



**Schrömbges + Partner**  
Partnerschaftsgesellschaft  
Rechtsanwälte Steuerberater

## Aktenvermerk

in Sachen Umsatzsteuerfreiheit in Reihengeschäften VC 4200

Az. 00117-13

### Inhalt

A. Sachverhalt .....	2
B. Ziel der Untersuchung .....	2
1.1 S. LUXEMBURG als Anmelder mit eigener (luxemburgischer) UiD Nr. ....	5
1.3 S. LUXEMBURG als Anmelder mit belgischer UiD Nr. ....	6
1. Begriff Reihengeschäft .....	6
2. Bewegliche und ruhende Lieferungen .....	7
3. Erstlieferer befördert oder versendet den Gegenstand .....	8
II. LETZTABNEHMER IN BELGIEN führt die Versendung durch .....	8
III. Erstabnehmer (Zwischenhändler) holt die Ware ab .....	8
1. Rechtslage .....	8
1.1. Zu lit. a.) Zuordnung der Warenbewegung nur zu einer der aufeinander folgenden Lieferungen .....	9
1.2 Zu lit. b.) Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand vor Grenzübertritt .....	10
1.3 Zu lit. c.) Absichtserklärung der Weiterlieferung des Ersterwerbers gegenüber dem Erstlieferer nicht allein entscheidungserheblich .....	12
1.4 Zu lit. d.) Umsatzsteueridentifikationsnummer gilt auch als maßgeblich .....	13
E. Standard Lösungsalternativen .....	27
1.1 S. LUXEMBURG als Anmelder mit eigener (luxemburgischer) UiD Nr. ....	30
1.2 S. LUXEMBURG als Anmelder mit UiD Nr. eines anderen Mitgliedstaates (Ersatzbesteuerung laut § 3d Satz 2 UStG/ Art 41 MwStSystRL) .....	32
1.3 S. LUXEMBURG als Anmelder mit belgischer UiD Nr. ....	33

## **A. Sachverhalt**

Die von den S. dargestellte Reihenkonstruktion besteht aus folgenden Teilen:

1. *S. TÜRKEI → S. LUXEMBURG*

Versendung+Ursprungsland: Türkei

2. *S. LUXEMBURG → LETZTABNEHMER BELGIEN*

Einfuhrverzollungsmitgliedstaat ist Deutschland. Dort erfolgt auch die Anmeldung sowie die Einleitung des Verfahrens nach VC 4200.

Zwischen der Abgangstelle und der Einfuhrzollstelle in Deutschland muss wegen des zwangsläufigen Straßentransports ein Versandverfahren eingegliedert werden, was sich bei der österreichischen Einfuhr erübrigt. Wir werden die Ausarbeitung zur österreichischen Gesetzeslage vornehmen, nachdem die vorliegenden Lösungen freigegeben werden.

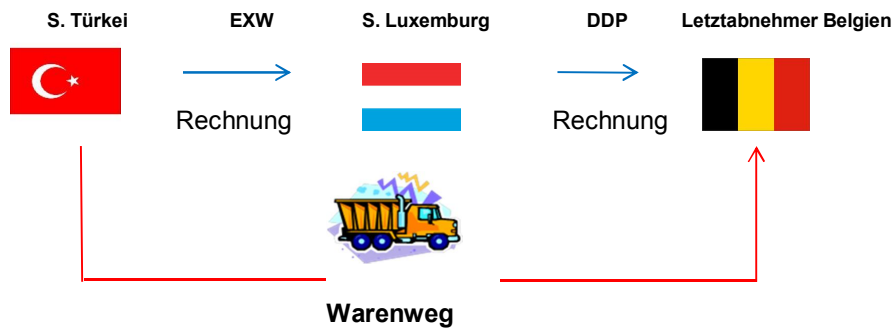
## **B. Ziel der Untersuchung**

Ziel der Untersuchung ist es, Reihengeschäftsmodelle zu finden und zu prüfen, die unter minimalen Registrierungsaufwand als steueroptimal gelten.

Im Geschäftsalltag ergibt sich indes eine fast endlose Anzahl an Reihengeschäftsmodelle. Um die vorliegende Ausarbeitung zielführend zu gestalten, haben wir untenstehend Modelle erstellt, welche als Ausgangsbasis für weitere Prüfungen dienen. Die Reihenfolge der aufgeführten Modelle stellt gleichzeitig die Rangfolge bezogen auf das steuerliche Optimum dar.

### C. Reihengeschäftsmodelle:

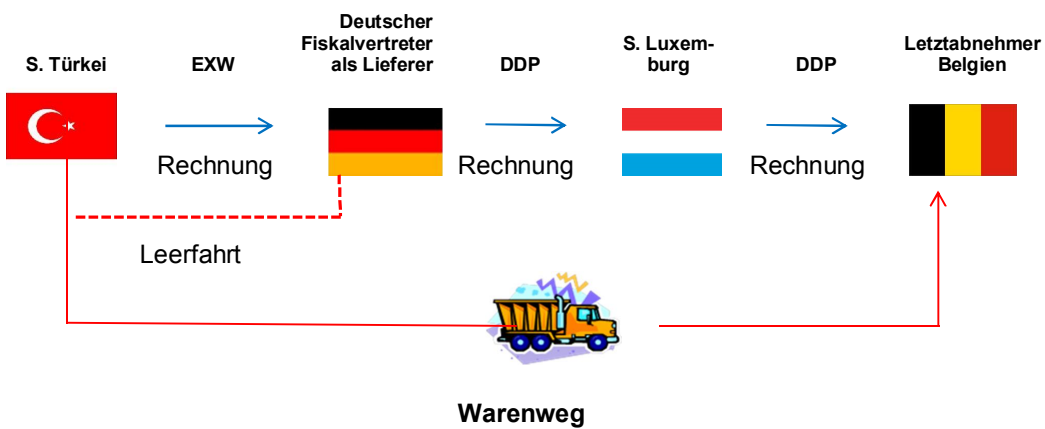
#### Nr. 1. Unterwegsverzollungsmodell



Verzollung Deutschland mit anschließender Verbringung im VC 42

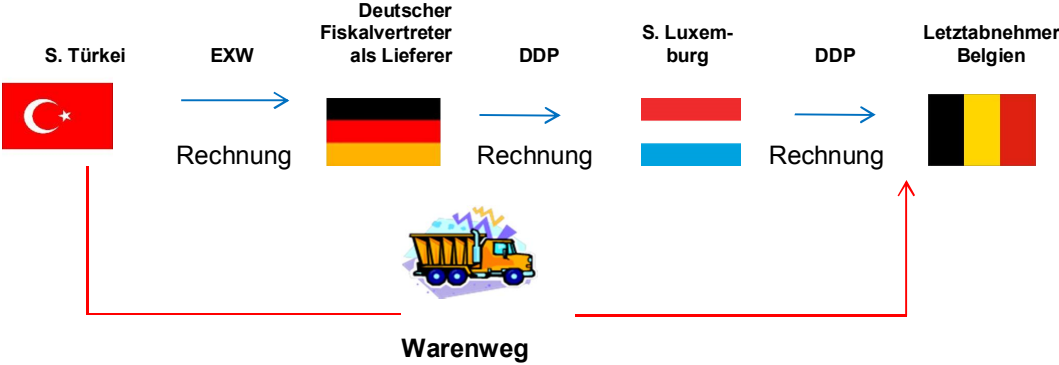
Näheres hierzu auf Seite 15

#### Nr. 2. Dreiecksgeschäftsmodell I.



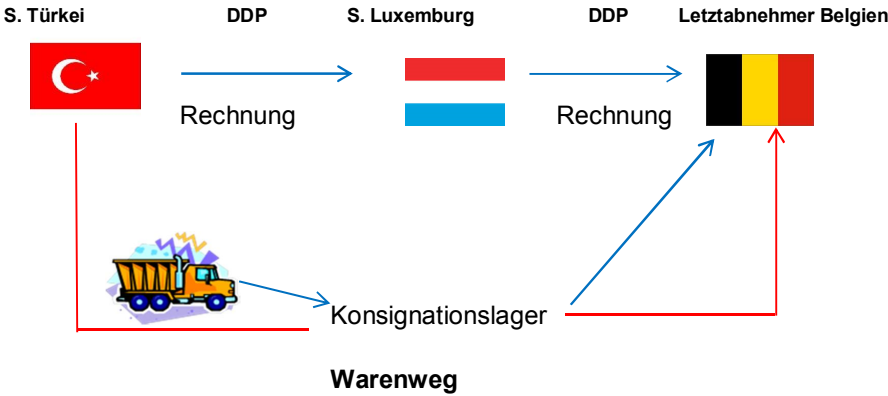
Näheres hierzu auf Seite 20

**Nr. 2 Dreiecksgeschäftsmodell II**



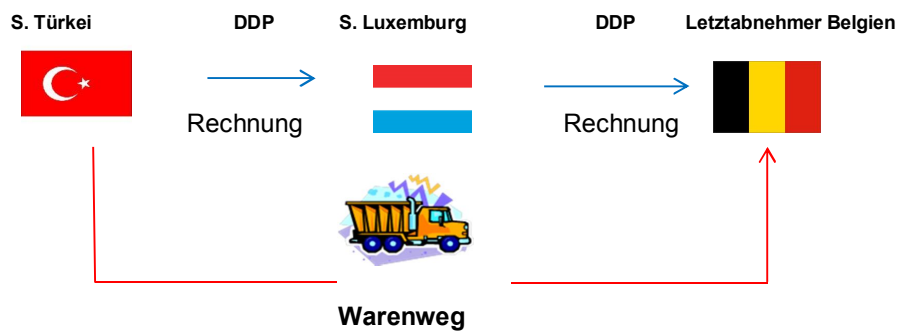
Näheres hierzu auf Seite: 23

**Nr. 3 Umsatzsteuer-Konsignationslager Modell**



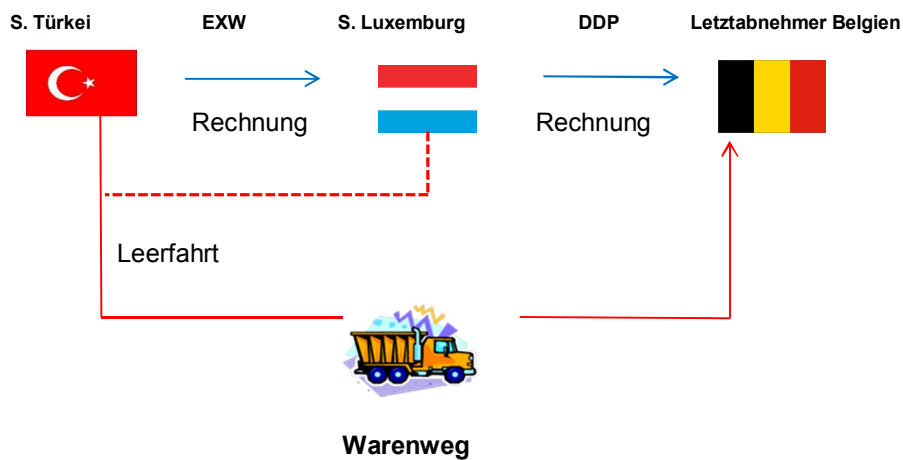
Näheres hierzu auf Seite: 25

#### Nr. 4. S. TÜRKEI als Anmelder



Näheres hierzu auf Seite **Hiba! A könyvjelző nem létezik.**

#### Nr. 5. S. LUXEMBURG als Anmelder



Näheres hierzu auf Seite 29

Als Untergruppen werden hier drei weiteren Fallkonstellationen wie folgt geprüft:

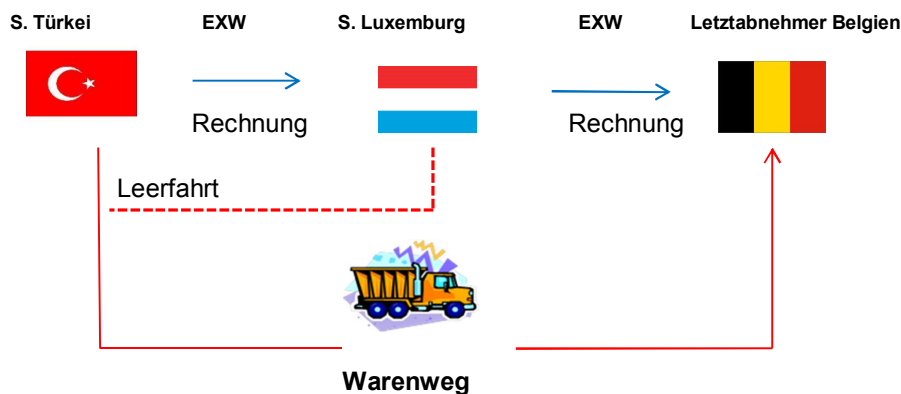
1.1 S. LUXEMBURG als Anmelder mit eigener (luxemburgischer) UiD Nr.

Megjegyzés [JG1]: Nummerierung prüfen!

1.2 S. LUXEMBURG als Anmelder mit UiD Nr. eines anderen Mitgliedstaates (Ersatzbesteuerung laut § 3d Satz 2 UStG/ Art 41 MwStSystRL)

1.3 S. LUXEMBURG als Anmelder mit belgischer UiD Nr.

#### Nr. 6. LETZTABNEHMER IN BELGIEN als Anmelder



Näheres hierzu auf Seite 34

Als Untergruppe wird hier eine weitere Fallkonstellation wie folgt geprüft:

#### 1.1 Exkurs Ersatzbesteuerung laut § 4 Nr. 4b Satz 1 UStG

### D. Rechtliche Würdigung

#### 1. Begriff Reihengeschäft

Ein Reihengeschäft gemäß § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand mittels eines Transportvorgangs unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt.

Dies ist vorliegend der Fall, weil der Gegenstand von S. TÜRKEI unmittelbar an den LETZTABNEHMER IN BELGIEN geliefert werden.

## **2. Bewegliche und ruhende Lieferungen**

Der dem Reihengeschäft zugrunde liegende Transportvorgang aus der Türkei nach Belgien besteht aus mehreren Phasen:

- a) zunächst einer Einfuhrlieferung der S. TÜRKEI bis zur gemeinschaftlichen Verzollungsstelle, und
- b) sodann aus einer Lieferung unter VC 4200. Letztere besteht wiederum aus zwei Phasen: einer Überführung in den zollrechtlichen freien Verkehr und einer innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung bis zum Bestimmungsort in Belgien.

In der ersten Phase wandelt sich der eingeführte Gegenstand von einer Nichtgemeinschaftsware in eine Gemeinschaftsware um, die anschließend in der zweiten Phase im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Warenbeförderung zum Bestimmungsort gebracht wird.

Die Versendung des Gegenstandes ist bei einem Reihengeschäft laut § 3 Absatz 6 Satz 5 UStG nur einer Lieferung (der sogenannten „warenbewegten Lieferung“) zuzuordnen, in deren Rahmen die Ware tatsächlich bewegt wird. Nur bei dieser Lieferung kommt die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 6a UStG in Betracht. Nur mit dieser Lieferung gelten die mehrwertsteuerlich relevanten Lieferungen entlang des Rechnungs- bzw. Bestellflusses, d.h. bei den als Verpflichtungsgeschäfte geltenden ruhenden Lieferungen, als ausgeführt.

Welchem Umsatzgeschäft die warenbewegte Lieferung zuzuordnen ist, ist einheitlich für alle Beteiligten zu beantworten. Anhand der vorhandenen Belege, in erster Linie dem CMR muss sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, wer die Beförderung durchgeführt hat.

Für die Zuordnung gilt:

### **3. Erstlieferer befördert oder versendet den Gegenstand**

Befördert oder versendet der **Erstlieferer**, also das erste Glied in der Kette von Umsatzgeschäften, den Gegenstand, ist die Lieferung gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG / Art 32 Abs. 1 MwStSystRL ihm zuzurechnen. Für den vorliegenden Fall bedeutet das, dass die erste Lieferung zwischen S. TÜRKEI und S. LUXEMBURG als warenbewegte Lieferung gilt, wenn S. TÜRKEI die Ware aus der Türkei direkt an den LETZTABNEHMER IN BELGIEN versendet und dabei verantwortlich für die Erteilung der Transportaufträge für die gesamte Strecke ist. Das weitere Umsatzgeschäft zwischen S. LUXEMBURG und dem LETZTABNEHMER IN BELGIEN ist gemäß § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG das ruhende Geschäft.

### **II. LETZTABNEHMER IN BELGIEN führt die Versendung durch**

Gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG i.V.m. Art 32 Abs. 1 MwStSystRL erbringt der liefernde Unternehmer die warenbewegte Lieferung, wenn der letzte Abnehmer die Versendung durchführt. Deshalb ist die warenbewegte Lieferung dem LETZTABNEHMER IN BELGIEN zuzuordnen. Für den vorliegenden Fall bedeutet das, dass das letzte Umsatzgeschäft zwischen S. LUXEMBURG und dem LETZTABNEHMER IN BELGIEN die warenbewegte Lieferung ist. Bei dem vorangehenden ersten Umsatzgeschäft zwischen S. TÜRKEI und S. LUXEMBURG versendet weder der Erstlieferer, noch der Erstabnehmer, sodass sie gemäß § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG ruhende Lieferung ist.

### **III. Erstabnehmer (Zwischenhändler) holt die Ware ab**

Probleme können sich ergeben, wenn der Erstabnehmer, der in der Mitte des Reihengeschäftes steht, den Gegenstand abholt.

#### **1. Rechtslage**

Für die am Reihengeschäft beteiligten Unternehmer ist es wichtig zu wissen, ob sie an einer warenbewegten Lieferung teilnehmen, weil die Einstufung des Geschäftes letztlich über die Steuerfreiheit ihrer Lieferung gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6 a Abs. 1 UStG (innergemeinschaftliche Lieferung) entscheidet.



Insbesondere der in der Mitte stehende Unternehmer ist in einer prekären Lage, wenn er für den Transport verantwortlich ist und er den Gegenstand unmittelbar beim ersten Unternehmer abholen lässt.

Unstreitig enthält das Unionsrecht keine Regelung für diesen Fall. Folglich musste der EuGH diese Regelungslücke füllen und die unionsrechtliche Grundsätze für den Fall konkretisieren.

Der EuGH hat zuerst in seinem bahnbrechenden EMAG Urteil (Rs C-245/04) und anschließend in den Folgeurteilen Euro Tyre (Rs C-430/09) und VSTR (Rs C-587/10) die folgenden Grundsätze aufgestellt:

- a) Zuordnung der Warenbewegung nur zu einer der aufeinander folgenden Lieferungen
- b) Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand vor Grenzübertritt
- c) Absichtserklärung der Weiterlieferung des Ersterwerbers gegenüber dem Erstlieferer nicht allein entscheidend
- d) Steueridentifikationsnummer gilt auch als maßgeblich
- e) Im Rahmen der Einzelfallwürdigung bleibt die Person des Transportauftragsgebers und der vereinbarten Incoterms Lieferklausel weiterhin maßgeblich

#### **1.1. Zu lit. a.) Zuordnung der Warenbewegung nur zu einer der aufeinander folgenden Lieferungen**

Auch wenn der in der Mitte stehende Unternehmer für den Transport verantwortlich zeichnet, kann die Warenbewegung nur dem Umsatzgeschäft zugeordnet werden, bei dem die Ware tatsächlich bewegt wird. Es "widerspräche jeder Logik", wenn eine einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen zwei aufeinander folgenden Lieferungen zugeordnet werden könnte.

Aus einer anderen Perspektive betrachtet, gelangen wir zu derselben Folgerung; sollte der Versender der Ware weder der Lieferant, noch der Abnehmer der warenbewegten Lieferung sein, dann könnte im Verhältnis zwischen ihm und dem Abnehmer keine bewegte Lieferung und damit keine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung stattfinden, da Art 138 MwStSystRL die Lieferung von Gegenständen nur dann von der Mehrwertsteuer befreit, wenn sie "durch den Verkäufer oder durch den Erwerber

oder für ihre Rechnung in einen anderen Mitgliedstaat versendet oder befördert“ werden.

Die Suche nach einer gesetzeskonformen Zuordnung der warenbewegten Lieferung wirft jedoch eine erhebliche Anzahl von Problemen auf, besonders dann, wenn der mittlere Unternehmer den Gegenstand versendet. § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG beinhaltet zunächst eine widerlegbare Vermutung, wonach der Ersterwerber als Abnehmer der Vorlieferung und nicht als Lieferer an den letzten Abnehmer tätig wird. Diese Vermutung räumt dem Abholer faktisch ein Wahlrecht ein.

Der BFH geht nach wie vor - dies in seinem jüngsten Urteil (28.5.2013 - XI R 11/09) bekräftigend - davon aus, dass das Wahlrecht zugunsten des Ersterwerbers gem. § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG im Einklang mit der Rechtsprechung der EuGH zur Maßgeblichkeit der Umstände des Einzelfalls besteht, aber unionsrechtskonform ausgelegt werden muss. Danach ist die Versendung entsprechend § 3 Abs. 6 Satz 6 letzter Halbsatz UStG nicht der ersten Lieferung zuzuordnen, wenn sich der Nachweis, dass der Ersterwerber den Gegenstand als Lieferer versendet hat, aus einer - wie der EuGH letztlich im VSTR-Urteil entschieden hat - umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalles ergibt, und insbesondere der Zeitpunkt bestimmt wird, zu dem die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem letzten Abnehmer übertragen worden ist.

Mit dieser jüngsten Entscheidung weicht XI. Senat des BFH hinsichtlich der Zuordnung der bewegten Lieferung von seiner bisherigen Rechtsprechung (v. 11.8.2011 - V R 3/109) ab, nach der die Versendung im Einklang mit § 3 Abs. 6 Satz 6 letzter Halbsatz UStG dann nicht der ersten Lieferung zuzuordnen ist, wenn der Ersterwerber dem ersten Lieferer bereits vor der Versendung mitteilt, dass er den Gegenstand an einen Zweiterwerber weiterverkauft hat. Nach der neuesten EuGH Rechtsprechung ist diese Mitteilung bzw. deren Kenntnisnahme nicht allein entscheidungserheblich.

## **1.2 Zu lit. b )Verfüugungsmacht an dem Liefergegenstand vor Grenzübertritt**

Die Ausübung der Verfügungsmacht gilt in den jüngsten EuGH Urteilen als maßgeblich bei der Zuordnung der Warenbewegung zu einer der Lieferbeziehung in einem Reihengeschäft.

Die vom EuGH und vom BFH entwickelten Zuordnungskriterien richten sich letztendlich danach, welcher Teilnehmer des Reihengeschäftes imstande ist, die Rechtsverhältnisse im Laufe der Abwicklung des Umsatzgeschäfts und des Transports erheblich umzugestalten. Dies ist in der Regel derjenige, der die tatsächliche Verfügungsmacht über den Gegenstand ausübt.

Diese Verfügung wird in Form eines Gestaltungsrechts ausgeübt, das die Befugnis beinhaltet, durch einseitige, empfangsbedürftige und unwiderrufliche Willenserklärung die Rechtsstellung eines andern (ohne dessen Mitwirkung) zu verändern. Dieses Gestaltungsrecht kann nur zu dem Zeitpunkt ausgeübt werden, in dem der Verfügungsbefugte wirksam über den Kaufgegenstand verfügen kann.

Sollte der Verfügungsbefugte der Käufer/Abnehmer sein, der die Ware von dem Erstlieferer in einem Reihengeschäft abholt, stellt sich die Frage, ab welchem Zeitpunkt er seine Verfügungsmacht über die Ware ausüben kann.

Wenn der Abnehmer die Ware beim Erstlieferer abholt oder abholen lässt, ist er noch nicht unbedingt Eigentümer, da sein Eigentumserwerb von der vereinbarten Lieferparität abhängig ist. Für die Warenbewegung muss der Erstlieferer dem Abnehmer eine faktische, eigentümerähnliche Verfügungsmacht gewähren, die jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (vgl. EuGH-Urteil vom 21. April 2005 C-25/0)

Demgemäß ist weiter zu fragen, zu welchem Zeitpunkt die eigentümerähnliche Verfügungsmacht an den in der Mitte eines Reihengeschäftes stehenden Abholer in einem Transportverfahren übergeht, falls er die Ware durch Versendung abholen lässt. Dies ist der Zeitpunkt, in dem Erstlieferer die Verfügung über die Weiterveräußerung zugeht. Ab diesem Zeitpunkt kann der Abholer den Lieferer über seine Verfügungsmacht wirksam benachrichtigen. Dieser Zeitpunkt muss nach der EuGH Rechtsprechung noch vor der (Erst)versendung der Ware liegen, um als Indiz dafür zu gelten, dass der Abholer sein Wahlrecht gem. § 3 Abs. 6 Satz 6 letzter Halbsatz UStG ausgeübt und die Warenbewegung durch diese Verfügung zwingend der weiteren Lieferung zugeordnet hat.

Geht man davon aus, dass den hier in Frage stehenden Transportgeschäften die Standard-Paritätsklauseln gemäß Incoterms zu Grunde liegen, kann das Eigentums-

recht frühestens zum Zeitpunkt der Übergabe der Ware an den Frachtführer (wie gemäß EXW Klausel) auf den Erwerber übergehen. Das vom EuGH verlangte Indiz zur Bestimmung der Lieferereigenschaft des Abholers („eigentümerähnliche Verfügungsmacht vor Versendung“) kann daher zu diesem Zeitpunkt noch nicht auf einer rechtswirksam abgeschlossenen Weiterveräußerung beruhen, sondern auf einer aus Sicht der Rechtssicherheit rechtlich kaum relevanten Absichtserklärung.

Das Fehlen einer rechtswirksamen Weiterveräußerung vor der Versendung hat der XI. Senat des BFH durch eine Dreifachfiktion überbrückt. Aus § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG und Art 32 Abs. 1 MwStSystRL hat er den Ort der Lieferung, den Zeitpunkt der Lieferung und damit zugleich die Bewirkung der Lieferung als solche abgeleitet, die das Verschaffen der Verfügungsmacht für den Abnehmer zur Folge hatte. Dann muss aber gelten, dass das Innehaben der Verfügungsmacht - im Sinne von tatsächlicher Sachherrschaft an der gelieferten Ware während oder vor Beginn des Transports der Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet - rechtserheblich ist.

Der Lieferer kann dem Abnehmer die Verfügungsmacht an dem Gegenstand auch dadurch verschaffen, dass er einen Dritten, der die Verfügungsmacht bislang innehat, mit dem Vollzug dieser Maßnahme beauftragt (vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 1999 V R 4/98, BFHE 188, 456, BStBl II 1999, 628). Andererseits verneint der EuGH jedoch ausdrücklich, dass aus dieser Transportverantwortlichkeit auf das Innehaben der Verfügungsmacht geschlossen werden kann. (vgl. EuGH-Urteil - Euro Tyre Holding - in Slg. 2010, I-13335, UR 2011, 176, Rz 40). Im Rahmen der Gesamtwürdigung des Einzelfalles sind daher weitere Anhaltspunkte zur Falllösung in Betracht zu ziehen.

### **1.3 Zu lit. c) Absichtserklärung der Weiterlieferung des Ersterwerbers gegenüber dem Erstlieferer nicht allein entscheidungserheblich.**

Wie aus seinem jüngsten Urteil (28.5.2013 - XI R 11/09) ersichtlich, geht der XI. Senat des BFH davon aus, dass weitere Umstände des Sachverhaltes geklärt werden müssen, die in ihrer Gesamtwirkung unter Berücksichtigung aller Umstände als Indiz dafür gelten, dass der mittlere Unternehmer sein Wahlrecht nach § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG wahrnehmend, nicht als Abnehmer, sondern als Lieferer in dem zweiten Lieferverhältnis auftritt. Die Absichtserklärung ist für BFH XI. Senat in seinem jüngsten Urteil also nicht allein entscheidungserheblich.

#### **1.4 Zu lit. d.) Umsatzsteueridentifikationsnummer gilt ist ebenfalls maßgeblich**

Im Rahmen einer extensiven Auslegung der EuGH Rechtsprechung, vor allem des Euro Tyre Urteil (Rs. C-430/09) bietet sich als Lösung an, allein auf die vom mittleren Unternehmer verwendete UID Nr. als unwiderlegbares Indiz für die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand abzustellen. Der EuGH ging nämlich davon aus, dass Unionsrecht für den Spezialfall des § 3 Abs. 6 Satz 6 letzter Halbsatz UStG, bei dem der in der Mitte stehender Unternehmer für den Transport verantwortlich ist, keine besondere Regelung vorsieht.

Hierzu hat der EuGH in der Rechtssache - VSTR - (HFR 2012, 1212, UR 2012, 832) entschieden, dass Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG es der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats nicht verwehrt, die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig zu machen, dass der Lieferer die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitteilt.

Der BFH, XI. Senat versteht dies so, dass § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV, wonach bei innergemeinschaftlichen Lieferungen der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung "einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers" buchmäßig nachweisen muss, unionsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung kann jedoch nicht allein deswegen verweigert werden, weil diese Verpflichtung nicht erfüllt worden ist, "wenn der Lieferer redlicherweise, und nachdem er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, diese Identifikationsnummer nicht mitteilen kann und er außerdem Angaben macht, die hinreichend belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der als solcher gehandelt hat." (EuGH Urteil VSTR C-587/10)

Aus dem Umstand, dass die EuGH-Rechtsprechung vor allem in der Rechtssache Euro Tyre festgestellt hat, dass das Unionsrecht keine besondere Regelung für den in der Mitte stehenden, für den Transport verantwortlichen Abnehmer vorsieht, könnte im Rahmen einer extensiven Auslegung des VSTR Urteils die Folgerung gezogen werden, dass - nach umfassender Würdigung aller besonderen Umstände des Einzel-

fallendes - die von dem mittleren Unternehmer verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als unwiderlegbares Indiz für die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand gemäß § 3 Abs. 6 Satz 6 letzter Halbsatz gelten könnte.

### **1.5 Zu lit. e) Im Rahmen der Einzelfallwürdigung bleibt die Person des Transportauftragsgebers und der vereinbarten Incoterms-Lieferklausel weiterhin maßgeblich**

Der EuGH bekräftigte in seinem VSTR-Urteil noch einmal, dass die Feststellung, welche Lieferung die Transportlieferung ist, von einer umfassenden Würdigung der besonderen Umstände des Einzelfalls abhängt. In seinem hierauf folgenden Urteil vom 28.05.2013 (XI R 11/09/) bestätigte der BFH, dass bei einem Reihengeschäft mit drei Beteiligten und zwei Lieferungen die erforderliche Zuordnung der (einen) innergemeinschaftlichen Versendung zu einer der beiden Lieferungen - nach einer umfassenden Einzelfallwürdigung - voraussetzt, dass zwischen dem Zweitabnehmer und dem LETZTABNEHMER IN BELGIEN die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, stattgefunden hat, bevor die innergemeinschaftliche Lieferung erfolgte.

Bei der Einzelfallwürdigung könnte es für die Zuordnung der warenbewegten Lieferung rechtserheblich sein, welcher Teilnehmer den Transportauftrag erteilt hatte und welche Incoterms-Lieferparität unter den Beteiligten vereinbart worden ist.

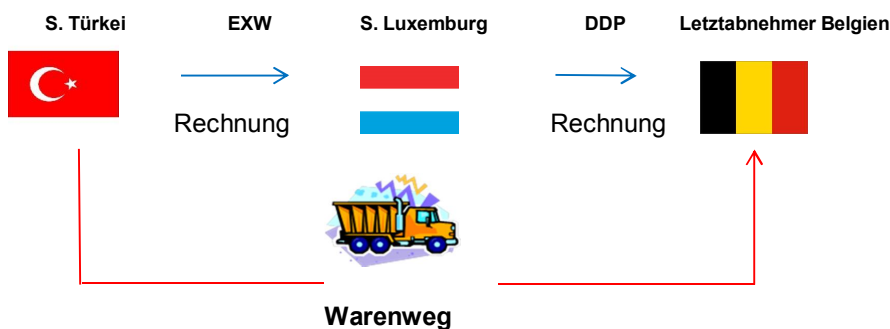
Als weiteres Indiz für die Eigenschaft des Lieferers als Abholer gemäß § 3 Abs. 6 Satz 6 letzter Halbsatz UStG gilt es - nach wie vor -, wenn der mittlere Unternehmer in der ersten Lieferbeziehung mit seinem Verkäufer die Lieferkondition "EXW" und in der zweiten, als Lieferer mit seinem Abnehmer "DDP" vereinbart.

Die aus Randnummer 62 Beispiel 2 (Variante b) BMF Dienstvorschriften Umsatzsteuer (III B 1 - Z 8101/07/0003) und aus aus Abschn. 3.14. Abs. 10 UStAE ableitbare Verwaltungsauffassung stellt auf die Vermutungsregelung in § 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 1 UStG ab, die eingreift, wenn der mittlere Unternehmer im Reihengeschäft mangels vereinbarter Incoterms keinen Nachweis i.S.d. § 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 UStG erbringen kann.

Die in den Dienstvorschriften vertretene "gehobene" Rechtserheblichkeit der vereinbarten Lieferbedingungen anhand der VSTR-Rechtsprechung des EuGH und der anschließender Rechtsprechung des BFH, XI. Senats ist daher zu revidieren, da die Zuordnung der Versendung allein nach der Erteilung des Frachtauftrages und/oder der Frachtzahlkonditionen ohne umfassende Einzelfallwürdigung mit der neuesten Rechtsprechung nicht mehr vereinbar wäre.

Im kürzlich (11.02.2014) erlassenen, an alle Speditionen gerichteten Rundschreiben hat das HZA Landshut den Gordischen Knoten dadurch zerschlagen, dass "Problem- personen" der Anmelderstatus einfach verweigert wurde. Es ist nämlich dem die Ware weiterveräußernden Erstabnehmer, der die Gefahr und Kosten der Lieferung nicht übernommen hatte, untersagt worden, als Anmelder bei der Zollanmeldung im Verfahren 4200 zur Überführung zu den zollrechtlich freien Verkehr aufzutreten. Dies hat zur Folge, dass seine Anmeldung nicht rechtswirksam und Einfuhrumsatzsteuer zu erheben ist.

#### Nr. 1. Unterwegsverzollungsmodell



Verzollung Deutschland mit anschließender Verbringung im VC  
42

Das VC 4200 vereinfacht den sonst übliche Geschäftsverlauf eines Reihengeschäfts dadurch, dass

- a) praktisch eine Erwerbsteuer aus der sonst ruhenden Lieferung des Zwischenhändlers (S. LUXEMBURG ) ausfällt und
- b) durch die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung des Verbringens gemäß § 3 Abs. 1a UStG die ruhende Lieferungskette (zwischen S. LUXEMBURG

und dem LETZTABNEHMER IN BELGIEN) dem tatsächlichen Lieferungs Vorgängen angepasst wird

**Ad. a)**

Hier wird nämlich auf Erwerberseite EUST nicht geschuldet, sie wandelt sich praktisch zu einer Erwerbsumsatzsteuer im Bestimmungsland um. Wir weisen darauf hin, dass EUST nur praktisch ausfällt; theoretisch wird sie durch eine Einfuhrumsatzsteuerfiktion, nach der EUST in Höhe von Null entsteht, aufrechterhalten.

Die Entstehung der EUST von Null ist die Rechtstechnik, mit der die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung gewährt wird. Der Steuertatbestand der Einfuhr wird durch einen anderen Steuertatbestand, nämlich durch den des innergemeinschaftlichen Erwerbs ersetzt. Das Bindeglied ist die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung aus dem Verzollungsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat. Die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung kombiniert Zollrecht mit Umsatzsteuerrecht: deren Antrag zusammen mit der Zollanmeldung in den zollrechtlichen freien Verkehr führt gemäß Art 201 Abs. 1 ZK zu einer EUST von Null.

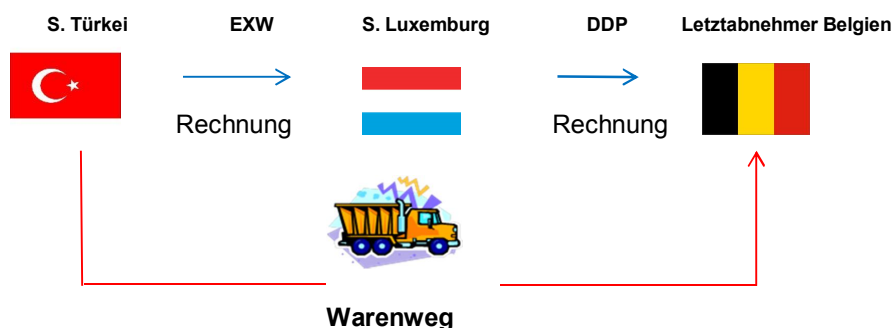
Die Grundüberlegung dieser „Unterwegsverzollung“ besteht darin, die Umsatzsteuerpflicht der Einfuhr durch einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb zu substituieren mit der Folge, dass an ihre Stelle der EUST-Vorsteuerabzugsanspruch der Erwerbsteuer tritt, die keine Finanzierung erfordert. Diese Voraussetzung wird dadurch erfüllt, dass der physische Warenfluss über ein Einfuhrland, das Verzollungsland gelenkt wird, das nicht zugleich Bestimmungsland ist.

Wenn der Letztabnehmer bei Beginn des Transports im Ausgangsmitgliedstaat feststeht und der Gegenstand an den Letztabnehmer unmittelbar ausgeliefert wird, könnte **aus Vereinfachungsgründen** unter folgenden Voraussetzungen ein innergemeinschaftliches Verbringen angenommen werden u.a. wenn *bei der Einfuhr anschließende Lieferung die Voraussetzungen für eine Verlagerung des Ortes der Lieferung in das Gemeinschaftsgebiet nach § 3 Abs. 8 UStG erfüllt ist.*



## Nr. 2. Einfuhrverzollungsmodell

Insoweit schließen wir uns vollinhaltlich den Ausführungen von Gurtner / Pichler (SWK 2006, 1, 6) an, die dazu feststellen:



*S. Türkei liefert Waren an den österreichischen Unternehmer Ö, dieser an den deutschen Unternehmer D und dieser wiederum an den holländischen Unternehmer H. Die Waren gelangen von China zunächst nach Deutschland und werden dort in den freien Verkehr überführt. Im Anschluss gelangen die Waren von Deutschland zum holländischen Zielort.*

*Mit dem gesamten Transport der Waren beauftragt Ö einen Spediteur, welcher den Transport ordnungsgemäß durchführt. Die Einfuhr in Deutschland wird im Namen von Ö angemeldet und erklärt.*

*Wendet man die oben angeführten allgemeinen Grundsätze auf den gegenständlichen Fall an, würde man zum Ergebnis kommen, dass ein Reihengeschäft vorliegt, da die Waren vom chinesischen Lieferanten zum letzten Abnehmer H gelangen und nur ein Unternehmer die Beförderung/Versendung beauftragt hat. Die Warenbewegung wäre der ersten Lieferung zuzurechnen (C - Ö), weil Ö den Spediteur mit dem Transport der Waren von China nach Deutschland und von dort zum Zielort nach Holland beauftragt. Die Lieferung würde als bewegte Lieferung am Ort des Beginns der Versendung in China ausgeführt werden. Bei den übrigen Lieferungen (Ö - D und D - H) würde es sich um ruhende Lieferungen handeln, welche alle am Ende der Versendung und somit in Holland ausgeführt werden.*

*Im gegenständlichen Fall ist u. E. hiervon abweichend davon auszugehen, dass die Lieferung des chinesischen Lieferanten an Ö von den übrigen Umsatzgeschäften zu trennen ist. Dies deshalb, da den weiteren Abnehmern in der Lieferkette nicht direkt die Verfügungsmacht durch den chinesischen Lieferanten verschafft wird. Vielmehr ist davon auszugehen, dass mit der Einfuhr und Verzollung in Deutschland Ö zunächst selbst die Verfügungsmacht über die Waren in Deutschland erlangt und dort frei über die Waren verfügen kann. Die Lieferung des chinesischen Lieferanten stellt nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen eine Ausfuhrlieferung in China dar, im Gegenzug tätigt Ö eine Einfuhr in Deutschland.*

*Von dieser Lieferung auch China zu trennen ist die anschließende direkte Lieferung der Waren per Spedition im Auftrag des Ö von Deutschland nach Holland. Hinsichtlich dieser weiteren Lieferungen liegt zwischen den beteiligten Unternehmen (Ö - D - H) ein Reihengeschäft vor, welches entsprechend den oben angeführten Grundsätzen zu lösen ist. Die Lieferung zwischen Ö und D ist innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland, im Gegenzug tätigt D einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Holland. Die anschließende Lieferung zwischen D und H ist als in Holland ausgeführte ruhende Lieferung zu qualifizieren. Zusätzlich wäre zu prüfen, ob die Vereinfachungsregeln für Dreiecksgeschäfte (Art. 28c Teil E Abs 3 der 6. MWSt-RL bzw. Art. 25 UStG) zur Anwendung kommen.*

*Eine sinngemäße Vorgangsweise ist u. E. dann erforderlich, wenn im obigen Fall D den gesamten Transport der Waren beauftragt und D die Einfuhr in Deutschland tätigt. Da D mit der Einfuhr in Deutschland die Verfügungsmacht über die Waren erlangt, ist die Lieferkette wiederum zu trennen in ein Reihengeschäft zwischen C, Ö und D und die anschließende Lieferung von D an H.“*

### **Rekurse Vereinfachungsregeln des Verbringens § 3 Abs. 1a UStG**

Als Lieferung gegen Entgelt gilt kraft gesetzlicher Fiktion auch:

- das Verbringen eines Gegenstands des Unternehmens
- aus dem Inland in einen anderen EU-Staat
- durch den Unternehmer zu seiner eigenen Verfügung.

Diese Verbringensvorgänge sind ebenfalls gemäß § 6 a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerbefreit.

Beim innergemeinschaftlichen Verbringen handelt es sich nach der Legaldefinition gemäß § 3 Abs. 1a UStG um einen unternehmensinternen Vorgang der Verlagerung von Gegenständen von einem EU-Staat in einen anderen. Laut Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) muss die Verlagerung nicht unternehmensintern sein, wenn der Gegenstand im Rahmen einer im Ausgangsmitgliedstaat steuerbaren Lieferung in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt, d.h. wenn der Abnehmer bei Beginn des Transports im Ausgangsmitgliedstaat feststeht und der Gegenstand an ihn unmittelbar ausgeliefert wird, unter der Voraussetzung, dass der Ort der Lieferung in das Gemeinschaftsgebiet nach § 3 Abs. 8 UStG verlagert wird.

Nach § 3 Abs. 8 UStG kann bei (bewegten) Lieferungen aus Drittländern eine Verlagerung des Lieferortes in das Einfuhrland erfolgen, wenn der Lieferer bei einer Versendung an den Abnehmer Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden Einfuhrumsatzsteuer wird. Wer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, ergibt sich nach § 13a Abs. 2 UStG aus § 21 Abs. 2 UStG. Danach gelten die Vorschriften über Zölle für die Einfuhrumsatzsteuer sinngemäß. Nach Art. 201 Abs. 3 Satz 1 ZK ist grundsätzlich der Anmelder der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Im vorliegenden Fall ist S. LUXEMBURG Anmelder im Zollverfahren.

Die Anwendung der Vereinfachungsregelung ist bei der zuständigen Behörde *vorab* zu beantragen und von dieser zu genehmigen.

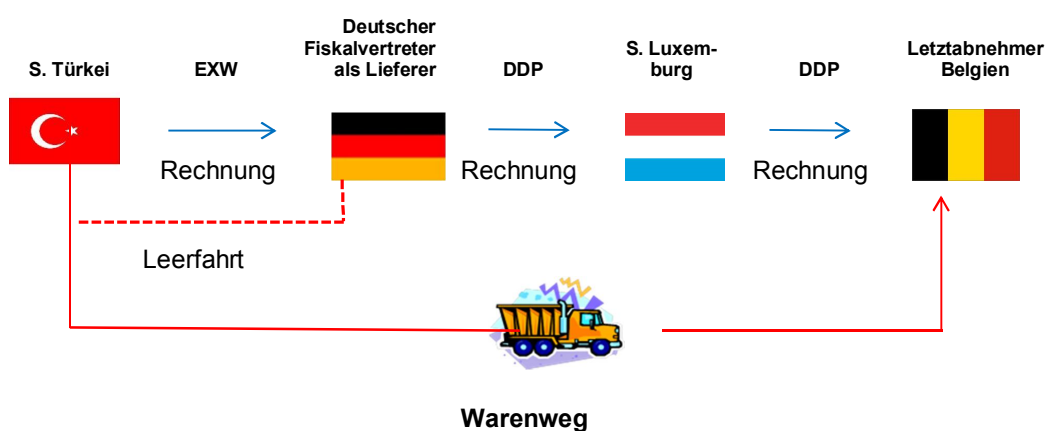
Die Anwendung der Vereinfachungsregelung infolge des innergemeinschaftlichen Verbringens im Verfahren 42 hat zum Wegfall des Steuerregistrierungszwanges für S. LUXEMBURG als Lieferer in Deutschland zur Folge.

Mit dem Wegfall der nationalen Grenzkontrolle bewirkt die Abfertigung zum freien Verkehr in einem anderen Mitgliedstaat in jedem Fall einen neuen Steuerentstehungstatbestand in dem Verzollungsstaat. Der Lieferort liegt gemäß § 3 Abs. 8 UStG in Deutschland und es ist S. LUXEMBURG, die als Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuer schuldet. Für die sonst befreite innergemeinschaftliche Lieferung wäre S. LUXEMBURG Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer in Deutschland. Sollte S. LUXEMBURG das VC 42 Verfahren in Deutschland nicht einleiten, hätte sie sich wohl in Deutschland beim Finanzamt registrieren müssen.

Sollte jedoch S. LUXEMBURG nach der Zollanmeldung und der Verlagerung des Ortes der Lieferung gemäß § 3. Abs. (8) UStG auf Deutschland auch das Verfahrens VC 42 als Verbringer der Ware nach Belgien einleiten, erübrigt sich ihre Steueranmeldung in Deutschland durch die dem Verbringer gewährten Vereinfachungsregelungen.

**Nr. 2.**

**Dreiecksgeschäftsmodell I.**



Für die Vermeidung der Besteuerung der ruhenden Lieferungen in den Reihengeschäften bietet es sich an, Vereinfachungsregelung für Geschäfte „im Dreieck“ zu nutzen. Hierdurch kann zudem eine mehrfache Registrierungen in fremden EU-Staaten vermieden und umsatzsteuerlicher Cashflow optimiert werden.

Das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft ist eine Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Erwerbe mit anschließender Inlandslieferung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft (§ 25b UStG). Sie ist anwendbar, wenn ein Reihengeschäft mit einer Warenbewegung über zwei Mitgliedsstaaten der Europäische Union hinweg ausgeführt wird. Grundsätzlich ist die Vereinfachungsregelung nur dann anzuwenden, wenn das Reihengeschäft von genau drei Unternehmern ausgeführt wird und die erste Lieferung im Reihengeschäft –vom ersten Unternehmer an den zweiten Unternehmer– als die bewegte Lieferung und somit als die innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wird.

Die Vereinfachung im Vergleich zum Reihengeschäft besteht darin, dass zum einen

der innergemeinschaftliche Erwerb am Ende der Warenbewegung im Rahmen der ersten Lieferung im anderen Mitgliedstaat als besteuert gilt, zum anderen die Steuer-schuld für die folgende Inlandslieferung auf den Abnehmer übertragen wird. Damit vermeidet der mittlere Unternehmer eine steuerliche Registrierung im Zielstaat und sieht sich nur Meldepflichten in demjenigen Staat ausgesetzt, dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer er verwendet, also dort, wo er steuerlich bereits erfasst ist und ohnedies Umsatzsteuererklärungen abzugeben hat.

Die allerwesentliche Voraussetzung der Dreieckskonstruktion ist, dass die Teilnehmer aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten stammen sollen. Bei den üblichen Importwa-rengeschäften, wie dem im vorliegenden Aktenvermerk behandelte Fall, bei dem der ausländische Exporteur zu der Dreieckskonstruktion nicht hinzugezählt werden kann, fehlt ein in einem EU Mitgliederstaat registrierter Unternehmer für die gesetzliche Dreieckskonstruktion. In dieses fehlende Glied der Kette könnte ein Fiskalvertreter in indirekter Vertretung eingesetzt werden, der im Verzollungsmitgliedstaat im Zollver-fahren als Anmelder auftritt und die Einleitung des VC 42 mit der gleichzeitiger Über-führung der Ware in den zollrechtlichen freien Verkehr beantragt. Im Falle der Inan-spruchnahme eines deutschen Fiskalvertreters wäre für ihn die Steuerregistrierung in Deutschland keine weitere Belastung. Lässt man S. TÜRKEI also außer Betracht, entsteht zwischen den drei in der Kette unmittelbar aufeinander folgenden Unterneh-men (deutschem Fiskalvertreter, S. LUXEMBURG, dem LETZTABNEHMER IN BEL-GIEN) ein **Dreieckverhältnis**.

Die Wirkung der Dreiecksvereinfachung wäre dann auf den Kreis dieser Unternehmen beschränkt. Das erste dieser drei Unternehmen, der deutsche Fiskalvertreter würde dann denklogisch zum Lieferer einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Abgangs-land und das dritte zum Steuerschuldner der an es erfolgten Inlandslieferung. Dies setzt voraus, dass der deutsche indirekte Fiskalvertreter an den Rechnungslegungen entlang der Verpflichtungsgeschäfte auch teilnimmt.

Der **Transport** wird hier **vom deutschen Fiskalvertreter veranlasst**. Da der deut-sche Fiskalvertreter den Transport veranlasst, ist die innergemeinschaftliche Waren-bewegung der Lieferung des deutschen Fiskalvertreters an S. LUXEMBURG zuzu-rechnen. Aufgrund des Korrespondenzprinzips zwischen innergemeinschaftlicher Lie-ferung und innergemeinschaftlichem Erwerb tätigt S. LUXEMBURG einen innerge-

meinschaftlichen Erwerb im Ankunftsland der Ware, also in Belgien. S. LUXEMBURG ist in Belgien allerdings nicht umsatzsteuerlich registriert. Das Gemeinschaftsrecht verbietet es, einen solchen Erwerbsvorgang umsatzsteuerlich „unter den Tisch fallen“ zu lassen. Der von S. LUXEMBURG in Belgien getätigte innergemeinschaftliche **Erwerb gilt** allerdings durch Verwendung seiner luxemburgischen UID in Belgien **als besteuert** (Art. 141 MwStSystRL). Im UID-Verwendungsland (Luxemburg) wird ein Erwerbstatbestand negiert (Art. 42 MwStSystRL). Die Steuer auf die anschließende Inlandslieferung wird vom LETZTABNEHMER IN BELGIEN geschuldet (Art. 197 Abs. 1 MwStSystRL). Diese als „Dreiecksvereinfachung“ bezeichnete Ausnahmeregelung ist für alle 27 EU-Länder verbindlich.

Die vorliegende Konstruktion entspricht der von der deutschen Finanzverwaltung aufgestellten Anforderung, wonach die drei unmittelbar nacheinander liefernden Unternehmen am **Ende** der Lieferkette stehen sollen. (Vgl. Abschnitt 25b.1. Abs. 2 Satz 2 UStAE.)

Somit ist auf derartige Geschäfte nach § 25b UStG die Vereinfachungsregelung für die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften anzuwenden.

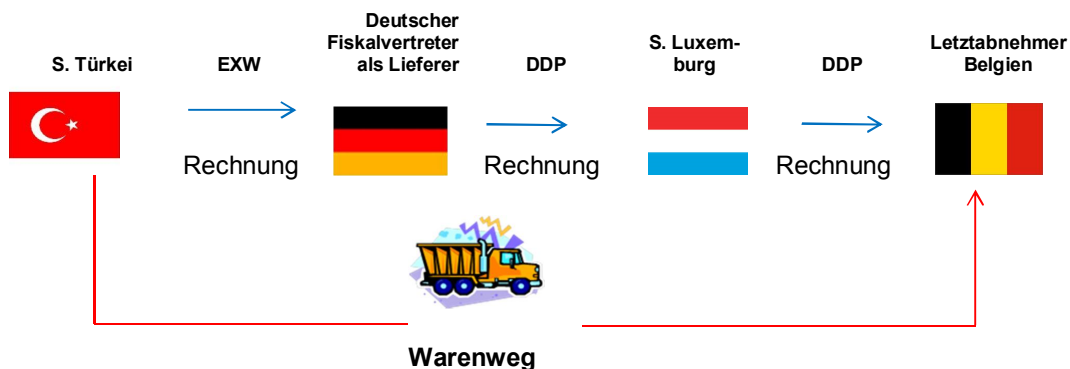
Im Einzelnen müssen für die Anwendung des § 25b UStG die nachstehenden Voraussetzungen erfüllt sein:

- a) Es liegt ein Reihengeschäft mit drei Beteiligten (Deutscher Fiskalvertreter-S. LUXEMBURG-LETZTABNEHMER IN BELGIEN) vor.
- b) Die drei beteiligten Unternehmer treten alle unter der USt-IdNr. unterschiedlicher Mitgliedsstaaten (DE, LUX, BE) auf.
- c) Die Lieferbewegung erfolgt von dem Gebiet eines Mitgliedstaates (DE) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (LUX) (grenzüberschreitende Warenbewegung)
- d) Die Versendung darf nicht durch den letzten Abnehmer in Belgien erfolgen. Da die Versendung durch den mittleren Teilnehmer (S. LUXEMBURG) erfolgt, ist diese Voraussetzung auch als erfüllt zu betrachten.
- e) S. LUXEMBURG verwirklicht am Bestimmungsort (Belgien) einen innergemeinschaftlichen Erwerb
- f) S. LUXEMBURG darf – wie vorliegend - im Bestimmungsland nicht ansässig sein.

- g) S. LUXEMBURG, als Zwischenhändler verwendet ihre luxemburgische USt-IdNr., die weder vom Herkunftsland der Waren (Türkei) noch vom Bestimmungsland der Waren (Belgien) ausgestellt worden ist.
- h) S. LUXEMBURG, als Zwischenhändler muss dem letzten Abnehmer in Belgien eine Rechnung ohne Ausweis der Umsatzsteuer i.S.d. § 14a Abs.7 UStG erteilen (Hinweis auf das Vorliegen des Dreiecksgeschäftes)
- i) Der LETZTABNEHMER IN BELGIEN muss – wie vorliegend – eine USt-IdNr. des Mitgliedstaates verwenden, in dem die Beförderung endet.

Die bewegte Lieferung des ersten Lieferers (deutscher Fiskalvertreter an S. LUXEMBURG) bleibt grundsätzlich als innergemeinschaftliche Lieferung i.S.d § 6a UStG steuerfrei nach § 4 Nr. 1b UStG.

### Nr. 2 Dreiecksgeschäftsmodell II



### Teilnahme des deutschen Fiskalvertreters als Spediteur-Dienstleister im Dreiecksgeschäft

Als **Alternativgestaltung** könnte sich anbieten, ein **Dreieck** zwischen dem deutschen Spediteur – S. LUXEMBURG- LETZTABNEHMER IN BELGIEN zu bilden, und darauf dann die Dreiecksvereinfachung anzuwenden.

Wenn man den Wortlaut des UStG genauer unter die Lupe nimmt, ist es ersichtlich, dass der Erstlieferer in einem Dreiecksgeschäft nicht unbedingt ein Lieferer im Sinne des Verkäufers in der ersten Lieferbeziehung sein muss. Der Erstlieferer im VC 42 Verfahren laut dem Gesetzestatbestand ist der Steuerschuldner selbst. Laut § 5 Abs.

(1) Nr. 3 ist nämlich die Einfuhr von Gegenständen steuerfrei, die von einem Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferung verwendet werden. Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist grundsätzlich der Zollanmelder (Art 64 Abs. 1). Dies ist gemäß Art. 4 Nr. 18 ZK die Person, die im eigenen Namen eine Zollanmeldung abgibt, unter anderen auch der indirekte Vertreter, der im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung aufgrund Art. 5 Abs.2, Variante 2 ZK handelt.

Die Verfügungsmacht an den Waren müsste dabei auf den deutschen Spediteur übergehen, bevor der Transport ins EU-Inland beginnt. Im Falle der Dreiecksvereinfachung würde sich insoweit die Pflicht zur umsatzsteuerlichen Registrierung von dem deutschen Spediteur und S. LUXEMBURG in Bestimmungsland, d.h. in Belgien erübrigen. Die Lieferung von S. TÜRKEI an den deutschen Spediteur würde außerhalb des Reihengeschäfts erfolgen, wäre jedoch als Einfuhr umsatzsteuerfrei.

Bei der Definition der bewegten Erstlieferung, die auch *conditio sine qua non* des Dreiecksgeschäftes ist, weist die Konstruktion allerdings Schwächen auf. § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG weist nämlich auf den Abschluss eines Umsatzgeschäft hin:

*„Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen.“*

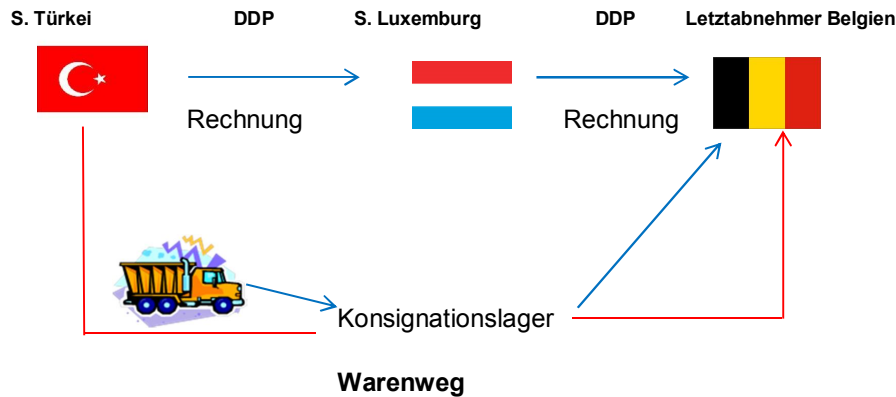
Andererseits gilt die Befugnis, als Anmelder im VC 42 Verfahren aufzutreten, zweifelsohne als Indiz für die Ausübung einer eigentümerähnlichen Verfügungsmacht über den Gegenstand des Transportes.

Diese zuletzt geschilderte Konstruktion stellt sicherlich eine reizvolle Lösung für die aus der Sicht der Umsatzsteuerbefreiung problematische Stellung des mittleren Teilnehmers des Reihengeschäfts dar.



### Nr. 3

#### Umsatzsteuer-Konsignationslager Modell



Sollte vor der Versendung der Ware aus der Türkei der Letztabnehmer noch nicht feststehen, bietet sich ein **Konsignationslager in einem EU Mitgliedsland an**. Bei einem Konsignationslager bleibt der Lieferer (Konsignant) zivilrechtlicher Eigentümer der im Lager befindlichen Ware. Erst wenn der Abnehmer (Konsignatar) die **Ware entnimmt**, geht das Eigentum an dieser vom Konsignanten auf den Konsignatar über.

Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung ist das Verbringen auf ein Konsignationslager *als zur eigenen Verfügung* zu betrachten. Die Bestückung des Lagers führt demnach **zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung vom abgebenden Unternehmensteil „an sich selbst“**, gepaart mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb im Lagerland. Die Lieferung der S. LUXEMBURG an die weiteren Zwischenhändler kann erst „ruhend“ bei Entnahme aus dem Konsignationslager erfolgen. *Da sich die Waren zu diesem Zeitpunkt bereits im Inland befinden, kann dann keine innergemeinschaftliche Lieferung mehr gegeben sein.*

Fertigt der Abnehmer der Konsignationslagerware diese zum zollrechtlich freien Verkehr ab, so wird er Schuldner der EUST nach §§ 13a Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i. V. m. Art. 201 Abs. 3 ZK (Zollkodex). Er ist jedoch nicht mehr befugt, die EUST als Vorsteuer geltend zu machen, da im Zeitpunkt der Abfertigung die Verfügungsmacht an der

Drittlandsware noch nicht auf ihn übergegangen ist. Der Übergang erfolgt erst im Zeitpunkt der **Entnahme der Ware** aus dem Konsignationslager.

Mit Verschaffung der Verfügungsmacht an den Abnehmer bewirkt der leistende Unternehmer eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 4b UStG ist nicht einschlägig, da die Lieferung der Einfuhr zeitlich nachgeht. Der **Lieferant** ist daher verpflichtet, sich für Umsatzsteuerzwecke in Deutschland registrieren zu lassen. Er kann dann unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG die vom Abnehmer entrichtete EUSt als Vorsteuer geltend machen, sofern er im Besitz eines entsprechenden zollamtlichen Zahlungsbelegs oder eines zollamtlich bescheinigten Ersatzbelegs ist.

### **Umsatzsteuerlager**

Für Reihengeschäfte über einen bestimmten begünstigten Warenkreis, der sich allerdings auf Rohstoffe und Halbfertigerzeugnisse beschränkt, könnte die Warenbewegung dadurch unterbrochen werden, dass nach dem ersten Glied der Lieferkette (Einfuhr aus der Türkei) die Ware in ein Umsatzsteuerlager gerät. Die anschließenden Innergemeinschaftliche Lieferungen nach VC 42 gelten nicht als innergemeinschaftliche Lieferungen, sondern sind als Transaktionen innerhalb eines Umsatzsteuerlagers umsatzsteuerfrei.

In einigen EU Ländern, wie z.B. in Ungarn sind Umsatzsteuerlager auf virtueller Basis möglich, was praktisch die buchmäßige Erfassung der Ware durch den Lagerhalter, anstelle der faktischen Einlagerung bedeutet.

Die Regelung führt zu einer Vereinfachung in der Besteuerung für Waren, die ohne Bewegung mehrfach umgesetzt werden. Wird die Ware aus dem Steuerlager ausgelagert, ist die der Auslagerung vorangegangene Lieferung – der der Auslagerung vorangegangene innergemeinschaftliche Erwerb oder die der Auslagerung vorangegangene Einfuhr – zu versteuern. Der Auslagerer ist Steuerschuldner. Die Verwahrung in einem Umsatzsteuerlager hat zum Zweck, den Handel mit diesen Gegenständen zu vereinfachen: sie bleiben beim Weiterverkauf umsatzsteuerlich unversteuert, wenn sie nicht aus dem Umsatzsteuerlager entnommen werden. Erst die Auslagerung führt dazu, dass die Umsatzsteuer für den Kauf der betreffenden Gegenstände wieder entrichtet werden muss (vgl. § 4 Nr. 4a UStG). Da die Vorschriften über die Auslagerung

davon ausgehen, dass die im Umsatzsteuerlager gelagerten Waren sämtlich unversteuert sein sollen, sind auch der Verkauf und die Einfuhr mit anschließender Einlagerung in ein Umsatzsteuerlager steuerfrei (§ 4 Nr. 4a UStG, § 5 I Nr. 4 UStG).

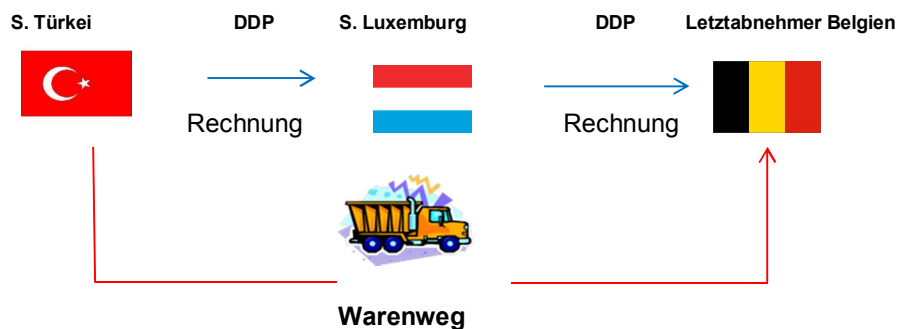
### **E. Standard-Lösungsalternativen**

Zu bemerken ist, dass die Entwicklung der EuGH- und der deutschen Rechtsprechung in kontinuierlicher Bewegung ist, sodass eine aus der Sicht der Steuerrechtsdogmatik einwandfreie Lösung für die EUST-Befreiung des mittleren Unternehmens in der Reihe, die auch für die Marktteilnehmer praxistauglich wäre, und noch dazu in allen Mitgliedstaaten einheitlich gelten müsste, noch nicht gefunden worden ist. Die unten aufgeführte Lösungsoption 2 ist daher mit Vorsicht zu genießen. Zu erwarten ist allerdings eine Weiterentwicklung des vom EuGH eingeschlagenen Wegs in den kommenden Jahren. Die bis dahin herrschende erhebliche Rechtsunsicherheit und damit einhergehende steuerliche Risiken sind von den Unternehmern wohl oder übel in Kauf zu nehmen.

Die unten geschilderten Alternativen stehen im Einklang mit den BMF Dienstvorschriften Umsatzsteuer in der gültigen Fassung ab 21.08.2013, sowie mit Abschn. 3.14. Abs. 10 UStAE, die als veröffentlichte Verwaltungsvorschriften die Zollstelle nach dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung bindet. Ferner haben wir die maßgebliche EuGH Rechtsprechung (Urteile EMAG (Rs C-245/04), Euro Tyre (Rs. C-430/09) und VSTR (Rs. C-587/10), sowie die Rechtsprechung des BFH, V. Senat v. 11.8.2011 - V R 3/10 und XI. Senat v. 28.5.2013 - XI R 11/09 in Betracht gezogen.

Wir versuchen nachstehend, für die Zukunft Lösungsalternativen für das Erreichen der o.g. Zielsetzung wie folgt zu skizzieren.

#### Nr. 4. S. TÜRKEI als Anmelder



S. TÜRKEI wird zum Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer und versendet die Waren im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar in das übrige Gemeinschaftsgebiet.

Dabei muss sich S. TÜRKEI in Deutschland - durch Antrag auf Erteilung einer UIDNr. oder aber durch einen Fiskalvertreter/indirekten Vertreter - registrieren lassen.

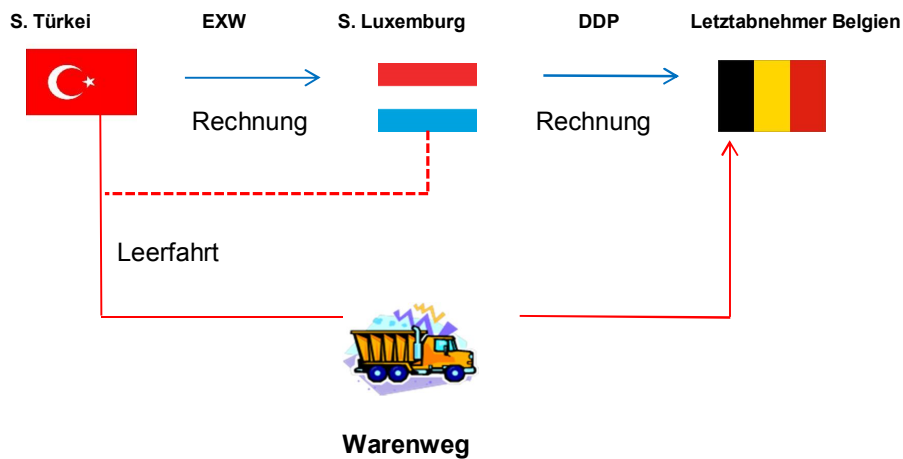
In der Zollanmeldung muss S. LUXEMBURG als Erwerber (mit luxemburgischer USt-IdNr.) und der letzte Abnehmer in Belgien als Empfänger angegeben werden.

Die Lieferbedingungen müssen mit der dargestellten Konstruktion immer im Einklang stehen. Diese Konstruktion setzt daher unbedingt voraus, dass S. TÜRKEI "verzollt und versteuert" mit der Lieferparität "DDP" an S. LUXEMBURG liefert. Daraus folgt, dass in der zweiten Lieferkette S. LUXEMBURG an den LETZTABNEHMER IN BELGIEN vereinbarungsgemäß „verzollt und versteuert“ mit der Lieferparität "DDP" liefern soll.

Nach § 3 Abs. 8 UStG kann bei (bewegten) Lieferungen aus Drittländern eine Verlagerung des Lieferortes in das Einfuhrland erfolgen, wenn der Lieferer bei einer Versendung an den Abnehmer Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden Einfuhrumsatzsteuer wird.

Nach § 3 Abs. 8 UStG kann bei (bewegten) Lieferungen aus Drittländern eine Verlagerung des Lieferortes in das Einfuhrland erfolgen

## Nr. 5. S. LUXEMBURG als Anmelder



Auch hier ist die Warenbewegung der ersten Lieferung von S. TÜRKEI an S. LUXEMBURG zuzurechnen. Diese Lieferung ist unter den allgemeinen Voraussetzungen als Einfuhrlieferung in Deutschland steuerfrei. S. LUXEMBURG tätigt wiederum einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland (Belgien). S. LUXEMBURG liefert „ruhend“ nach Belgien. Es ist davon auszugehen, dass S. LUXEMBURG in Belgien umsatzsteuerlich zu registrieren ist. Sofern das nationale MwSt-Recht in Belgien für Inlandslieferungen keinen Übergang der Steuerschuld auf den Lieferungsempfänger (reverse-charge-Regeln) vorsieht, hat S. LUXEMBURG lokale Umsatzsteuer zu überwälzen.

S. LUXEMBURG als erster Abnehmer wird zum Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer anhand der vereinbarten Übernahme der Kosten und Gefahr der (bewegten) Erstlieferung und versendet die Waren im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar in das übrige Gemeinschaftsgebiet.

In der Zollanmeldung muss der LETZTABNEHMER IN BELGIEN als Erwerber und Empfänger angegeben werden.

Für diese Konstruktion müssen die folgenden Voraussetzungen unbedingt vorliegen:

- a) der Transportauftrag für die gesamte Transportkette (aus Türkei nach Belgien) muss von S. LUXEMBURG erteilt werden,
- b) S. LUXEMBURG übt die Verfügungsmacht über den Liefergegenstand vor Grenzübertritt aus, was dadurch zum Ausdruck kommt, dass sie - noch bevor die Ware aus der Türkei versendet wird – S. TÜRKEI gegenüber mitteilt, dass sie den Liefergegenstand an BE weiterverkauft habe.
- c) Ferner wird die Ausübung der Verfügungsmacht durch S. LUXEMBURG zum Ausdruck gebracht, indem sie durch die konkret vereinbarten Lieferbedingungen dazu imstande ist, ihre Verfügungsmacht über die Ware direkt an BE, noch vor der Versendung der Ware aus der Türkei zu übertragen.
- d) Die Ausübung der Verfügungsmacht seitens S. LUXEMBURG kommt mit der Veräußerung des Eigentums zum Zeitpunkt der Versendung aufgrund der vereinbarten E- oder F- Klausel (EXW oder FCA) zum Ausdruck. (Die mit der EXW Parität verbundene Tragung des Transportrisikos bereits ab Versendung seitens S. LUXEMBURG ist unabdingbar. In der ganzen Lieferkette muss daher S. LUXEMBURG als Träger der Kosten und der Gefahr des Transportes auftreten, d.h. im ersten Liefervertrag liefert S. TÜRKEI an S. LUXEMBURG ab Werk (EXW oder FCA). S. LUXEMBURG liefert an den LETZTABNEHMER IN BELGIEN dagegen "verzollt und versteuert" mit der Lieferparität "DDP".

#### **1.1 S. LUXEMBURG als Anmelder mit eigener (luxemburgischer) UID Nr.**

Im Rahmen der nach dem VSTR-Urteil gebotenen umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalles, ist insbesondere die Festlegung, ob S. LUXEMBURG die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, vor der Versendung auf den LETZTABNEHMER IN BELGIEN übertragen hat ein rechtserhebliches Indiz dafür, ob S. LUXEMBURG als Abnehmer oder als Lieferer im Sinne § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG handelt.

Häng die Zuordnung der Warenbeziehung im Reihengeschäft allein von der vom mittleren Teilnehmer verwendeten UID Nr. ab, könnte die von S. LUXEMBURG verwendete luxemburgische UID Nr. als Indiz dafür gelten, dass S. LUXEMBURG bloß als

Abnehmer auftritt und S. TÜRKEI den erfolgten Weiterverkauf nicht mitteilte. Folglich konnte S. TÜRKEI mit Recht annehmen, dass S. LUXEMBURG als Endabnehmer handelte und dementsprechend die erste Lieferung als warenbewegte Lieferung gilt, die als Einfuhrlieferung steuerfrei ist.

Eine umfassende Würdigung der Umstände des Einzelfalles könnte jedoch zu der Feststellung führen, dass die Angabe der luxemburgischen UID Nr. unter Einbeziehung weiterer Anhaltspunkte in einer Gesamtwürdigung darauf hinweist, dass S. LUXEMBURG dennoch als Lieferer handelte.

Anhaltspunkte dafür sind:

- a) Der Transportauftrag für die gesamte Transportkette wird von S. LUXEMBURG erteilt,
- b) S. LUXEMBURG teilt vor der Versendung der Ware S. TÜRKEI mit, dass sie den Liefergegenstand an den LETZABNEHMER IN BELGIEN weiterverkauft habe.
- c) Mit der Zustimmung zur Lieferparität EXW hat S. TÜRKEI der S. LUXEMBURG neben der Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen auch das Recht eingeräumt, Transportroute und Zielorte zu ändern.
- d) Mit Vereinbarung der EXW Parität trägt S. LUXEMBURG die Transportkosten und das -risiko ab Versendung.
- e) Wird der Liefergegenstand aus dem Nicht-EU Drittland in das Gemeinschaftsgebiet befördert oder versandt, so gilt die durch den **Importeur** (EUST-Schuldner) bewirkte Lieferung sowie die sich ggf. anschließenden Lieferungen als in dem Mitgliedsstaat gelegen, in dem die Gegenstände in den zoll- und steuerrechtlich **freien Verkehr** überführt werden. ( Art. 32 Abs. 2 MwStSystRL; § 3 Abs. 8 UStG.)

Die Gesamtwürdigung all dieser Sachverhaltselemente könnte zu der Folgerung führen, dass S. LUXEMBURG als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer die Waren im Anschluss an die Einfuhr in einem VC 42 Verfahren unmittelbar in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet. Dabei handelt es sich um eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung.

Die Achillesferse dieser Lösungsalternative bleibt jedoch, dass aus der Verwendung der luxemburgische UID Nr. alleine nicht eindeutig gefolgert werden kann, dass S.

LUXEMBURG als Lieferer und nicht als Abnehmer im Sinne im Sinne § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG handelt.

### **1.2 S. LUXEMBURG als Anmelder mit UiD Nr. eines anderen Mitgliedstaates (Ersatzbesteuerung laut § 3d Satz 2 UStG/ Art 41 MwStSystRL)**

Die Ausübung des Wahlrechtes durch den mittleren Teilnehmer des Reihengeschäftes gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, die gemäß der neuesten EuGH Rechtsprechung hauptsächlich durch die von ihm verwendete UID Nr. zum Ausdruck kommt, hat einen bisher in der Literatur noch unberücksichtigten Aspekt. Dabei handelt es sich um die Auswirkung der verwendeten UID Nr. auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Kehrseite der innergemeinschaftlichen Lieferung, namentlich den innergemeinschaftlichen Erwerb auf der Abnehmerseite des Reihengeschäftes. Um sicherzustellen, dass Mehrwertsteuer auf den fraglichen Erwerb erhoben wird, bestimmt Art 41 MwStSystRL (früher Art.28b Teil A Abs.2 Unterabs.1 der Sechsten Richtlinie), dass als Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs das Gebiet des Mitgliedstaats gilt, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat (im Folgenden: Mitgliedstaat der Identifizierung), wenn der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb nach Maßgabe der Regelung in Abs.1 dieses Artikels besteuert worden ist.

Der innergemeinschaftliche Erwerb - im Einklang mit dem herrschenden EU-Bestimmungsland-Prinzip gemäß § 3d S.1 UStG 138 Abs. 1 MwStSystRL - wird in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Versendung befindet.

Tritt S. LUXEMBURG gegenüber S. TÜRKEI z.B. mit einer französischen UID Nr. auf, gilt der Erwerb so lange als in Frankreich bewirkt, bis S. LUXEMBURG nachweist, dass der Erwerb in Belgien besteuert worden ist oder als besteuert gilt.

Der EuGH hatte in seinem Urteil „X und Facet Trading BV“ (Urteil vom 22.04.2010, C-536/08 und C-539/08) sowie in den Folgeurteilen für derartige Fallkonstellationen die Besteuerungspflicht im Land der verwendeten USt-ID Nummer bejaht, eine Entlastung qua zeitgleichem Vorsteuerabzug jedoch verneint. Der Vorsteuerabzug soll erst dann möglich sein, wenn der Unternehmer nachweist, dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Mitgliedstaat der Beendigung des Ver-



sands oder der Beförderung an den Erwerber besteuert worden ist.

### **1.3 S. LUXEMBURG als Anmelder mit belgischer UID Nr.**

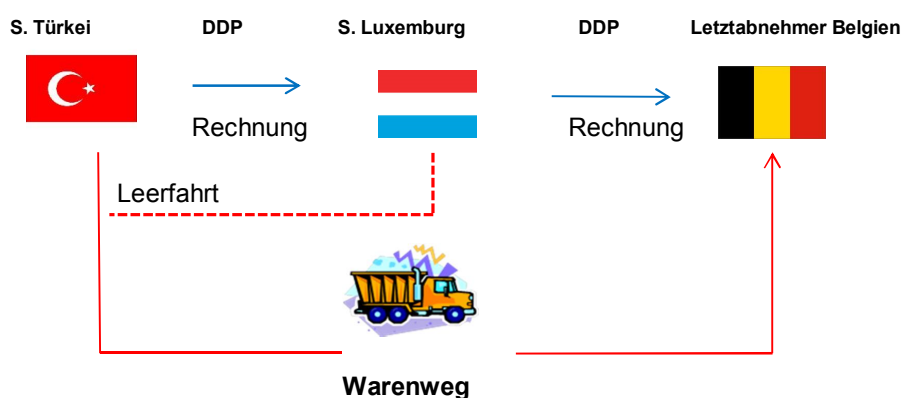
Es wird nach wie vor von Folgendem ausgegangen:

- a) Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL (frühere Art 28c Teil A Buchst. 1 der Sechsten Richtlinie), der innergemeinschaftliche Lieferung von der Mehrwertsteuer befreit, ist Teil einer Übergangsregelung, die bezweckt, die Steuereinnahmen in das Bestimmungsland zu verlagern, in dem der Endverbrauch erfolgt
- b) Die ausschließliche Voraussetzungen der Mehrwertsteuerbefreiung in diesem Mechanismus sind:
  - die Übertragung der Befugnis an den Erwerber, wie ein Eigentümer über den Transportgegenstand zu verfügen
  - Eigenschaft des Erwerbers als Steuerpflichtige
  - die physische Verbringung der Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet
- c) Bei zwei aufeinanderfolgenden innergemeinschaftlicher Lieferungen, von denen nur eine die Mehrwertsteuerbefreiung genießt, hängt die Einstufung der Lieferung als die warenbewegte, und damit steuerfreie Lieferung von dem Zeitpunkt ab, zu dem die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Endempfänger übertragen worden ist, (Urteil Euro Tyre Holding Randnummer 31 bis 35.)
- d) In extensiver Auslegung der EuGH Rechtsprechung in Sachen Euro Tyre Holding und VSTR könnte auf die von dem mittleren Unternehmer (S. LUXEMBURG) verwendete UID Nummer als unwiderlegbares Indiz für die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand abgestellt werden.
- e) Die Umsatzsteuersystemrichtlinie verlangt nicht ausdrücklich, dass der Erwerber unter seiner eigenen UID Nummer handeln soll.

Sollte S. LUXEMBURG mit einer belgischen UID Nummer auftreten, ist die Warenbewegung wegen der verwendeten UID Nummer der Zweitlieferung zwischen S. LUXEMBURG und dem LETZTABNEHMER IN BELGIEN zuzuordnen. Der Ort bestimmt sich folglich gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG (Art 32 Abs. 1 MwStSystRL) und liegt in Luxemburg.

Die erste Lieferung zwischen S. TÜRKEI und S. LUXEMBURG unterliegt zwar Einfuhrumsatzsteuer, die als Vorsteuer abgezogen werden kann, ist also als Einfuhrlieferung steuerneutral. Die zweite innergemeinschaftliche Lieferung genießt als warenbewegte Lieferung die Steuerbefreiung.

#### Nr. 6. LETZTABNEHMER IN BELGIEN als Anmelder



Der LETZTABNEHMER IN BELGIEN wird zum Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wenn er vereinbarungsgemäß Kosten und Gefahr der (bewegten) Lieferungskette übernimmt. Er meldet in Deutschland die Einfuhr an und versendet die Waren im Anschluss unmittelbar in das übrige Gemeinschaftsgebiet.

Dabei muss sich der letzte Abnehmer in Deutschland - durch Antrag auf Erteilung einer UIDNr. - oder aber durch einen Fiskalvertreter/indirekten Vertreter - registrieren lassen.

In der Zollanmeldung muss der LETZTABNEHMER IN BELGIEN als Erwerber und Empfänger angegeben sein.

Für diese Konstruktion müssen die folgenden kommerziellen Voraussetzungen unbedingt vorliegen:

- der LETZTABNEHMER IN BELGIEN muss den Transportauftrag für die gesamte, zum Vorschein getretene Transportkette (aus Türkei nach Belgien) erteilen,
- in der gesamten Lieferkette tritt der LETZTABNEHMER IN BELGIEN als Träger der Kosten und der Gefahr des Transportes auf, d.h. sowohl im ersten Lieferver-

trag zwischen S. TÜRKEI und S. LUXEMBURG als auch im zweiten zwischen S. LUXEMBURG und dem letzten Abnehmer muss eine Lieferparität EXW vereinbart werden.

Der LETZTABNEHMER IN BELGIEN holt dabei die Ware durch Versendung ab, wobei die Lieferung zwischen S. LUXEMBURG und dem LETZTABNEHMER IN BELGIEN als bewegliche Lieferung vorrückt, und die Lieferung zwischen S. TÜRKEI und S. LUXEMBURG nun zu einer ruhenden Lieferung wird.

Der LETZTABNEHMER IN BELGIEN versendet die Waren im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar in das übrige Gemeinschaftsgebiet. Dabei handelt es sich um ein der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen, da der LETZTABNEHMER IN BELGIEN die Ware für seinen in einem anderen Mitgliedstaat, nämlich in Belgien gelegenen Unternehmensteil durch die Erteilung eines Beförderungsauftrages an einen Frachtführer/Spediteur verbringt. Die Verbringung gilt gem. § 3 Abs. 1a als Lieferung gegen Entgelt. Laut § 5 Abs. (1) Nr. 3 ist die Einfuhr von Gegenständen steuerfrei, die von einem Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferung verwendet werden. Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist grundsätzlich der Zollanmelder (Art 64 Abs. 1). Da die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung nun zur bewegten Lieferung geworden ist, steht deren Steuerfreiheit laut § 6a Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG nichts im Wege. Mit der Anwendung der betriebsinterne Verbringung, deren Tatbestandsvoraussetzungen zweifelsohne vorhanden sind, könnte das Reihengeschäfts in eine Handelstransaktion mit zwei Teilnehmern umgestaltet werden, wobei in der Geschäftsverbindung nur S. TÜRKEI und der LETZTABNEHMER IN BELGIEN aufgeführt werden, während das VC 4200 Verfahren in Deutschland durch den LETZTABNEHMER IN BELGIEN beantragt wird.

### **1.1 Exkurs Ersatzbesteuerung laut § 4 Nr. 4b Satz 1 UStG**

Sofern auf das VC 4200 Verfahren verzichtet werden kann, kommt die Ersatzbesteuerung laut § 4 Nr. 4b Satz 1 UStG als weitere Alternative zur Erlangung der Steuerfreiheit für den LETZTABNEHMER IN BELGIEN als Anmelder in Deutschland in Betracht. Wie im Grundfall oben (LETZTABNEHMER IN BELGIEN als Anmelder) läuft das Geschäft hier in gleicher Weise ab. Anstelle die UStG Regelungen der Verbrin-

gung gem. § 3 Abs. 1a UStG werden jedoch die Regelungen über die Steuerfreiheit gemäß § 4 Nr. 4b Satz 1 UStG angewendet.

Mangels Anwendung der UStG Regelungen der Verbringung gem. § 3 Abs. 1a UStG wird die zweite Lieferung von S. LUXEMBURG an den LETZTABNEHMER IN BELGIEN zur ruhenden Lieferung.

Durch Anwendung des § 4 Nr. 4b Satz 1 UStG könnte die der Einfuhr durch den LETZTABNEHMER IN BELGIEN vorangehende Lieferung, befreit werden. Es ist nun der LETZTABNEHMER IN BELGIEN, der die Ware nach Deutschland einführt und in einem Transitverfahren nach Belgien liefert. Erst nach der Übergabe der Ware an ihn, als Abnehmer wird die Ware in den zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr überführt. Da der mittlere Unternehmer, S. LUXEMBURG nicht in Deutschland ansässig ist, könnte eine Steuerregistrierung auf diese Weise vermieden werden.

Dr. Geza Katona  
Rechtsanwalt