

## Merkblatt

# Reihengeschäfte im EU Binnenmarkt Umsatzsteuerliche Behandlung bei der Beteiligung von drei Unternehmen mit Beispielfällen

1. **Einleitung**
2. **Zuordnung der Lieferung**
3. **Ort der Lieferung**
4. **Beispielfälle**
  - 4.1. **Fälle mit zwei in Deutschland und einem in der EU ansässigen Unternehmer**
  - 4.2. **Fälle mit einem in Deutschland und zwei in der EU ansässigen Unternehmer**
5. **Schlussbemerkung**

### Anlage 1

#### 1. Einleitung

Die fortschreitende Internationalisierung des Wirtschaftsverkehrs führt dazu, dass immer mehr Unternehmen Lieferungen über die Grenze erbringen. Warenlieferungen in das Gemeinschaftsgebiet der Europäischen Union gehören ebenso wie Lieferungen ins Drittland längst nicht mehr nur zum Alltag von Großunternehmen. Zunehmend kleine und mittlere Unternehmen nehmen am internationalen Warenverkehr teil. In diesem Zusammenhang treten immer öfters Lieferkonstellationen auf, in denen Warenbewegungen sich nicht nur bilateral zwischen zwei Vertragspartnern abspielen, sondern mehrere Unternehmer an entsprechenden Geschäften beteiligt sind. So finden sich häufig Fälle, in denen ein Unternehmer die bestellte Ware von seinem Lieferanten direkt an seinen Kunden oder an einen von diesem benannten Dritten ausliefern lässt. Man spricht in diesen Fällen von sogenannten Reihengeschäften:

### Beispiel:

Unternehmer B bestellt bei Unternehmer A eine Maschine mit dem Auftrag, diese direkt an seinen Kunden C zu liefern:



Während Reihengeschäfte häufig den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechen und von der praktischen Abwicklung am einfachsten erscheinen, ist deren umsatzsteuerliche Behandlung äußerst kompliziert und führt vielfach zu Fehlern in der Handhabung. Auch die Meldepflichten im Rahmen der Zusammenfassenden Meldung und Intrahandelsstatistik stellen alle Beteiligten vor erhebliche Probleme. Im Folgenden werden die geltenden Grundsätze für die korrekte umsatzsteuerliche und statistische Behandlung bei der Beteiligung von drei Unternehmen an einem Reihengeschäft innerhalb der Europäischen Union dargestellt und anhand der möglichen Fallkonstellationen beispielhaft erläutert.

Für Drittlandsgeschäfte gelten die Ausführungen vom Prinzip sinngemäß, wobei hier keine statistischen Meldungen erforderlich sind. Hier sind aufgrund der fehlenden weltweiten Vereinheitlichung der Umsatzsteuersysteme häufig jedoch die jeweiligen nationalen Besonderheiten zusätzlich von Bedeutung. Ebenso sind im Einzelfall die jeweiligen Lieferbedingungen von entscheidendem Einfluss. Auf eine Einzelfalldarstellung für Reihengeschäfte mit Drittlandsbezug wird daher an dieser Stelle verzichtet. Bei Fragen hierzu wenden Sie sich direkt an den Ansprechpartner Ihrer zuständigen IHK.

## 2. Zuordnung der Lieferung

**Hinweis:** Wichtig für die Gültigkeit der nachfolgenden Ausführungen ist, dass durch ein aktuelles Urteil des Bundesfinanzhofs die nachfolgend dargestellten Zuordnungsregelungen der Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass in Frage gestellt werden (BFH-Urteil vom 28. Mai 2013, XI R 11/09). Aufgrund der vorangehenden Rechtsprechung des EuGH (C-587/10) stellt der BFH in dieser Entscheidung für die Zuordnung der sogenannten ruhenden und bewegten Lieferung im Rahmen einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls maßgeblich auf die Verschaffung der faktischen Verfügungsmacht über den Liefergegenstand ab. Soweit die Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass dagegen in erster Linie auf die Auftragserteilung an den selbständigen Transporteur beziehungsweise die Frachtzahlerkonditionen abstelle, sei dies, so der BFH, mit den Ausführungen des EuGH nicht vereinbar. Bislang offen und zeitlich auch noch nicht absehbar ist, wie die Finanzverwaltung hierauf reagieren wird. Die nachfolgenden Hinweise erfolgen daher noch auf Basis der aktuellen Fassung des Abschnitts 3.14 UStAE. Es sei jedoch angeraten, hierzu die laufende Rechtsentwicklung wegen möglicher Änderungen mit höchster Sorgfalt zu beobachten!

Aus umsatzsteuerlicher Sicht werden im Rahmen eines Reihengeschäfts mehrere Lieferungen ausgeführt, die in Bezug auf ihren Lieferort und Lieferzeitpunkt jeweils gesondert betrachtet werden müssen. Im oben angeführten Beispiel ist dies

- (1) die Lieferung des A an B und
- (2) die Lieferung des B an C.

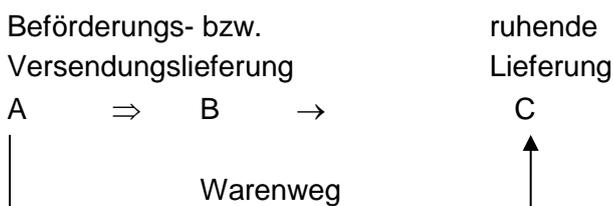
Im Rahmen einer solchen Lieferkette ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands, das heißt die Warenbewegung, nur **einer** der Lieferungen zuzuordnen. Diese eine Lieferung ist die sogenannte Beförderungs- oder Versendungslieferung. Von Bedeutung ist die genaue Zuordnung der Beförderung beziehungsweise Lieferung zu einer der Lieferungen deshalb, da bei grenzüberschreitenden Warenbewegungen **nur für sie eine Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen oder innergemeinschaftliche Lieferungen** in Betracht kommt. Bei allen anderen Lieferungen in der Kette findet keine Beförderung oder Versendung statt. Diese Lieferungen werden als sogenannte „ruhende Lieferungen“ bezeichnet. Für sie kommt die Inanspruchnahme der erwähnten Steuerbefreiungstatbestände nicht in Betracht.

Für die konkrete Zuordnung der Beförderung oder Versendung gilt Folgendes:

- (1) Veranlasst der **erste** Unternehmer in der Kette die Beförderung oder Versendung, ist ihm die Beförderungs- beziehungsweise Versendungslieferung zuzuordnen.

#### Beispiel:

Unternehmer B bestellt bei Unternehmer A eine Maschine mit dem Auftrag, diese direkt an seinen Kunden C zu liefern. A befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.

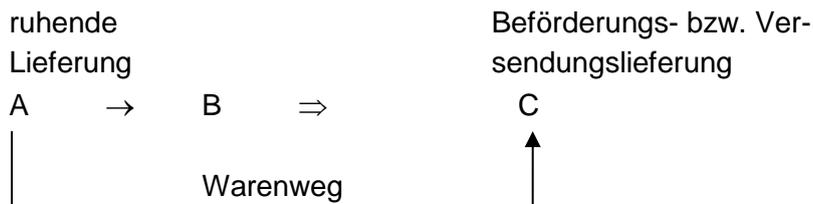


Für den Fall, dass bei dieser Konstellation die Ware im Rahmen ihrer Bewegung die Grenze überschreitet, kommt nur für die Lieferung A an B eine Steuerbefreiung (Ausfuhr oder innergemeinschaftliche Lieferung) in Betracht.

- (2) Veranlasst der **letzte** Unternehmer in der Kette die Beförderung oder Versendung, ist ihm die Beförderung- beziehungsweise Versendungslieferung zuzuordnen.

**Beispiel:**

Unternehmer B bestellt bei Unternehmer A eine Maschine mit dem Auftrag, diese direkt an seinen Kunden C zu liefern. C holt die Ware mit eigenem Fahrer ab beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.



Für den Fall, dass bei dieser Konstellation die Ware im Rahmen ihrer Bewegung die Grenze überschreitet, kommt nur für die Lieferung B an C eine Steuerbefreiung (Ausfuhr oder innergemeinschaftliche Lieferung) in Betracht.

(3) Veranlasst der **mittlere** Unternehmer, der innerhalb der Kette gedanklich sowohl Abnehmer als auch Lieferer ist, die Beförderung beziehungsweise Versendung, so hängt die Zuordnung davon ab, ob dieser den Transport in seiner Eigenschaft als

- Abnehmer der Vorlieferung oder
- Lieferer seiner eigenen Folgelieferung

tätigt.

Für die Zuordnung enthält das Gesetz insoweit die Vermutung für die Variante 1, das heißt, dass der handelnde Unternehmer als Abnehmer der Vorlieferung tätig wird. Der Unternehmer kann jedoch anhand von Aufzeichnungen oder Belegen das Gegenteil nachweisen. Erfolgt ein solcher Nachweis, wird die Beförderung oder Versendung der von ihm ausgeführten Lieferung an seinen Abnehmer zugeordnet. Für diesen Nachweis kommt nach dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass in Betracht,

- dass der mittlere Unternehmer mit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Mitgliedsstaats auftritt, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt und
- Vereinbarungen mit seinem Vorlieferanten und seinem Abnehmer bestehen, aus denen hervorgeht, dass er die Gefahr und die Kosten der Beförderung oder Versendung übernommen hat. Diesen Anforderungen ist genügt, wenn handelsübliche Lieferklauseln (zum Beispiel Incoterms) verwendet werden.

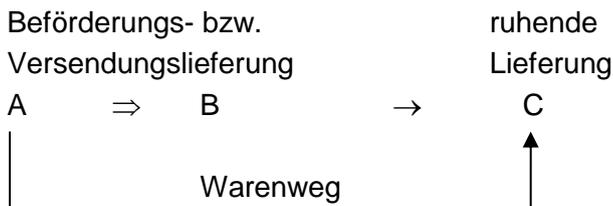
**Beispiel:**

Unternehmer B bestellt bei Unternehmer A eine Maschine mit dem Auftrag, diese direkt an seinen Kunden C zu liefern. B holt die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.

- a) Es werden keine besonderen Lieferklauseln vereinbart.
- b) B vereinbart mit A EXW (ab Werk)  
B vereinbart mit C DDP (frei Haus)

**Variante a):**

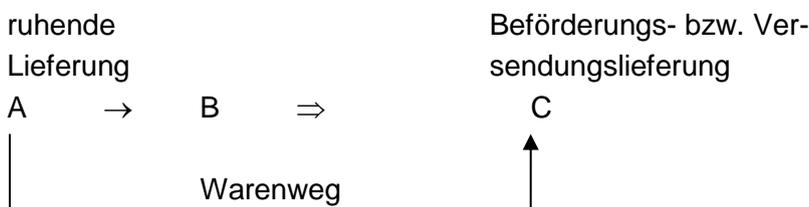
Es gilt die gesetzliche Vermutung, das heißt, die Beförderungs- beziehungsweise Versandungslieferung wird der Lieferung des A an B zugeordnet:



Für den Fall, dass bei dieser Konstellation die Ware im Rahmen ihrer Bewegung die Grenze überschreitet, kommt nur für die Lieferung A an B eine Steuerbefreiung (Ausfuhr oder innergemeinschaftliche Lieferung) in Betracht.

**Variante b):**

B kann durch aktiven Einsatz seiner Lieferklauseln nachweisen, dass die Beförderung beziehungsweise Versandung seiner Lieferung an C zuzuordnen ist:



Für den Fall, dass bei dieser Konstellation die Ware im Rahmen ihrer Bewegung die Grenze überschreitet, kommt nur für die Lieferung B an C eine Steuerbefreiung (Ausfuhr oder innergemeinschaftliche Lieferung) in Betracht.

**Wichtig:** Für die korrekte Zuordnung der Versandungs- oder Beförderungslieferung ist stets zu klären, wer die Warenbewegung veranlasst. Im Hinblick darauf, dass nur für diese Lieferung gegebenenfalls die Steuerbefreiung für Ausfuhr beziehungsweise innergemeinschaftliche Lieferungen in Anspruch genommen werden kann, ergeben sich hieraus wichtige Gestaltungsspielräume. Die folgenden Ausführungen zum Lieferort unterstreichen dies. Der Frage der Lieferbedingungen ist daher bereits bei Vertragsschluss erhebliche Bedeutung zuzumessen. Bitte beachten Sie zur Bedeutung der Transportveranlassung beziehungsweise Frachtzahlerkondition jedoch die einschränkenden Hinweise zu Beginn dieses Informationsblatts aufgrund des BFH-Urteils vom 28.05.2013 (XI R 11/09)!

**Hinweis:** Trotz an sich EU-einheitlicher Vorgabe durch die europäische MwStSystRL können bei der Identifizierung der Beförderungs- und Versandungslieferung und ruhenden Lieferung zwischen den Mitgliedstaaten Unterschiede auftreten. Dies gilt insbesondere, wenn der mittlere Unternehmer den Transport veranlasst. Die deutsche Sichtweise, die hier mit einer widerlegbaren gesetzlichen Vermutung arbeitet (siehe oben), wird so nicht überall geteilt. Teilweise wird in diesen Fällen stets der mittlere Unternehmer als Abnehmer betrachtet und die Warenbewegung der Lieferung an ihn zugeordnet. Dies bedeutet, dass insoweit unterschiedliche Beurteilungen zwischen den Mitgliedstaaten auftreten können, die nur durch einen Blick ins jeweilige ausländische Recht zu lösen sind. Wichtig zu wissen für diese Fälle ist aus deutscher Sicht, dass der Umsatzsteuer-Anwendungserlass in Abschnitt 3.14 Absatz 11 festlegt, dass es nicht zu beanstanden ist, wenn aufgrund einer abweichenden Rechtslage in einem anderen Mitgliedstaat ausnahmsweise einer anderen Zuordnung der Beförderungs- beziehungsweise Versandungslieferung gefolgt wird.

Für die nachfolgenden Beispielfälle wurde zur Verdeutlichung der Systematik die deutsche Sichtweise zugrunde gelegt. Insbesondere für die Transportveranlassung durch den mittleren Unternehmer wäre jedoch stets für „Echtfälle“ die Rechtslage vor Ort mit zu berücksichtigen.

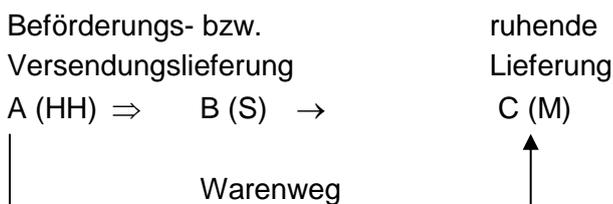
### 3. Ort der Lieferung

Nachdem nunmehr die Grundsätze für die Zuordnung der Versandungs- oder Beförderungslieferung beziehungsweise der ruhenden Lieferung klar sind, ist für die korrekte Rechnungsstellung im Rahmen von Reihengeschäften weiterhin von wesentlicher Bedeutung, wo der Ort der jeweiligen Lieferung ist. Nur so kann geklärt werden, ob mit deutscher Mehrwertsteuer fakturiert werden muss beziehungsweise ob eine Steuerbefreiung nach deutschem Mehrwertsteuerrecht in Betracht kommt (bei Lieferort Deutschland) oder ob mit ausländischer Mehrwertsteuer fakturiert werden muss (bei Lieferort im Ausland). Die Regeln hierfür sind:

(1) Lieferort der Beförderungs- oder Versandungslieferung ist immer dort, wo die Warenbewegung beginnt.

#### Beispiel:

Unternehmer B in Stuttgart bestellt bei Unternehmer A in Hamburg eine Maschine mit dem Auftrag, diese direkt an seinen Kunden C in München zu liefern. A befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.



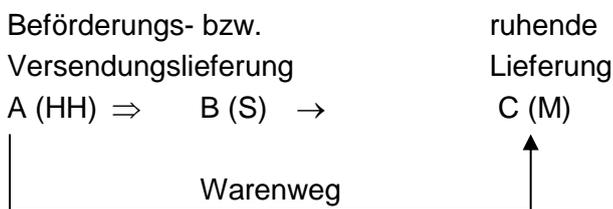
Lieferort der Beförderungs- beziehungsweise Versandungslieferung des A (HH) an B (S) ist der Beginn der Beförderung beziehungsweise Versandung, das heißt Hamburg.

(2) Für die **ruhende Lieferung** gilt, dass Lieferort einer ruhenden Lieferung,

- die der Beförderungs- oder Versendungslieferung **nachfolgt**, dort ist, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet.
- die der Beförderungs- oder Versendungslieferung **vorangeht**, dort ist, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes **beginnt**.

### Beispiel 1:

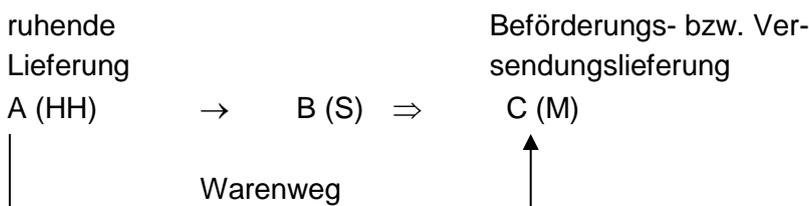
Wie zuvor:



Lieferort der Versendungs- beziehungsweise Beförderungslieferung nachfolgenden ruhenden Lieferung des B (S) an C (M) ist das Ende der Beförderung beziehungsweise Versendung, das heißt München.

### Beispiel 2:

Unternehmer B in Stuttgart bestellt bei Unternehmer A in Hamburg eine Maschine mit dem Auftrag, diese direkt an seinen Kunden C in München zu liefern. C holt die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.



Lieferort der der Beförderungs- beziehungsweise Versendungslieferung in diesem Fall vorangehenden ruhenden Lieferung des A (HH) an B (S) ist Beginn der Beförderung beziehungsweise Versendung, das heißt Hamburg.

## 4. Beispielfälle

Unter Anwendung der vorstehenden Grundsätze ergibt sich für Lieferkonstellationen unter der Beteiligung von EU-Unternehmern Folgendes:

#### 4.1 Fälle mit zwei in Deutschland und einem in der EU ansässigen Unternehmer

##### Fall 1

Unternehmer B (Belgien) kauft bei Unternehmer D1 (Deutschland) eine Maschine mit dem Auftrag, diese direkt an seinen Kunden D2 (Deutschland) zu liefern.

##### Variante 1:

D1 befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.

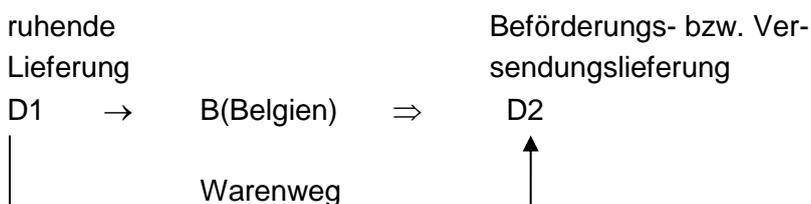


Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
D1 an B	Deutschland ⇒ Beginn der Beförderungs- beziehungsweise Versendungslieferung	Voraussetzungen für innergemeinschaftlich steuerfreie Lieferung liegen nicht vor, da keine Versendung beziehungsweise Beförderung der Ware in übriges Gemeinschaftsgebiet Folge: Rechnung mit deutscher Steuer
B an D2	Deutschland „nachfolgende ruhende Lieferung“ ⇒ Ende der Beförderung beziehungsweise Versendung	Steuerpflichtige Inlandslieferung; Folge: Rechnung mit deutscher Steuer. B muss sich zu umsatzsteuerlichen Zwecken in Deutschland registrieren lassen

**Hinweis:** Ergibt sich für ausländische Unternehmen, wie vorstehend, eine umsatzsteuerliche Registrierungspflicht muss diese bei dem hierfür zentral zuständigen Finanzamt in Deutschland vorgenommen werden. Eine Übersicht über die zentral zuständigen Finanzämter ist als Anlage 1 am Ende des Merkblatts angehängt. Nähere Informationen hierzu können auch im Internetangebot des Bundeszentralamts für Steuern <http://www.bzst.de/> unter dem Punkt „Umsatzsteuer“ abgerufen werden.

##### Variante 2:

D2 holt die Ware mit eigenem Fahrer ab beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.



Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
D1 an B	Deutschland Vorangehende „ruhende Lieferung“ ⇒ Beginn der Beförderung beziehungsweise Versendung	Steuerpflichtige Inlandslieferung Folge: Rechnung mit deutscher Steuer
B an D2	Deutschland ⇒ Beginn der Beförderungsbeziehungsweise Versendungslieferung	Steuerpflichtige Inlandslieferung; Folge: Rechnung mit deutscher Steuer; B muss sich zu umsatzsteuerlichen Zwecken in Deutschland registrieren lassen (vgl. zu Verfahren Hinweis oben)

### Variante 3:

B befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.

- a) Es werden keine besonderen Lieferklauseln vereinbart.
- b) B vereinbart mit D1 EXW (ab Werk)  
B vereinbart mit D2 DDP (frei Haus)

und setzt diese aktiv zum Nachweis ein, dass er als Lieferer des D2 gehandelt hat.

Für a) ergibt sich dasselbe Ergebnis wie für Variante 1.

Für b) ergibt sich dasselbe Ergebnis wie für Variante 2.

### Intrastatmeldung:

Die Ware überschreitet keine Binnengrenze, daher ist in allen Varianten keine Intrastatmeldung erforderlich.

### Zusammenfassende Meldung:

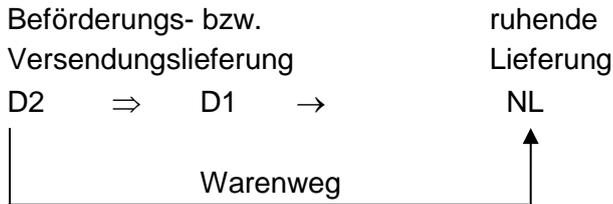
Es liegt keine innergemeinschaftliche Lieferung vor, daher fallen in allen Varianten keine Meldungen an.

### Fall 2

Unternehmer D1 (Deutschland) kauft bei D2 (Deutschland) eine Maschine mit dem Auftrag, diese direkt an seinen Kunden NL in Niederlande zu liefern.

### Variante 1:

D2 befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.



Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
D2 an D1	Deutschland ⇒ Beginn der Beförderungs- beziehungsweise Versandungs- lieferung	Voraussetzungen für innergemeinschaftlich steuerfreie Lieferung liegen nicht vor, wenn D1 mit deutscher USt-IdNr. auftritt (vgl. Spalte und Hinweis unten)
D1 an NL	Niederlande Nachfolgende „ruhende Lieferung“ ⇒ Ende der Beförderung beziehungsweise Versendung	Inneregemeinschaftlicher Erwerb des D1 in NL mit anschließender steuerpflichtiger Inlandslieferung in NL Folge: Erwerbsbesteuerung in NL sowie Rechnung mit niederländischer Steuer; erfordert umsatzsteuerliche Registrierung in NL und Auftreten unter niederländischer USt-IdNr.; unter dieser Voraussetzung wäre auch die Beurteilung der Lieferung des D2 an D1 als innergemeinschaftlich steuerfrei möglich (ggfs. nachträgliche Rechnungs korrektur)

**Intrastatmeldung:**

D2 steht am Beginn der Beförderungslieferung und gibt die Versandungsmeldung ab, D1 steht am Ende der Beförderungslieferung und gibt in NL die Intrastatmeldung ab.

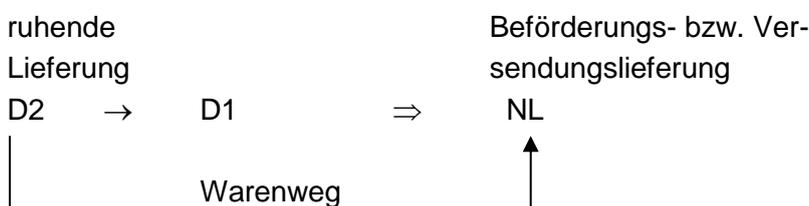
**Zusammenfassende Meldung:**

Bei korrekter Abwicklung meldet D2 an D1 die innergemeinschaftliche Lieferung mit Angabe dessen niederländischen USt-IdNr. D1 treffen keine Meldepflichten.

**Hinweis:** Die Frage, ob es für die innergemeinschaftliche Steuerfreiheit tatsächlich auf das Vorliegen einer ausländischen USt-IdNr. ankommt, hat jüngst der Europäische Gerichtshof ein relativierendes Urteil gefällt. Gleichwohl geht hiervon für die Regel die deutsche Finanzverwaltung ersichtlich nach wie vor aus, daher wird dies für die weiteren Ausführungen dieses Informationsblattes zugrunde gelegt.

**Variante 2:**

NL holt die Ware mit eigenem Fahrer ab oder gibt den Speditionsauftrag.



Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
D2 an D1	Deutschland Vorangehende „ruhende Lieferung“ ⇒ Beginn der Beförderung beziehungsweise Versendung	Steuerpflichtige Inlandslieferung Folge: Rechnung mit deutscher Steuer
D1 an NL	Deutschland ⇒ Beginn der Beförderungsbeziehungsweise Versendungslieferung	In Deutschland steuerbare, aber gemäß §§ 4 Nr. 1b in Verbindung mit 6a UStG steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung Folge: steuerfreie Abrechnung als igL

#### **Intrastatmeldung:**

D1 steht am Beginn der Beförderungslieferung und gibt die Versendungsmeldung ab, NL steht am Ende der Beförderungslieferung und gibt die Eingangsmeldung ab.

#### **Zusammenfassende Meldung:**

D1 meldet die innergemeinschaftliche Lieferung an NL. D2 treffen keine Meldepflichten.

#### **Variante 3:**

D1 befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.

a) Es werden keine besonderen Lieferklauseln vereinbart.

b) D1 vereinbart mit D2 EXW (ab Werk)  
D1 vereinbart mit NL DDP (frei Haus)

und setzt diese aktiv zum Nachweis ein, dass er als Lieferer des NL gehandelt hat.

Für a) ergibt sich dasselbe Ergebnis wie für Variante 1.

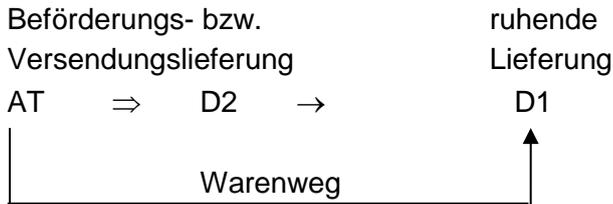
Für b) ergibt sich dasselbe Ergebnis wie für Variante 2.

#### **Fall 3**

D1 (Deutschland) bestellt bei Großhändler D2 (Deutschland) eine Maschine. D2 kauft diese seinerseits bei AT in Österreich mit dem Auftrag diese direkt an D1 zu liefern.

#### **Variante 1:**

AT befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.



Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
AT an D2	Österreich ⇒ Beginn der Beförderungs- beziehungsweise Versandungslieferung	In Österreich steuerbare, aber steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung Folge: steuerfreie Abrechnung als igL
D2 an D1	Deutschland Nachfolgende „ruhende Lieferung“ ⇒ Ende der Beförderung beziehungsweise Versandung	Steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb des D2 mit anschließender steuerpflichtiger Inlandslieferung an D1 Folge: Erwerbsbesteuerung durch D2 und Rechnung mit deutscher Steuer

#### Intrastatmeldung:

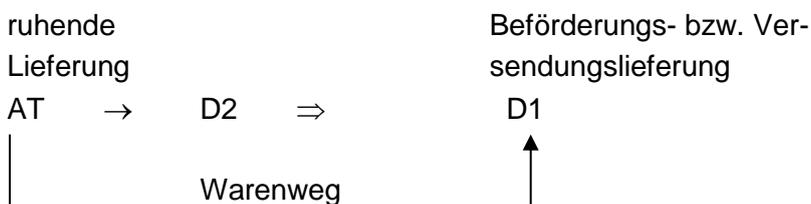
AT steht am Beginn der Beförderungslieferung und gibt die Versandungsmeldung ab, D2 steht am Ende der Beförderungslieferung und gibt die Eingangsmeldung ab.

#### Zusammenfassende Meldung:

AT meldet die innergemeinschaftliche Lieferung an D2. D2 treffen keine Meldepflichten.

#### Variante 2:

D1 holt die Ware mit eigenem Fahrer ab beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.



Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
AT an D2	Österreich Vorangehende „ruhende Lieferung“ ⇒ Beginn der Beförderung beziehungsweise Versandung	Steuerpflichtige Inlandslieferung in Österreich; Folge: Rechnung mit österreichischer Steuer (Voraussetzungen für steuerfreie igL (innergemeinschaftliche Lieferung) liegen nicht vor, da Steuerbefreiung nicht für ruhende Lieferung in Anspruch genommen werden kann, s.o.)

D2 an D1	Österreich ⇒ Beginn der Beförderungs- beziehungsweise Versandungslieferung	In Österreich steuerbare, aber steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung; aufgrund Steuerbarkeit des Umsatzes in Österreich umsatzsteuerliche Registrierung des D2 in Österreich und Auftreten unter österreichischer USt-IdNr. grundsätzlich erforderlich. D1 muss bei korrekter Abwicklung Erwerbsbesteuerung in D vornehmen.
----------	--	---

**Intrastatmeldung:**

D2 steht am Beginn der Beförderungslieferung und gibt die Versandungsmeldung in Österreich ab, D1 steht am Ende der Beförderungslieferung und gibt die Eingangsmeldung ab.

**Zusammenfassende Meldung:**

Bei korrekter Abwicklung meldet D2 (unter seiner österreichischen USt-IdNr.) an D1 die innergemeinschaftliche Lieferung. D1 treffen keine Meldepflichten.

**Variante 3:**

D2 befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.

- a) Es werden keine besonderen Lieferklauseln vereinbart.
- b) D2 vereinbart mit AT EXW (ab Werk)  
D2 vereinbart mit D1 DDP (frei Haus)

und setzt diese aktiv zum Nachweis ein, dass er als Lieferer des D1 gehandelt hat.

Für a) ergibt sich dasselbe Ergebnis wie für Variante 1.

Für b) ergibt sich dasselbe Ergebnis wie für Variante 2.

**4.2 Fälle mit einem in Deutschland und zwei in der EU ansässigen Unternehmer**

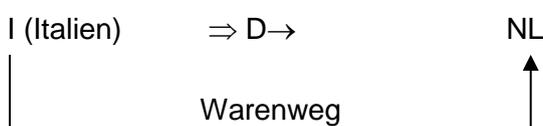
**Fall 1**

Unternehmer D (Deutschland) kauft bei I (Italien) eine Maschine mit dem Auftrag, diese direkt an seinen Kunden NL in Niederlande zu liefern.

**Variante 1:**

I befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.

Beförderungs- bzw. ruhende  
Versendungslieferung Lieferung



Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
I an D	Italien ⇒ Beginn der Beförderungs- beziehungsweise Versendungs- lieferung	Inneregemeinschaftlich steuerfreie Lieferung
D an NL	Niederlande Nachfolgende „ruhende Liefe- rung“ ⇒ Ende der Beförderung bezie- hungsweise Versendung	Grundsätzlich: Steuerpflichtiger inneregemeinschaftlicher Erwerb des D in NL mit anschließender steuerpflichtiger Inlandslieferung in NL; würde prinzipiell umsatzsteuerliche Registrierung in NL bedeuten, hier aber möglich: <b>Vereinfachungsregelung für inneregemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte</b> mit der Folge, dass Steuerschuld auf NL verlagert wird (vgl. Details im Folgenden)

### Vereinfachungsregel für inneregemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte

In der vorstehenden Konstellation müsste sich D aufgrund des Lieferorts „Niederlande“ für seinen inneregemeinschaftlichen Erwerb beziehungsweise seine ruhende Lieferung grundsätzlich dort umsatzsteuerlich registrieren lassen. In diesen Konstellationen kann jedoch unter bestimmten Voraussetzungen die Vereinfachungsregelung für inneregemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte angewandt werden mit der Folge, dass die Steuer von dem letzten Abnehmer, das heißt vorstehend dem NL, geschuldet wird. Der deutsche Unternehmer D kann dann eine Rechnung ohne Steuer an NL stellen. Eine Registrierung in den Niederlanden entfällt. Damit die Vereinfachungsregelung angewendet werden kann, müssen allerdings folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- (1) Es muss ein inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn
- **drei** Unternehmer ein Umsatzgeschäft über denselben Gegenstand abschließen und dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt
  - alle drei Unternehmer in unterschiedlichen Mitgliedstaaten für Zwecke der Umsatzsteuer registriert sind (erkennbar an USt-IdNr.)
  - der Gegenstand der Lieferung von dem Gebiet eines Mitgliedsstaats in einen anderen Mitgliedsstaat gelangt
  - die Versendungs- beziehungsweise Beförderungslieferung dem ersten Unternehmer in der Kette oder dem mittleren Unternehmer in seiner Eigenschaft als Abnehmer zuzuordnen ist.

**Beachte:** Nach dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass findet die Vereinfachungsregelung auch Anwendung, wenn mehr als drei Unternehmer an dem Geschäft beteiligt sind, soweit die Voraussetzungen für die drei am Ende der Kette stehenden Unternehmer vorliegen. Für Geschäfte mit Drittlandsbezug kommt die Vereinfachungsregelung nicht in Betracht.

(2) Weiterhin müssen die Voraussetzungen für die Übertragung der Steuerschuld vorliegen. Diese sind:

- Der Lieferung des mittleren an den letzten Unternehmer in der Kette ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb beim mittleren Unternehmer vorausgegangen.
- Der mittlere Unternehmer in der Kette ist nicht in dem Mitgliedstaat ansässig, in dem die Beförderung beziehungsweise Versendung endet.
- Der mittlere Unternehmer verwendet gegenüber dem ersten und dem letzten Unternehmer in der Kette dieselbe Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Diese darf nicht von einem der Mitgliedstaaten erteilt worden sein, in dem die Beförderung beziehungsweise Verwendung beginnt oder endet.
- Der mittlere Unternehmer muss dem letzten Unternehmer in der Kette eine Rechnung ohne gesonderten Steuerausweis erteilen.
- Der letzte Unternehmer in der Kette muss eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Mitgliedstaats verwenden, in dem die Beförderung beziehungsweise Versendung endet.

Liegen die vorstehenden Voraussetzungen vor und wird von der Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht, ist für die **Rechnungsstellung** noch Folgendes zu beachten:

- In der Rechnung des mittleren Unternehmers an den letzten Unternehmer in der Kette darf die Steuer nicht gesondert ausgewiesen werden.
- Als zusätzliche Rechnungsangabe muss ein Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts aufgenommen werden, zum Beispiel „innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nach § 25b UStG“ oder „Vereinfachungsregelung nach Artikel 141 MwStSystem-Richtlinie“.
- Hinweis auf die Steuerschuld des letzten Abnehmers, zum Beispiel „Steuerschuldner ist der Rechnungsempfänger“.
- Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des mittleren Unternehmers und des letzten Unternehmers in der Kette.

Bezug nehmend auf das Ausgangsbeispiel würde dies damit bedeuten, dass unter Berücksichtigung der vorstehenden Voraussetzungen die Rechnung des D an NL ohne Steuer erfolgen kann und gleichzeitig eine umsatzsteuerliche Registrierung des D in den Niederlanden vermieden werden kann.

#### **Intrastatmeldung:**

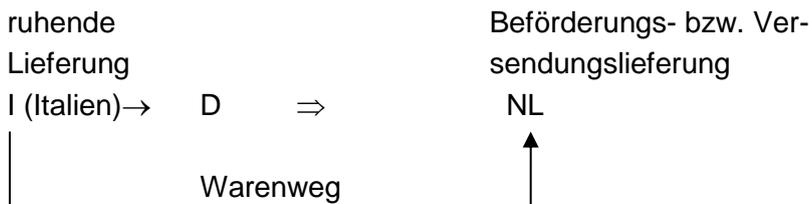
Es wird nur der physische Warenverkehr zwischen dem Abgangs- und dem Bestimmungsmitgliedstaat berücksichtigt. Bei Anwendung der umsatzsteuerrechtlichen Vereinfachungsregel gibt I die Versandungsmeldung ab, NL gibt die Eingangsmeldung ab, D muss keine Meldung abgeben.

**Zusammenfassende Meldung:**

I meldet unter seiner italienischen USt-IdNr. eine innergemeinschaftliche Lieferung an D. D meldet ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft. Hierzu ist der Hinweis auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft in Spalte 3 der ZM aufzunehmen.

**Variante 2:**

NL holt die Ware mit eigenem Fahrer ab beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.



Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
I an D	Italien Vorangehende „ruhende Lieferung“ ⇒ Beginn der Beförderung beziehungsweise Versendung	Steuerpflichtige Inlandslieferung in Italien; Folge: bei korrekter Beurteilung Rechnung mit italienischer Steuer
D an NL	Italien ⇒ Beginn der Beförderungs- beziehungsweise Versendungslieferung	In Italien steuerbare, aber steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung; aufgrund Steuerbarkeit des Umsatzes in Italien umsatzsteuerliche Registrierung des D in Italien und Auftreten unter italienischer USt-IDNr. grundsätzlich erforderlich. NL muss bei korrekter Abwicklung Erwerbsbesteuerung in NL vornehmen.  Beachte: keine Anwendungsmöglichkeit für Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte, da Beförderung/Versendung von letztem Abnehmer veranlasst wird; Zuordnung der Versendungs- bzw. Beförderungslieferung im Verhältnis D an NL

**Intrastatmeldung:**

D steht am Beginn der Beförderungslieferung und gibt die Versendungsmeldung in Italien ab, NL steht am Ende der Beförderungslieferung und gibt die Eingangsmeldung ab.

**Zusammenfassende Meldung:**

Bei korrekter Abwicklung meldet D (unter seiner italienischen USt-IdNr.) an NL die innergemeinschaftliche Lieferung. I treffen keine Meldepflichten.

**Variante 3:**

D befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.

- a) Es werden keine besonderen Lieferklauseln vereinbart.
- b) D vereinbart mit I EXW (ab Werk)  
D vereinbart mit NL DDP (frei Haus)

und setzt diese aktiv zum Nachweis ein, dass er als Lieferer des NL gehandelt hat.

Für a) ergibt sich dasselbe Ergebnis wie für Variante 1.

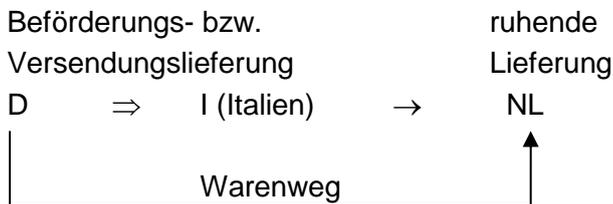
Für b) ergibt sich dasselbe Ergebnis wie für Variante 2.

**Fall 2**

Unternehmer I (Italien) kauft bei D (Deutschland) eine Maschine mit dem Auftrag diese direkt an seinen Kunden NL in die Niederlande zu liefern.

**Variante 1:**

D befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.



Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
D an I	Deutschland ⇒ Beginn der Beförderungs- beziehungsweise Versendungslieferung	In Deutschland steuerbare, aber gem. §§ 4 Nr. 1b i.V.m. 6a UStG steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung Folge: steuerfreie Abrechnung als igL
I an NL	Niederlande Nachfolgende "ruhende Lieferung" ⇒ Ende der Beförderung beziehungsweise Versendung	Grundsätzlich: Steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb in NL mit anschließender steuerpflichtiger Inlandslieferung in NL; würde prinzipiell umsatzsteuerliche Registrierung des I in NL bedeuten, hier aber möglich: <b>Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte</b> mit der Folge, dass Steuerschuld auf NL verlagert wird (vgl. zu den Voraussetzungen im Detail oben)

**Intrastatmeldungen:**

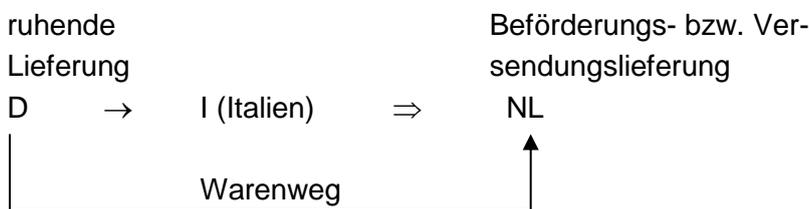
Es wird nur der physische Warenverkehr zwischen dem Abgangs- und dem Bestimmungsmitgliedstaat berücksichtigt. Bei Anwendung der umsatzsteuerrechtlichen Vereinfachungsregel gibt D die Versandungsmeldung ab, NL gibt die Eingangsmeldung ab, I muss keine Meldung abgeben.

**Zusammenfassende Meldung:**

D meldet eine „normale“ innergemeinschaftliche Lieferung an I in den Spalten 1 und 2 der ZM. I meldet in seiner ZM ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft.

**Variante 2:**

NL holt die Ware mit eigenem Fahrer ab beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.



Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
D an I	Deutschland Vorangehende „ruhende Lieferung“ ⇒ Beginn der Beförderung beziehungsweise Versandung	Steuerpflichtige Inlandslieferung in Deutschland Folge: Rechnung mit deutscher Steuer
I anNL	Deutschland ⇒ Beginn der Beförderungsbeziehungsweise Versandungslieferung	In Deutschland steuerbare, aber steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung; aufgrund Steuerbarkeit des Umsatzes in Deutschland Registrierung des I in Deutschland und Auftreten unter deutscher UStIdNr. Grundsätzlich erforderlich. NL muss bei korrekter Abwicklung Erwerbsbesteuerung in NL vornehmen. <b>Beachte:</b> keine Anwendungsmöglichkeit für Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte, da Beförderung bzw. Versandung von letztem Abnehmer veranlasst wird; Zuordnung der Versandungs-, bzw. Beförderungslieferung im Verhältnis I an NL

**Intrastatmeldung:**

I steht am Beginn der Beförderungslieferung und gibt die Versandungsmeldung in Deutschland ab, NL steht am Ende der Beförderungslieferung und gibt die Eingangsmeldung ab.

**Zusammenfassende Meldung:**

Bei korrekter Abwicklung meldet I (unter seiner deutschen USt-IdNr.) an NL die innergemeinschaftliche Lieferung. D treffen keine Meldepflichten.

**Variante 3:**

I befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.

- a) Es werden keine besonderen Lieferklauseln
- b) I vereinbart mit D EXW (ab Werk)  
I vereinbart mit NL DDP (frei Haus)

und setzt diese aktiv zum Nachweis ein, dass er als Lieferer des NL gehandelt hat.

Für a) ergibt sich dasselbe Ergebnis wie für Variante 1.

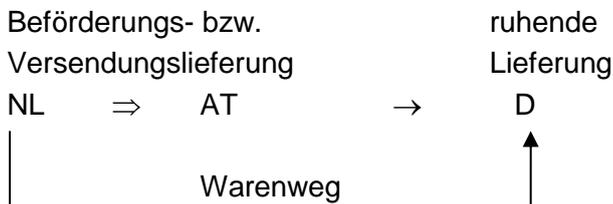
Für b) ergibt sich dasselbe Ergebnis wie für Variante 2.

**Fall 3:**

Unternehmer D (Deutschland) kauft bei AT (Österreich) eine Maschine. Dieser bestellt die Maschine bei NL (Niederlande) mit dem Auftrag, diese direkt an D in Deutschland zu liefern.

**Variante 1:**

NL befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.



Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
NL an AT	Niederlande ⇒ Beginn der Beförderungs- beziehungsweise Versendungslieferung	In NL steuerbare, aber steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung
AT an D	Deutschland Nachfolgende „ruhende Lieferung“ ⇒ Ende der Beförderung beziehungsweise Versendung	Grundsätzlich: Steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb in Deutschland mit anschließender steuerpflichtiger Inlandslieferung in Deutschland; würde prinzipiell umsatzsteuerliche Registrierung in Deutschland bedeuten, hier aber möglich: <b>Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte</b> mit der Folge, dass Steuerschuld auf D verlagert wird, d.h. für D Vorsicht bei Rechnungsempfang, Steuerbetrag muss unter KZ 69 in Umsatzsteuervoranmeldung erklärt werden.

**Intrastatmeldung:**

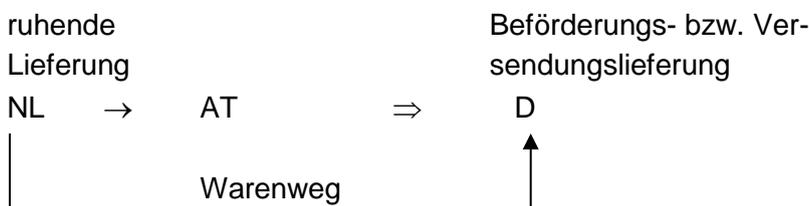
Es wird nur der physische Warenverkehr zwischen dem Abgangs- und dem Bestimmungsmitgliedstaat berücksichtigt. Bei Anwendung der umsatzsteuerrechtlichen Vereinfachungsregel gibt NL die Versandungsmeldung ab, D gibt die Eingangsmeldung ab, AT muss keine Meldung abgeben.

**Zusammenfassende Meldung:**

NL meldet eine „normale“ innergemeinschaftliche Lieferung an AT. AT meldet in seiner ZM ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft.

**Variante 2:**

D holt die Ware mit eigenem Fahrer ab beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.



Lieferung	Lieferort	Steuerfrei?
NL an AT	Niederlande vorangehende „ruhende Lieferung“ ⇒ Beginn der Beförderung beziehungsweise Versandung	Steuerpflichtige Inlandslieferung in den Niederlanden Folge: Abrechnung mit niederländischer Steuer
AT an D	Niederlande ⇒ Beginn der Beförderungsbeziehungsweise Versandungslieferung	In NL steuerbare, aber steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung; aufgrund Steuerbarkeit des Umsatzes in NL Registrierung des AT in NL und Auftreten unter niederländischer USt-IdNr. grundsätzlich erforderlich. D muss bei korrekter Abwicklung Erwerbsbesteuerung in D vornehmen; keine Anwendungsmöglichkeit für Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte, da Beförderung bzw. Versandung von letztem Abnehmer veranlasst wird; Zuordnung der Warenbewegung: AT an D

**Intrastatmeldung:**

AT steht am Beginn der Beförderungslieferung und gibt die Versandungsmeldung in den Niederlanden ab, D steht am Ende der Beförderungslieferung und gibt die Eingangsmeldung ab.

### **Zusammenfassende Meldung:**

Bei korrekter Abwicklung meldet AT (unter seiner niederländischen USt-IdNr.) an D die innergemeinschaftliche Lieferung. NL treffen keine Meldepflichten.

### **Variante 3:**

AT befördert die Ware mit eigenem Fahrer beziehungsweise gibt den Speditionsauftrag.

a) Es werden keine besonderen Lieferklauseln vereinbart.

b) AT vereinbart mit NL EXW (ab Werk)  
AT vereinbart mit D DDP (frei Haus)

und setzt diese aktiv zum Nachweis ein, dass er als Lieferer des D gehandelt hat.

Für a) ergibt sich dasselbe Ergebnis wie für Variante 1.

Für b) ergibt sich dasselbe Ergebnis wie für Variante 2.

## **5. Schlussbemerkung**

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass die umsatzsteuerliche Beurteilung von Reihengeschäften maßgeblich von den jeweiligen Lieferbedingungen abhängt. Durch geschickte Gestaltungen können so aufwändige Registrierungen in anderen Mitgliedstaaten vermieden werden und die für alle Beteiligten einfachste Lösung gefunden werden. Bereits zum Zeitpunkt des Vertragschlusses sollte daher eine sorgfältige steuerliche Prüfung stattfinden.

Die vorstehenden Informationen können hierzu eine Hilfestellung bieten. Sie wurden mit der größtmöglichen Sorgfalt zusammengestellt. Eine Haftung für die Richtigkeit kann jedoch nicht übernommen werden. Weiterhin weisen wir darauf hin, dass aufgrund der Komplexität der Sachverhalte und steuerlichen Regelungen in jedem Fall vor der entsprechenden vertraglichen Vereinbarung beziehungsweise Rechnungsstellung fachkundiger Rat eingeholt werden sollte.

**Hinweis:** Bitte beachten Sie, dass die hier geschilderten Reihengeschäfte von der Bundesbank als Transithandelsgeschäfte betrachtet werden. Dies bedeutet, dass Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge über 12.500 Euro je Fall an die Bundesbank gemeldet werden müssen. Für alle Fragen bezüglich der im Zahlungs- und Kapitalverkehr mit dem Ausland abzugebenden statistischen Meldungen hat die Deutsche Bundesbank ein Informations-Telefon (Hotline-Nr.: 0800/1234-111) eingerichtet. Zudem können über deren Homepage „[Deutsche Bundesbank - Startseite](#)“ unter der Rubrik „Statistik“ und den Schaltflächen „Meldewesen“, „Außenwirtschaft“, die benötigten Vordrucke und Merkblätter abgerufen werden. Die zutreffenden Meldeweise für die im Zusammenhang mit Transitgeschäften geleisteten und empfangenen Zahlungen sind zum Beispiel im Merkblatt „Zahlungen im Außenwirtschaftsverkehr – Transithandel (Einschließlich Sonderfälle)“ ausführlich beschrieben.

## Anlage 1

Zuständigkeit für die Umsatzbesteuerung im Ausland ansässiger Unternehmer

Für die Umsatzsteuer der Unternehmer, die ihr Unternehmen von einem der nachfolgend genannten Staaten betreiben, sind folgende Finanzämter örtlich zuständig.

Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung	Zuständiges Finanzamt
Belgien	Trier
Bulgarien	Neuwied
Dänemark	Flensburg
Estland	Rostock I
Finnland	Bremen-Mitte
Frankreich	Kehl
Großbritannien und Nordirland	Hannover-Nord
Griechenland	Berlin-Neukölln-Nord
Irland	Hamburg-Mitte-Altstadt
Italien	München II
Kroatien	Kassel-Goethestraße
Lettland	Bremen-Mitte
Liechtenstein	Konstanz
Litauen	Mühlhausen
Luxemburg	Saarbrücken Am Stadtgraben
Mazedonien	Berlin-Neukölln-Nord
Niederlande	Kleve
Norwegen	Bremen-Mitte
Österreich	München II
Polen	Oranienburg
Portugal	Kassel-Goethestraße
Rumänien	Chemnitz-Süd
Russische Föderation	Magdeburg II
Schweden	Hamburg-Mitte-Altstadt
Schweiz	Konstanz
Slowakische Republik	Chemnitz-Süd
Spanien	Kassel-Goethestraße

Republik Slowenien	Oranienburg
Tschechische Republik	Chemnitz-Süd
Türkei	Dortmund-Unna
Ukraine	Magdeburg II
Ungarn	Zentralfinanzamt Nürnberg
Weißrussland	Magdeburg II
USA	Bonn-Innenstadt

Falls Sie kein für Ihr Land zuständiges Finanzamt gefunden haben, wenden Sie sich bitte an das folgende Finanzamt

Finanzamt Berlin Neukölln-Nord  
Sonnenallee 223  
12059 Berlin  
Tel. +49 30/68876-0  
Fax +49 30/68876395

*Hinweis:*

*Diese Veröffentlichung enthält keine abschließende Darstellung, sondern dient Ihrer Information. Die hierin enthaltenen Angaben sind mit der größtmöglichen Sorgfalt erstellt worden. Dennoch kann für Vollständigkeit und Richtigkeit keine Gewähr übernommen werden*