

Fachlicher Diskussionsbeitrag für eine mögliche gesetzliche Änderung

Änderung

§ 3 wird wie folgt geändert:

1. In Absatz 6 werden die Sätze 5 und 6 gestrichen.
2. Nach Absatz 6 wird folgender Absatz 6a angefügt:

„¹Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer (Reihengeschäft), ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen. ²Wird der Gegenstand der Lieferung dabei durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen. ³Wird der Gegenstand der Lieferung durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen. ⁴Wird der Gegenstand der Lieferung durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat. ⁵Gelangt 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 eine ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet. ⁶Gelangt der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis im Sinne des Satzes 4 auszugehen, wenn der Abnehmer zollrechtlicher Ausführer ist.¹⁷Gelangt der Gegenstand der Lieferung vom Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis im Sinne des Satzes 4 auszugehen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Namen des Abnehmers zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt wird.“

3. In Absatz 7 Satz 2 wird die Angabe „Absatz 6 Satz 5“ durch die Angabe „Absatz 6a“ ersetzt.

„...“

Begründung

Streichung § 3 Absatz 6 Sätze 5 und 6

Die Regelung ist durch die Einführung des § 3 Absatz 6a UStG (neu) überflüssig geworden und wird daher gestrichen

¹ Auf die Mitteilung gegenüber dem Leistenden über die Ausführeigenschaft kommt es nicht an. Meldet der mittlere Unternehmer die Ware im eigenen Namen zur Ausfuhr an, dokumentiert er seine Eigenschaft als Lieferer und verwirklicht damit den zur Widerlegung der Fiktion erforderlichen Sachverhalt. Die objektive Überprüfbarkeit ist durch Erfassung beim Zoll sichergestellt (ATLAS, usw.)

1. § 3 Absatz 6a

Die Änderung dient der Klarstellung der Zuordnung der Beförderung oder Versendung bei Reihengeschäften. Sie ist zur Beseitigung der Rechtsunsicherheiten erforderlich, die in Folge der Rechtsprechung des BFH entstanden sind (vgl. dazu insbesondere die Urteile vom 25. Februar 2015, XI R 15/14 und XI R 30/13, BStBl II 2015, XXX). Danach ist mangels eindeutiger gesetzlicher Regelung die Zuordnung der Warenbewegung im Rahmen einer Würdigung aller Umstände des Einzelfalls vorzunehmen. Der BFH hatte die Schaffung einer eindeutigen gesetzlichen Regelung angeregt.

Absatz 6a Satz 1

Im Zuge der gesetzlichen Klarstellung wird eine Definition eines umsatzsteuerlichen Reihengeschäfts vorgenommen. Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Unmittelbarkeit bedeutet dabei, dass beim Transport der Ware vom Abgangsort zum Bestimmungsort nur ein Unternehmer in der Kette die Transportverantwortung innehaben kann. Liegt die Transportverantwortlichkeit bei mehreren an der Reihe beteiligten Unternehmern (sogenannte gebrochene Beförderung oder Versendung), liegt kein Reihengeschäft vor.

Dies entspricht inhaltlich der Regelung des bisherigen § 3 Absatz 6 Satz 5 UStG; eine materiell-rechtliche Neuregelung ist damit nicht verbunden.

Folge des Reihengeschäfts ist es, dass die Warenbewegung nur einer der Lieferungen zuzuordnen ist (bestätigt durch EuGH-Urteil vom 6. April 2006, C-245/04, EMAG).

Absatz 6a Satz 2

Abs. 6a Satz 2 stellt entsprechend der bislang geltenden Rechtsanwendung gesetzlich klar, dass bei Beförderung oder Versendung durch den ersten Unternehmer die Warenbewegung der Lieferung des ersten Unternehmers zuzuordnen ist.

Für die Frage, welcher Lieferung die Warenbewegung zuzuordnen ist, kommt es nach neuerer Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteil vom 27. September 2012, C-587/10, VSTR) und BFH (vgl. Urteil vom 25. Februar 2015 XI R 15/14) insbesondere darauf an, ob die Verfügungsmacht auf den letzten Abnehmer bereits am Abgangsort oder erst am Bestimmungsort tatsächlich übergegangen ist. Befördert oder versendet der erste Unternehmer in der Reihe den Gegenstand, findet der Übergang der Verfügungsmacht auf den letzten Abnehmer stets erst am Bestimmungsort tatsächlich statt².

Absatz 6a Satz 3

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den letzten Abnehmer in der Reihe befördert oder versendet, erfolgt der tatsächliche Übergang der Verfügungsmacht auf diesen grundsätzlich bereits am Abgangsort. In der Folge ist die Warenbewegung der Lieferung an den letzten Abnehmer zuzuordnen. Dies wird in Reaktion auf die höchstrichterliche Rechtsprechung, die die bisherige praxisgerechte Handhabung mangels einer eindeutigen gesetzlichen Regelung infrage gestellt hatte, nunmehr gesetzlich klargestellt.

Absatz 6a Satz 4

Befördert oder versendet ein mittlerer Unternehmer in der Reihe, ist die Warenbewegung grundsätzlich der Lieferung an ihn zuzuordnen. Diese gesetzliche Vermutung für die Zuordnung der Beförderung oder

² Abgrenzung zu § 3 Absatz 6 Satz 1 UStG, der eine Ortsfiktion regelt, implizit aber auch den Leistungszeitpunkt fingiert (vgl. Abschnitt 3.12 Absatz 7 UStG). siehe auch BT-Drucks. 13/4839 zu § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG 1997

Versendung im Reihengeschäft ist durch die Rechtsprechung unionsrechtlich bestätigt worden und wird daher beibehalten. Sie kann widerlegt werden, indem der mittlere Unternehmer nachweist, dass er den Gegenstand nicht entsprechend der gesetzlichen Vermutung in seiner Eigenschaft als Abnehmer, sondern ausnahmsweise als Lieferer befördert oder versendet hat.

Absatz 6a Satz 5

Im Interesse einer vereinfachten und bürokratiearmen Regelung wird zur Zuordnung der Warenbewegung bestimmt, dass die gesetzliche Vermutung im Falle innergemeinschaftlicher Lieferungen jedenfalls durch die Verwendung einer dem transportverantwortlichen mittleren Unternehmer durch den Abgangsmitgliedstaat erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer widerlegt wird.

Verwendet der mittlere Unternehmer seine ihm vom Abgangsstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, muss dies in der Regel bereits bei Vertragsabschluss, spätestens jedoch bei Ausführung der Lieferung erfolgen. Da es sich dabei um die Verwirklichung des Sachverhalts handelt (Auftreten als Lieferer), bleiben spätere Änderungen bei der Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ohne Auswirkung. Der Begriff „Verwendung“ einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer setzt ein positives Tun des mittleren Unternehmers voraus. Die verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer soll in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden. Bei mündlicher Erteilung eines Auftrags muss die rechtzeitige Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vom mittleren Unternehmer dokumentiert werden. Es reicht ebenfalls aus, wenn der mittlere Unternehmer dokumentiert, dass er gegenüber seinem leistenden Unternehmer erklärt hat, die ihm vom Abgangsstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer für alle künftigen Lieferungen verwenden zu wollen. Eine in einem Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer reicht nicht aus.

Macht der mittlere Unternehmer von der Möglichkeit des vereinfachten Nachweises seiner Eigenschaft als Lieferer anhand der ihm vom Abgangsstaat erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer keinen Gebrauch, lässt die gesetzliche Regelung auch die Möglichkeit zu, die Eigenschaft als Lieferer anhand der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls nachzuweisen (z. B. anhand folgender in die Gesamtwürdigung einzubeziehender Kriterien: 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, usw.).

Absatz 6a Satz 6

Im Interesse einer vereinfachten und bürokratiearmen Regelung wird zur Zuordnung der Warenbewegung bestimmt, dass die gesetzliche Vermutung des § 3 Absatz 6a Satz 4 UStG (neu) im Falle der Ausfuhr typisierend widerlegt wird, wenn der mittlere Unternehmer zollrechtlich Ausführer ist und dies seinem leistenden Unternehmer mitteilt. Die durch den mittleren Unternehmer ausgeführte Lieferung gilt dann als warenbewegte Lieferung.

Macht der mittlere Unternehmer von der Möglichkeit des vereinfachten Nachweises seiner Eigenschaft als Lieferer jedoch keinen Gebrauch, lässt die gesetzliche Regelung auch die Möglichkeit zu, die Eigenschaft als Lieferer anhand der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls nachzuweisen (z. B. anhand folgender in die Gesamtwürdigung einzubeziehender Kriterien: 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, usw.).

Absatz 6a Satz 7

Im Fall der Einfuhr eines Gegenstands in das Gemeinschaftsgebiet wird durch das Abstellen auf die Abfertigung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr im Namen des mittleren Abnehmers typisierend

geregelt, dass die durch den mittleren Abnehmer ausgeführte Lieferung die warenbewegte Lieferung ist, wenn der Gegenstand der Lieferung im Namen des mittleren Abnehmers zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abfertigt wird.

Macht der mittlere Unternehmer von der Möglichkeit des vereinfachten Nachweises seiner Eigenschaft als Lieferer jedoch keinen Gebrauch, lässt die gesetzliche Regelung auch die Möglichkeit zu, die Eigenschaft als Lieferer anhand der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls nachzuweisen (z. B. anhand folgender in die Gesamtwürdigung einzubeziehender Kriterien: 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, usw.).

2. § 3 Absatz 7 Satz 2

Redaktionelle Folgeänderung zur Anpassung des Gesetzesverweises.