

UMSATZSTEUER

# BFH stellt neue Grundsätze zur Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft auf (Teil 1)

von Georg Nieskoven, Troisdorf

| Reihengeschäfte sind in Zeiten zunehmend globalisierter Geschäftsbeziehungen bei vielen Unternehmen inzwischen ein Alltagsphänomen. Nachdem EuGH und BFH jedoch seit 2010 in diversen Entscheidungen die bisherige „Reihengeschäfts-Sichtweise“ der Finanzverwaltung Stück für Stück demontierten (ohne dass die BMF-Weisungslage angepasst wurde) hat der BFH nun mit zwei aktuellen Entscheidungen einen weiteren Pfeiler der BMF-Grundsätze gefällt (BFH 25.2.15, XI R 15/14 und XI R 30/13, DStR 15, 748 und 825). |

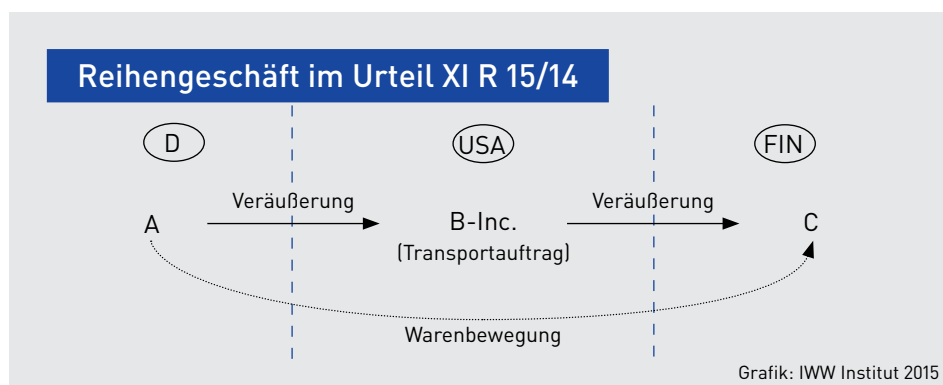


IHR PLUS IM NETZ  
Rechtsquellen im  
Online-Archiv

## 1. Sachverhalte

Im **Urteilsfall XI R 15/14** veräußerte die in Deutschland ansässige A im November 1998 zwei Steinzerkleinerungsmaschinen an die B-Inc. (B), die ihren Hauptsitz in den USA und eine Niederlassung in Portugal unterhielt. Da die Maschine mutmaßlich im EU-Raum bleiben sollte, hatte A zur Bestellabwicklung die B um Mitteilung ihrer USt-IdNr. gebeten. Die B gab daraufhin an, die Maschinen an das finnische Unternehmen (C) veräußert zu haben, und teilte der A die finnische USt-IdNr. der C mit. Die Maschinen wurden anschließend von einer – von B beauftragten – Spedition bei A abgeholt und nach Finnland transportiert. Hinsichtlich des Exportumsatzes ging A von einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (igL) aus und stellte der B – allerdings unter Angabe der USt-IdNr. der C – eine Rechnung ohne Umsatzsteuerausweis aus.

Reihengeschäft:  
B beauftragt Spedition  
mit Transport von  
A nach C

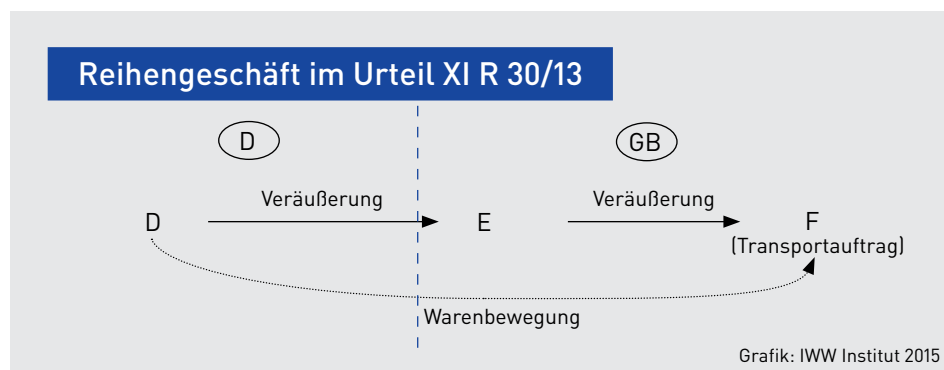


Das FA versagte die Steuerbefreiung, da die A nicht die USt-IdNr. der B, sondern der C aufgezeichnet hatte. Im nachfolgenden Klageverfahren hatte der BFH im ersten Rechtsgang in 2010 beim EuGH angefragt, ob eine steuerfreie igL nur bei – vom Exporteur aufgezeichneter – USt-IdNr. des Empfängers (hier: B) angenommen werden könne. Der EuGH sah darin keine unumstößliche Vorbedingung für die Steuerfreiheit von igL, soweit der Exporteur sich redlicherweise und unter Nutzung aller ihm zumutbaren Maßnahmen um den Erhalt der Empfänger-USt-IdNr. bemüht habe und er zudem den unternehmerischen Hintergrund des Bezugs für den Abnehmer auf anderem

Welcher  
Lieferung ist die  
Warenbewegung  
zuzuordnen?

Wege hinreichend belegen könne. Der EuGH gab jedoch zu bedenken, dass eine steuerfreie igL bereits daran scheitern könne, dass im vorliegenden Reihengeschäft die von B mittels Spedition veranlasste Warenbewegung ggf. der Lieferung von B an C zuzuordnen sei – wozu der BFH den Sachverhalt weiter aufzuklären habe. Der BFH wies daraufhin das Verfahren in 2013 zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das FG zurück – dort scheiterte das FG allerdings mit seinen Aufklärungsbemühungen, da 16 Jahre nach verwirklichtem Sachverhalt (1998) keine Belege zu den damals vereinbarten Lieferkonditionen mehr auffindbar waren, und erkannte daraufhin die Steuerbefreiung an. In der Revision des FA war der BFH nun zum dritten Mal mit dem Fall befasst und stellte – neben der Bestätigung der Steuerbefreiung – neue Grundsätze zu grenzüberschreitenden Reihengeschäften auf.

Im **Urteilsfall XI R 30/13** betrieb die deutsche D einen Kfz-Handel und veräußerte in 2007 in zwei Chargen insgesamt 20 Neuwagen an den in Großbritannien ansässigen Abnehmer E. E hatte die Fahrzeuge wiederum vertraglich dem gleichfalls in Großbritannien ansässigen F zugesagt. Die Fahrzeuge wurden sukzessive von einer britischen Spedition bei D abgeholt und nach Großbritannien transportiert. Da die der D von E mitgeteilte britische USt-IdNr. als gültig bestätigt wurde, ging D von steuerfreien igL i.S. von § 6a UStG aus und fakturierte entsprechend.



Nach einer Außenprüfung hielt das FA die Lieferungen dagegen für umsatzsteuerpflichtig, da E nach Auskunft der britischen Steuerbehörden ein „Missing Trader“ und Teilnehmer eines Umsatzsteuerbetrugs gewesen sei. Während eine von D vorgelegte Speditionsbescheinigung eine Transportbeauftragung durch E auswies, teilten die britischen Steuerbehörden nach entsprechender Prüfung mit, dass F den Spediteur beauftragt und bezahlt habe. Nach erfolglosem Einspruch bestätigte das FG die von D begehrte Steuerfreiheit mit der Begründung, D habe keine Kenntnis vom Weiterverkauf der Fahrzeuge gehabt. Der BFH hob auf die Revision des FA hin das Urteil auf und verwies das Verfahren an die Vorinstanz zurück.

## 2. Anmerkungen zur BFH-Entscheidung XI R 15/14

Zunächst hielt der BFH im Urteilsfall **XI R 15/14** die Empfänger-USt-IdNr. zur Steuerbefreiung gemäß § 6a UStG für entbehrlich. Im Urteilsfall XI R 15/14 habe sich der Prokurist der A um die USt-IdNr. der B „redlich bemüht“ und die Problematik anlässlich der damaligen Außenprüfung mit dem Betriebs-

**Verkauf von  
Neuwagen nach GB  
und Weiterverkauf  
in GB**

**D hatte keine  
Kenntnis vom  
Weiterverkauf der  
Fahrzeuge**

**Empfänger-  
USt-IdNr. zur  
Steuerbefreiung  
entbehrlich**

prüfer sowie dessen Sachgebietsleiter einvernehmlich abgeklärt und damit „alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen.“

Ausführlicher äußerte sich der BFH zur Reihengeschäftsproblematik. Bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften in einen anderen EU-Staat hat danach Folgendes zu gelten:

Grundsätzlich kann der deutsche Exporteur A bei seiner Lieferung an seinen im anderen EU-Staat ansässigen Abnehmer B von einer „bewegten innergemeinschaftlichen Lieferung“ ausgehen. Hat er jedoch – aufgrund von Informationen des B über dessen Weiterverkauf der Ware an C und zudem über das unmittelbare Gelangen der Ware von A zu C – Kenntnis vom Vorliegen eines Reihengeschäfts, so hat A für die fragliche Steuerfreiheit seines Umsatzes (§ 6a UStG) eine gesonderte Beurteilung der Warenbewegungs-zuordnung vorzunehmen. Denn nach der EuGH-Rechtsprechung könne die unmittelbare Warenbewegung von A zu C nur einer der beiden Lieferungen (A zu B oder B zu C) zugeordnet werden und damit nur eine der beiden Lieferungen als „bewegte Lieferungen“ gemäß § 6a UStG steuerbefreit bleiben.

**MERKE** | Bei einem Reihengeschäft mit drei Beteiligten sind insbesondere jene Fälle problematisch, in denen – wie im EuGH-Vorlageverfahren – der mittlere Unternehmer (hier: B) für die Transportbewegung verantwortlich ist. Seine Warenbewegung kann sowohl der Lieferung an ihn (hier: A an B) als auch der von ihm an den Dritten ausgeführten Lieferung (hier: B an C) zugeordnet werden. Das deutsche Recht geht hier nach der Fiktionsregelung in § 3 Abs. 6 S. 6 UStG von einer Zuordnung der Warenbewegung zur „Lieferung an den Mittleren“ aus, solange der mittlere Unternehmer nicht das Gegenteil nachweist.

Für den vorliegend von B veranlassten Transport ist danach die Warenbewegung des B der Lieferung A zu B zuzuordnen. Damit kann der Export des A unter den weiteren Voraussetzungen des § 6a UStG steuerfrei bleiben.

Etwas anderes hat aber nach dem „gesetzlichen Regel-Ausnahme-Mechanismus des § 3 Abs. 6 S. 6 UStG“ zu gelten, soweit nachgewiesen sei, dass B „als Lieferer“ transportiert habe. Für diesen „Nachweis des Transports als Lieferer“ ist nach BFH-Ansicht – entgegen der bisherigen deutschen Sichtweise – Voraussetzung, dass B dem C bereits im Ausgangsstaat (hier: Deutschland) „die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Ware zu verfügen“ übertragen habe.

**Beachten Sie** | Nach Auffassung des XI. Senats kommt es hierfür EG-rechtlich zwingend ausschließlich auf die objektiven Umstände zur Verfügungs-machtsverschaffung im Sinne einer „umfassenden Würdigung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalls“ an (anders noch BFH 11.8.11, V R 3/10, DStR 11, 2047 und FG Münster 16.1.14, 5 K 3930/10 U, EFG 14, 682).

Ergeben die „objektiven Umstände“ demnach (und sei es auch erst bei späteren Ermittlungen der Finanzverwaltung!), dass B dem C noch in Deutschland die Verfügungsmacht an der Ware verschafft hat, so ist dem A die Exportsteuerbefreiung i.S. von § 6a UStG zu versagen oder rückwirkend

Fiktionsregelung  
nach § 3 Abs. 6 S. 6  
UStG beachten

Regel-Ausnahme-  
Mechanismus, wenn  
B als Lieferer auftritt

Ausschließlich  
objektive Umstände  
maßgebend

Aber: Vertrauens-  
schutzmöglichkeit  
nach subjektiven  
Aspekten prüfen

zu entziehen. Allerdings spielen „subjektive Aspekte“ aus Sicht des XI. Senats eine Rolle bei der „Vertrauensschutzmöglichkeit des § 6a Abs. 4 UStG“. Denn stelle sich später heraus, dass A anhand unzutreffender Angaben des B über die Verfügungsmachtsverschaffung getäuscht wurde, so könne A Vertrauensschutz für sich reklamieren, wenn er die von § 6a Abs. 4 UStG geforderten „kaufmännischen Sorgfaltspflichten“ beachtet habe.

Hinsichtlich der objektiven Kriterien der Verfügungsmachtsverschaffung leitet der XI. Senat aus dem gesetzlichen Regel-Ausnahme-Mechanismus des § 3 Abs. 6 S. 6 UStG einen weiteren wichtigen Aspekt für die Praxis her: Könne nämlich später nicht zweifelsfrei geklärt werden, ob B dem C noch im Ausgangsmitgliedstaat (hier: Deutschland) Verfügungsmacht an der Ware verschafft habe, so gehen verbleibende Zweifel (trotz der Buch- und Belegnachweislast des Exporteurs) nicht zulasten des A. Denn soweit (Rest-)Zweifel an der noch in Deutschland erfolgten Verfügungsmachtsverschaffung von B an C verblieben, greife – so der BFH – der Regelfall des § 3 Abs. 6 S. 6 1. HS UStG, wonach der fragliche Warentransport des B dem A zur „bewegten Lieferung“ ver helfe. So konnten (oder wollten?) A und B im vorliegenden BFH-Verfahren nicht mehr darlegen oder gar anhand ihrer Absprachen der Lieferkonditionen dokumentieren, ob B seinem finnischen Abnehmer C erst in Finnland oder noch in Deutschland Verfügungsmacht verschafft habe. Während das Finanzamt im BFH-Verfahren diese Unmöglichkeit der Aufklärbarkeit dem A als Nachweis- oder Dokumentationsversäumnis zur Last legt und ihm die Steuerbefreiung versagen wollte, führte der BFH lapidar aus, die Sachverhaltsaufklärung habe letzte Zweifel an der Verfügungsmachtsverschaffung (aufgrund welcher Umstände auch immer) nicht beseitigen können, sodass der „Regel-Ausnahme-Mechanismus“ des § 3 Abs. 6 S. 6 1. HS UStG dem A die bewegte Lieferung – und damit die Steuerbefreiungsmöglichkeit – zuweise. Nach Ansicht des BFH (Rn. 80) trägt nämlich das Finanzamt die Beweislast für die Ausnahme vom Regelfall des § 3 Abs. 6 S. 6 1. HS UStG.

**PRAXISHINWEIS** | Dem ersten Lieferer (hier: A) dürfte die vorstehende „Restzweifel-Lösung“ aber für eine betriebliche Planungssicherheit zu unsicher sein. Lösungsvorschlag des BFH lautet: A kann sich „zur Minimierung seiner Besteuerungsrisiken“ von B versichern lassen, dass B dem C nicht bereits im Ausgangsstaat (Deutschland) Verfügungsmacht an der Ware verschaffen werde. Stelle sich dann später heraus, dass C gegen den Inhalt seiner Versicherung verstoßen habe, komme für A Vertrauensschutz i.S. von § 6a Abs. 4 UStG in Betracht.

### 3. Anmerkungen zur BFH-Entscheidung XI R 30/13

Der BFH bestätigte zwar im ersten Schritt, dass es für die Frage der Warenbewegungszuordnung bzw. der Steuerfreiheit nicht auf die subjektiven Umstände aus Sicht des D (fehlende Kenntnis vom Weiterverkauf von E an F), sondern vielmehr auf die vom FA betonten objektiven Umstände ankomme und demnach mutmaßlich von einer Transportbeauftragung durch den letzten Abnehmer F ausgegangen werden müsse. Allerdings erkenne die Finanzverwaltung die jüngere Rechtsprechungsentwicklung, wenn sie in A 3.14 Abs. 8 S. 2 UStAE unverändert verfüge, bei einer Transportverantwortung

**FA trägt Beweislast für die Ausnahme vom Regelfall des § 3 Abs. 6 S. 6 1. HS UStG**

**Restzweifel-Lösung zu unsicher, Versicherung des B einholen**

**Neue Grundsätze auch bei Transportbeauftragung durch letzten Abnehmer**

durch den letzten Abnehmer F sei der Warentransport ausnahmslos der Lieferung E zu F zuzuordnen. Zwar seien die bisherigen EuGH- und BFH-Urteile ausnahmslos zu „vom mittleren Unternehmer“ (hier: E) veranlassten Transporten ergangen, aber diese neuen Rechtsprechungsgrundsätze – die für die Warenbewegungszuordnung auf Zeitpunkt/Ort der Verfügungsmachtverschaffung abstellten – hätten auch bei einer Transportbeauftragung durch den letzten Abnehmer F Gültigkeit.

Demnach gab der XI. Senat dem FG die Klärung der Frage auf, ob

- E dem F erst in Großbritannien Verfügungsmacht verschafft habe – mit der daraus resultierenden Folge der Warenbewegungszuordnung zur Lieferung D an E – oder
- die Verfügungsmacht bereits in Deutschland auf F übergegangen sei – mit der daraus resultierenden Folge der Warenbewegungszuordnung zur Lieferung E an F.

Im letztgenannten Fall ist für die Lieferung des D die Steuerbefreiung des § 6a UStG „grundsätzlich“ (vorbehaltlich § 6a Abs. 4 UStG/ vgl. Rn. 41) nicht mehr anwendbar.

Der BFH räumt dazu ein, dass bei einer Warenabholung durch den Letztabnehmer (hier durch F) die Verfügungsmacht an der Ware zumeist wohl bereits im Zeitpunkt der Warenübergabe bei Abholung (hier: in Deutschland) übergehen werde. Aber aus den „Gesamtumständen könne sich im Einzelfall auch Abweichendes ergeben“ (Rn. 35). Demnach bedarf es nach Ansicht des XI. Senats selbst bei einer Warenabholung durch den letzten Abnehmer (F) – entgegen der BMF-Weisung (A 3.14. Abs. 8 S. 2 UStAE) – in jedem Einzelfall – Feststellungen zum Zeitpunkt der Verfügungsmachtsverschaffung.

**Achtung** | Aber auch in diesen „Letztabholerfällen“ (Transport durch F) hält der BFH den in der Parallelentscheidung XI R 15/14 bemühten Regel-Ausnahme-Grundsatz des § 3 Abs. 6 S. 6 UStG für einschlägig, wonach es „bei verbleibenden Zweifeln zum Zeitpunkt der Verfügungsmachtsverschaffung“ bei der Warenbewegungszuordnung zur „ersten Lieferung“ (D an E) verbleiben soll. Diese These ist m.E. nicht nur ein Systembruch, sondern widerspricht auch dem Wortlaut des § 3 Abs. 6 S. 6 UStG, der ausdrücklich nur bei einer Transportverantwortung des Mittleren (B) greift.

#### 4. Praxishinweise

Nach den vorliegenden BFH-Aussagen kann die bisherige „Beschränkung der Transportzuordnungsproblematik auf die Fälle des Transports durch den mittleren Unternehmer“ (so bislang A 3.14 Abs. 8 u. 9 UStAE) nicht mehr gelten. Dies bekräftigt der XI. Senat in der Entscheidung XI R 30/13 zumindest für die „Letztabholerfälle“ (Transportverantwortung des Letztabnehmers F). Aber es spricht einiges dafür, dass nach BFH-Ansicht Ähnliches auch bei einer Transportverantwortung des ersten Lieferers gelten soll.

Der BFH bekräftigt zudem die (Allein-)Abgrenzungsrelevanz der Frage der Verfügungsmachtsverschaffung, ohne diesen Begriff dabei näher zu konkretisieren, ob es hierfür vorrangig auf wirtschaftliche oder rechtliche Aspekte

Wo Verschaffung der Verfügungsmacht an letzten Abnehmer?

Feststellung in jedem Einzelfall erforderlich

BFH hält Regel-Ausnahme-Grundsatz auch in Letztabholerfällen für einschlägig

Letztabholerfälle und Transport durch ersten Lieferer gleichsam betroffen

der Verfügungsmöglichkeit (z.B. den Übergang des Untergangsrisikos) ankommen soll. Dabei hält der XI. Senat – anders als der V. Senat – die subjektive Sicht des Exporteurs allenfalls hinsichtlich der Vertrauensschutzfrage des § 6a Abs. 4 UStG für relevant, während er ansonsten ausschließlich auf die objektive Sach- und Faktenlage abstellen will.

Die Finanzverwaltung bietet den Beteiligten zumindest bei einer Transportverantwortung des Mittleren in Abschn. 3.14 Abs. 9 UStAE ein gestalterisches Wahlrecht bei der Zuordnung der Warenbewegung. Dagegen räumt der BFH in seiner Entscheidung XI R 15/14 (wo ebenfalls „der Mittlere“ transportierte) kein Wahlrecht ein. Zugleich will der XI. Senat aber bei „verbleibenden Zweifeln“ hinsichtlich des Zeitpunkts/Orts der Verfügungsmachtsverschaffung von einer Zuordnung der Warenbewegung zur „ersten Lieferung“ ausgehen.

**FAZIT** | Die vom BFH für erforderlich gehaltene „Abklärung aller Umstände des Einzelfalls zur Verfügungsmachtsverschaffung“ ist im heutigen Massengeschäft der Reihengeschäfte nicht praktikabel und durch die wenig überzeugenden Begründungsausführungen hat der XI. Senat die bestehende Unsicherheit bei den Rechtsanwendern weiter vergrößert. Für Unternehmen wie Rechtsberater stellt sich weiterhin die Frage nach der praktischen Vorgehensweise bei Reihengeschäften.

Die rechtssicherste Handlungsempfehlung kann m.E. nur wie folgt aussehen:

- Die Besteuerung von Reihengeschäften sollte im ersten Schritt auf der langjährig unveränderten BMF-Weisungslage aufgebaut werden. Denn eine an diesen in Abschn. 3.14 UStAE formulierten Grundsätzen orientierte Besteuerung werden die Finanzämter auch bei späteren Außenprüfungen nach dem Grundsatz der „Selbstbindung der Verwaltung“ – trotz gegenteiliger Rechtsprechung – nicht beanstanden.
- Erst wenn mit dieser „BMF-Sichtweise“ das unternehmerisch gewünschte Ergebnis nicht erzielbar ist, sollte der Berater im zweiten Schritt prüfen, ob anhand der (in weiten Teilen zur BMF-Weisung konträren) Rechtsprechung das gewünschte Besteuerungsergebnis erreicht werden kann.
- Als partieller Rettungsanker kommt im dritten Schritt eine Berufung auf die von der Finanzverwaltung in A 3.14. Abs. 11 UStAE offerierte „Auslandsbesteuerungsklausel“ in Betracht.

#### WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- In der nächsten Ausgabe wird im zweiten Teil des Beitrags die Anwendung dieser Handlungsempfehlung an zwei Grundsachverhalten aus der Praxis sowie ein Ausblick auf die weitere Entwicklung der Reihengeschäftsproblematik vorgestellt.
- Zur grenzüberschreitenden Reihengeschäftsproblematik und den neuen Grundsätzen s. auch bereits Nieskoven, PISb 13, 263.

**BFH räumt kein Wahlrecht bei der Zuordnung der Warenbewegung ein**

**Schritt 1: BMF-Weisungslage beachten**

**Schritt 2: Der Rechtsprechung folgen**

**Schritt 3: Berufung auf Auslandsbesteuerungsklausel**