ist die gesetzliche Vermutung widerlegt. In diesem Fall gilt der Zwischenhändler als Lieferer in der Kette (§ 3 Abs. 6a S. 5 UStG-E). Die Warenbewegung wird dementsprechend der Lieferung des Zwischenhändlers zugeordnet, die als innergemeinschaftliche Lieferung grundsätzlich umsatzsteuerbefreit ist. Eines weiteren Nachweises, dass der Zwischenhändler als Lieferer aufgetreten ist, bedarf es in diesen Fällen nicht.

Ähnliches gilt, wenn der Liefergegenstand im Zuge des Reihengeschäfts aus einem EU-Mitgliedstaat ins Drittland gelangt: Verwendet der Zwischenhändler in diesem Fall seine USt-IdNr. oder Steuernummer aus dem Abgangsmittgliedstaat gegenüber seinem Vorlieferanten, wird seine Lieferung als die warenbewegte angesehen und kann dementsprechend grundsätzlich als umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferung behandelt werden (§ 3 Abs. 6a S. 6 UStG-E). In dieser Hinsicht geht die vorgesehene deutsche Neuregelung über die unionsrechtliche Vorgabe hinaus, indem

sie auch Reihengeschäfte mit Warentransport ins Drittland erfasst.

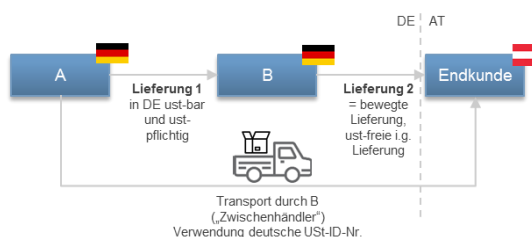
Des Weiteren wird für den Fall der Einfuhr geregelt, dass die Lieferung des Zwischenhändlers als die bewegte gilt, wenn die eingeführten Gegenstände in seinem Namen (oder im Falle der indirekten Vertretung für seine Rechnung) zum zoll- und umsatzsteuerrechtlich freien Verkehr angemeldet werden (§ 3 Abs. 6a S. 7 UStG-E). Auch diese Neuregelung geht nicht auf eine entsprechende Vorschrift der MwStSystRL zurück.

Die „Verwendung“ einer USt-IdNr. (bzw. einer Steuernummer im Falle der Warenbewegung ins Drittland) im Kontext der Neuregelung setzt ein aktives Tun des Zwischenhändlers voraus, d.h., insbesondere eine entsprechende explizite Mitteilung der USt-IdNr. an den Vorlieferanten für Zwecke der Verwendung im Rahmen des Reihengeschäfts. Die Mitteilung muss dokumentiert werden. Eine in einem Dokument (insbesondere Geschäftsbrief) formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. reicht hierfür nicht aus. Es soll jedoch genügen, wenn der Zwischenhändler seinem Vorlieferanten mitteilt, dass er eine bestimmte USt-IdNr. (oder Steuernummer) für alle künftigen Lieferungen verwenden will und dies entsprechend dokumentiert wird.

Die Verwendung einer USt-IdNr. (bzw. Steuernummer bei Warenbewegung ins Drittland) muss spätestens bis zum Beginn des Transportvorgangs erfolgen. Eine Änderung nach diesem Zeitpunkt ist nicht möglich.

Beispiel 1

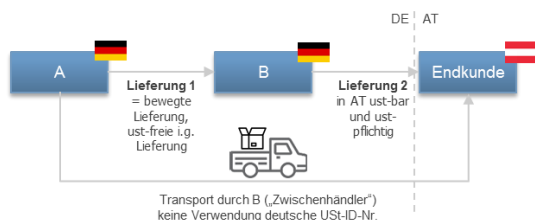
Der österreichische Unternehmer („Endkunde“) bestellt einen Gegenstand bei einem deutschen Unternehmer („B“), der den Gegenstand seinerseits bei einem anderen deutschen Unternehmer („A“) bestellt. B transportiert den Gegenstand direkt von seinem Vorlieferanten aus Deutschland zu seinem Kunden nach Österreich. Bei der Bestellung verwendet er gegenüber seinem Vorlieferanten seine deutsche USt-IdNr.



Die Warenbewegung ist der Lieferung von B an den Endkunden (Lieferung 2) zuzuordnen, da B durch die Verwendung der USt-IdNr. aus dem Abgangsmitgliedstaat (Deutschland) als Lieferer im Reihengeschäft gilt (§ 3 Abs. 6a S. 5 UStG-E). Diese Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen umsatzsteuerbefreit (§ 4 Nr. 1 Bs. b, § 6a UStG). Die Lieferung von A an B (Lieferung 1, sogenannte ruhende Lieferung) ist in Deutschland umsatzsteuerbar und grds. umsatzsteuerpflichtig (sofern keine spezielle Umsatzsteuerbefreiung greift).

Beispiel 2

Wie Beispiel 1, jedoch verwendet B bei der Bestellung keine deutsche USt-IdNr. gegenüber seinem Vorlieferanten.



Die Warenbewegung ist der Lieferung von A an B (Lieferung 1) zuzuordnen. Es gilt die gesetzliche Vermutung, wonach B im Reihengeschäft als Abnehmer auftritt (§ 3 Abs. 6a S. 4 UStG-E). Lieferung 1 ist als innergemeinschaftliche Lieferung bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen umsatzsteuerbefreit (§ 4 Nr. 1 Bs. b, § 6a UStG). B muss sich in Österreich umsatzsteuerlich registrieren lassen und den innergemeinschaftlichen Erwerb dort versteuern. Seine Lieferung an den Endkunden (Lieferung 2) ist in Österreich umsatzsteuerbar und grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig (sofern keine spezielle Umsatzsteuerbefreiung gilt).

Folgen für die Praxis

Die Regelungen führen zur Vereinfachung der Zuordnung der bewegten Lieferung im Rahmen von Reihengeschäften.

In Bezug auf innergemeinschaftliche Reihengeschäfte werden künftig EU-weit einheitliche Zuordnungsregeln gelten. Dies erleichtert auch die konsistente umsatzsteuerliche Abbildung dieser Transaktionen in automatisierten Umsatzsteuerfindungsprozessen. Die Schaffung der Möglichkeit der Erfassung der „verwendeten“ USt-IdNr. in ERP-Systemen, insbesondere bei Kunden mit mehreren USt-IdNrn., wird jedoch gegebenenfalls notwendig werden.

Da die geplanten neuen Vorschriften, jedenfalls im Hinblick auf innergemeinschaftliche Reihengeschäfte, die verpflichtende Umsetzung der entsprechenden EU-Regelung darstellen, ist nicht mit wesentlichen Änderungen im Zuge des weiteren Gesetzgebungsverfahrens gegenüber dem vorliegenden Referentenentwurf zu rechnen. Der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens wird für den Spätherbst 2019 erwartet.

Ihr Ansprechpartner:

Daniel Brunner, StB
Tel. +49(0)89-55983-0

umsatzsteuer@crowe-kleeberg.de