

GEFÄHRLICHE ABKÜRZUNG

GW-TRENDS 14.08.2023



In Zeiten knapper Margen und hoher Transportkosten kann es sich aus wirtschaftlichen Gründen anbieten, bei mehreren nacheinander folgenden Verkäufen desselben Fahrzeugs – soweit möglich – einen abgekürzten Transport zu vereinbaren, um so entsprechend Transportkosten zu sparen. Doch umsatzsteuerlich bieten solche Konstellationen unter bestimmten Voraussetzungen durchaus einige Fallstricke, wodurch sich die angestrebte Kostenersparnis ins Gegenteil verkehren kann.

Steuerliche Risiken

Umsatzsteuerlich sind solche sogenannten Reihengeschäfte immer dann unkompliziert, sofern alle Kaufvertragsparteien im selben Land umsatzsteuerlich registriert sind und auch der Fahrzeugtransport im selben Land stattfindet. Verkauft also beispielsweise ein Hamburger Händler ein regelbesteuertes Fahrzeug an einen Münchner Händler und dieser verkauft seinerseits das Fahrzeug an einen Berliner Kunden weiter, wobei das Fahrzeug von Hamburg direkt nach Berlin transportiert wird, können diese Fahrzeuglieferungen ganz normal mit dem deutschen Regelsteuersatz berechnet werden. Analog gilt dies auch für differenzbesteuerte Fahrzeuge.

Etwas anderes gilt jedoch, wenn mindestens einer der Vertragspartner in einem anderen Land umsatzsteuerlich registriert ist und/oder die Ware im Rahmen der direkten Lieferung ins Ausland gelangt. Je nach Sachverhalt kann dies zu unliebsamen steuerlichen Konsequenzen führen. Bei nicht oder falsch erkannten Reihengeschäften besteht insbesondere die Gefahr, dass eine vermeintlich umsatzsteuerfreie Lieferung ins Ausland sich am Ende doch als umsatzsteuerpflichtig herausstellt – und man aus dem kalkulierten Nettobetrag doch noch einmal die Umsatzsteuer herausrechnen und an den Fiskus abführen muss. Ebenso sind Konstellationen denkbar, in denen es zu einer umsatzsteuerlichen Registrierungspflicht im Ausland kommt, sodass nicht nur ausländische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden muss, sondern in der Regel auch zum Teil erhebliche Kosten anfallen.

Aktualisierte Finanzamtsauffassung

Die Finanzverwaltung hat sich nun vor kurzem mit einem lange erwarteten Schreiben zu den Details der umsatzsteuerlichen Würdigung dieser Reihengeschäfte geäußert. Leider hat sie es aus Sicht des Handels verpasst, einige risikomindernde Klarstellungen vorzunehmen. Nichtsdestotrotz gibt es einen guten Überblick

über die aktuelle Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu den Reihengeschäften und versucht, mit diversen Beispielen diese anspruchsvolle Materie verständlicher zu machen. Dabei stellt das Bundesfinanzministerium nochmals klar, dass bei Reihengeschäften mit grenzüberschreitendem Bezug nur eine der Lieferungen in dem Reihengeschäft umsatzsteuerfrei sein kann. Denn im Umsatzsteuerrecht muss die einzige Warenbewegung nur einer Lieferung in der Lieferkette zugeordnet werden – und nur diese als „bewegt“ geltende Lieferung kann überhaupt umsatzsteuerfrei sein. Alle anderen Lieferungen im Rahmen dieses Reihengeschäfts sind dann entweder am Ort des Beginns oder am Ort der Beendigung des Transports der dort geltenden Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Welche Lieferung im Sinne des Umsatzsteuerrechts als „bewegt“ gelten soll, richtet sich nunmehr nach der Transportbeauftragung, welche sich leicht und eindeutig nachprüfbar aus den Unterlagen ergeben soll. Eine davon abweichende Zuordnung ist nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung nur zulässig, wenn nachgewiesen wird, dass die Beförderung bzw. die Versendung auf Rechnung eines anderen Unternehmers erfolgt ist und jenes andere Unternehmen tatsächlich die Gefahr des zufälligen Untergangs des Gegenstands während des Transports getragen hat. Das heißt, das Tragen der Kosten zusammen mit vereinbarten Incoterms kann ebenfalls Auswirkungen auf die Bestimmung der umsatzsteuerfreien Lieferung haben. Die Mitteilung eines mittleren Unternehmers, dass die Ware weiterverkauft und direkt zu einem weiteren Abnehmer transportiert wird, kann zusammen mit den anderen vorgenannten Faktoren, nicht jedoch für sich allein genommen, ebenfalls Auswirkungen auf die Bestimmung der umsatzsteuerfreien Lieferung haben.

Sofern die Warenbewegung nach den vorgenannten Grundsätzen dem ersten Unternehmer einer Kette zugeordnet wird, kann dessen Lieferung in einem grenzüberschreitenden Reihengeschäft umsatzsteuerbefreit sein. Sofern die Transportbeauftragung durch den letzten Teilnehmer eines grenzüberschreitenden Reihengeschäfts erfolgt, kann die letzte Lieferung im Reihengeschäft umsatzsteuerbefreit sein. Unklar bleibt weiterhin die für den Handel wichtige Frage, ob die erste Lieferung im grenzüberschreitenden Reihengeschäft umsatzsteuerbefreit sein kann, wenn der letzte Beteiligte die Ware im Auftrag / mit Vollmacht des Zwischenhändlers transportiert.

Sofern die Transportbeauftragung durch den mittleren Teilnehmer eines grenzüberschreitenden Reihengeschäfts erfolgt, wird es jedoch richtig kompliziert, da denkbar ist, dass sowohl die Lieferung an ihn als auch die Lieferung von ihm steuerfrei ist. Im Grundsatz gilt hier, dass stets die Lieferung an diesen Zwischenhändler die umsatzsteuerbefreite Lieferung sein kann. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Zwischenhändler gegenüber dem ersten Unternehmen in der Lieferkette eine UStIDNr aus dem Abgangstaat verwendet hat. Eine nachträgliche Verwendung will die deutsche Finanzverwaltung nicht zulassen. Weiterhin versteht diese unter „Verwendung“ ein aktives Tun des Zwischenhändlers und erwartet, dass dies auch im jeweiligen Auftragsdokument entsprechend dokumentiert wird. Eine in einem Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte UStIDNr soll dabei aus Sicht des Bundesfinanzministeriums nicht ausreichen.

Sonderfall innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft

Weitere Besonderheiten bestehen zudem bei Konstellationen, in denen 3 Unternehmen aus 3 unterschiedlichen EU-Ländern beteiligt sind (sogenanntes „innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“). Neben der Transportbeauftragung durch den ersten oder mittleren Unternehmer, muss hier insbesondere der mittlere Unternehmer darauf achten, dass er bestimmte Meldepflichten befolgt und in seiner Rechnung auf

das Vorliegen solch eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts sowie die sich daraus ergebende Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger („Reverse Charge“) hinweist. Wird beispielsweise in der Rechnung auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts hingewiesen, unterlässt aber den Reverse Charge-Hinweis, können nach einem aktuellen Urteil des Europäischen Gerichtshofs die mit einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft verbundenen Verfahrenserleichterungen nicht in Anspruch genommen werden. Auch eine nachträgliche Heilung durch eine spätere Rechnungsergänzung ist nach Ansicht der Richter nicht mehr möglich.

Daran lässt sich erkennen, dass es bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften auf Kleinigkeiten ankommen kann, die gegebenenfalls massive steuerliche Auswirkungen zur Folge haben. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften kann also ein direkter, abgekürzter Transport sich als ganz schön gefährlich erweisen.

Stan Guthmann
Steuerberater

Kommentar:

Sogenannte Reihengeschäfte mögen auf den ersten Blick wirtschaftlich vorteilhaft erscheinen und dies in einer ganzen Reihe von Fällen auch sein. Das Umsatzsteuerrecht kann hierbei jedoch gegebenenfalls einen dicken Strich durch die Rechnung machen und stellt somit insbesondere im grenzüberschreitenden Handel ein großes steuerliches Risiko dar. Dabei kann es schon auf kleine Details des jeweiligen Sachverhalts ankommen, sodass pauschale Aussagen zur umsatzsteuerlichen Beurteilung von Reihengeschäften nur schwer möglich sind. Vielmehr empfiehlt es sich, in diesen Fällen vor Ausführung des betreffenden Reihengeschäfts steuerlichen Rat einzuholen.

Maximilian Appelt
Rechtsanwalt | Steuerberater