

Inhaltsverzeichnis

Beispielverzeichnis XIX

Abkürzungsverzeichnis XXI

1. Einleitung und Aufbau der Untersuchung 1

 1.1 Problemaufriss 1

 1.2 Aufbau der Untersuchung 3

2. Grundlagen des Mehrwertsteuersystems der EU 5

 2.1 Die Stellung des Steuerrechts im Europäischen Binnenmarkt 5

 2.2 Das Belastungsziel der Mehrwertsteuer 8

 2.3 Grenzüberschreitende Warenlieferungen und Allphasen-
 besteuerung 10

 2.3.1 Das „Bestimmungslandprinzip“ 10

 2.3.2 Das „Ursprungslandprinzip“ 12

 2.3.3 Die Zukunft des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs 13

 2.4 Grundlagen: Grenzüberschreitende Liefergeschäfte
 in der MwStSystRL 15

 2.4.1 Das Regelungsziel: Abgrenzung der Steuerhoheiten 15

 2.4.2 Steuertatbestände und Befreiungsbestimmungen 16

 2.4.2.1 Steuertatbestand: Lieferung 16

 2.4.2.1.1 Lieferungen ohne Ortsveränderung
 der Ware 18

 2.4.2.1.2 Lieferungen mit Ortsveränderung
 der Ware 19

 2.4.2.2 Steuerbefreiung: Innergemeinschaftliche Lieferung 22

 2.4.2.3 Steuertatbestand: Innergemeinschaftlicher Erwerb 25

 2.4.2.4 Steuertatbestand: Innergemeinschaftliches
 Verbringen 26

 2.4.2.5 Steuertatbestand: Einfuhr 28

 2.4.2.6 Steuerbefreiung: Ausfuhr 31

2.4.3	Nachweisvoraussetzungen für die Steuerbefreiungen	32
2.4.3.1	Nachweis Innergemeinschaftliche Lieferung	33
2.4.3.2	Nachweis Ausfuhrlieferung	34
2.4.3.3	Nachweisverpflichtungen als Beweislast- verteilungsregeln	36
2.4.4	Autonome Beurteilung der Steuer- und Befreiungs- tatbestände	40
2.4.5	Vertrauensschutz	43
2.4.5.1	Vertrauensschutz in der Mehrwertsteuer	43
2.4.5.2	Vertrauensschutz bei Lieferungen im Reihen- geschäft	45
2.4.5.3	Zum gegenwärtigen Regelungsstand des Vertrauens- schutzes	47
2.4.5.4	Steuerhinterziehung und Betrug	52
2.4.6	Zwischenbetrachtung: Die imperfekte dauerhafte Übergangsregelung	54
2.5	Begriffsbestimmung: „Reihengeschäft“	55
2.5.1	Wirtschaftlicher Hintergrund von Reihengeschäften	56
2.5.2	Grundschemata und Grundbegriffe	56
2.5.3	Rückblick auf 100 Jahre Reihengeschäfte	58
2.5.4	Der gegenwärtige Rechtsstand <i>de lege lata</i>	61
2.5.4.1	Begriffsverwendung im nationalen Mehrwert- steuerrecht	63
2.5.4.2	Teilaspekte des Begriffs „Reihengeschäft“	65
2.5.4.2.1	Ein Transportvorgang	66
2.5.4.2.2	Beliebiger Transporteur	67
2.5.4.2.3	Ein- und derselbe Gegenstand	67
2.5.4.2.4	Lieferung nach Lieferung	68
2.5.4.2.5	Keine Höchstzahl an Beteiligten	70
2.5.4.2.6	Abfolge der Geschäftsanschlüsse	70
2.5.4.2.7	Lieferung ins Ausland	71
2.5.4.2.8	Ansässigkeit der Beteiligten	71
2.5.4.2.9	Unternehmereigenschaft der Beteiligten	72
2.5.4.3	Die Kernfrage der Reihengeschäfte	73
2.5.4.4	Drei Problemfelder, abstrakt betrachtet	74
2.5.4.4.1	Normenkollisionen	74
2.5.4.4.2	Divergierendes Normenverständnis	75
2.5.4.4.3	Abweichende Sachverhaltsannahmen	75
2.5.4.5	Abgrenzung: Was ein Dreiecksgeschäft <i>nicht</i> ermöglicht	76
2.5.5	Folgen einer Fehlbeurteilung	77
2.5.6	Exkurs: Das Streckengeschäft im Zivilrecht	78

3. Reihengeschäfte in der Rechtsprechung	81
3.1 2006: EuGH – Rs EMAG Handel Eder	82
3.1.1 Sachverhalt	82
3.1.2 Entscheidung des EuGH	84
3.1.3 Quintessenz	85
3.2 2007: VwGH – Nachfolgeentscheidung EMAG	86
3.3 2011: EuGH – Rs Euro Tyre Holding	87
3.3.1 Sachverhalt	87
3.3.2 Entscheidung des EuGH	88
3.3.3 Quintessenz	92
3.4 2011: BFH – Vertrauensschutz (V. Senat)	92
3.4.1 Sachverhalt	92
3.4.2 Entscheidung des BFH	92
3.4.3 Quintessenz	93
3.5 2012: UFSL – Treibstofflieferungen	94
3.5.1 Sachverhalt	94
3.5.2 Entscheidung des UFS	95
3.5.3 Quintessenz	96
3.6 2012: EuGH – Rs VSTR	97
3.6.1 Sachverhalt	97
3.6.2 Entscheidung des EuGH	98
3.6.3 Quintessenz	102
3.7 2013: BFH – Nachfolgeentscheidung „VSTR I“ (XI. Senat)	103
3.7.1 Rezeption durch den BFH	103
3.7.2 Quintessenz	105
3.8 2015: BFH – Nachfolgeentscheidung „VSTR II“ (XI. Senat)	106
3.8.1 Erneuter Gang zum BFH	106
3.8.2 Quintessenz	110
3.9 2015: BFH – Missing Trader (XI. Senat)	111
3.9.1 Sachverhalt	111
3.9.2 Entscheidung des BFH	113
3.9.3 Quintessenz	115
3.10 2016: VwGH – Vertrauensschutz und befördernder Letzterwerber	116
3.10.1 Aufhebung der UFS-Entscheidung „Treibstoff- lieferungen“	116
3.10.2 Ausblick: EuGH-Vorlage durch das BFG	117
3.10.3 Quintessenz	118

4. Aufschließung der EuGH-/BFH-Rechtsprechung	119
4.1 Der „objektive Charakter“ innergemeinschaftlicher Liefergeschäfte	119
4.1.1 Der „objektive Charakter“ einer Lieferung im Reihengeschäft	120
4.1.2 Materielle Befreiungsvoraussetzungen, formelle Nachweisverpflichtungen	122
4.2 Vertrauensschutz bei Verkennung des „objektiven Charakters“ der Lieferung	124
4.2.1 Die Rezeption der <i>Euro Tyre Holding</i> -Entscheidung	124
4.2.2 BFH: „Subjektivisten“ vs „Objektivisten“	125
4.3 Die Bedeutung der „Orte der Übertragung der Verfügungsmacht“	131
4.3.1 Die EuGH/BFH-Rechtsprechung: Schlussfolgerungen	132
4.3.2 Deduktive Lösung nach MwStSystRL und Rechtsprechung	135
4.3.3 Induktive Erklärung an Hand eines Systemprinzips	137
4.4 Zusammenfassung	139
5. Die Übertragung der „Verfügungsmacht“	141
5.1 Die umsatzsteuerliche „Verfügungsmacht“ (Art 14 Abs 1 MwStSystRL)	142
5.1.1 EuGH-Rs <i>Shipping and Forwarding</i>	144
5.1.2 EuGH-Rs <i>Auto Lease Holland</i>	145
5.1.3 EuGH-Rs <i>Centralan Property</i>	146
5.1.4 EuGH-Rs <i>Eon Aset</i>	148
5.1.5 EuGH-Rs <i>Fast Bunkering Klaipėda</i>	149
5.2 Abgrenzung: Die Verfügungsmacht und ausgewählte Rechtsbegriffe	153
5.2.1 Die Verfügungsmacht und das wirtschaftliche Eigentum	153
5.2.2 Die Verfügungsmacht und die IFRS/IRS im Besonderen	156
5.2.3 Die Verfügungsmacht und das zivilrechtliche Eigentum	157
5.2.4 Die Verfügungsmacht und der (bloße) Sachbesitz	161
5.3 Wo wird die Verfügungsmacht übertragen?	164
5.3.1 Ursache und Wirkung einer umsatzsteuerlichen Lieferung	165
5.3.2 Die traditionelle deutsche Rechtsauffassung	168
5.3.3 Realer <i>Lieferort</i> vs umsatzsteuerlicher <i>Ort der Steuerbarkeit</i>	170
5.3.4 Österreichische Perspektive zum „Lieferort“	173
5.3.5 Lieferortbestimmung durch Parteienvereinbarungen	175

5.4 „Ort der Übertragung der Verfügungsmacht“ – ein abstraktes Novum?	178
5.4.1 Der Erfüllungsort in ABGB und BGB	179
5.4.2 Der Erfüllungsort nach CISG („UN-Kaufrecht“)	182
5.4.3 Der Erfüllungsort einer Lieferung nach EuGVVO	187
5.5 Zwischenbetrachtung und Typenbildung	189
5.6 Zur besonderen Bedeutung des Gefahrenübergangs im Reihengeschäft	192
5.7 Zusammenfassung	194
6. Das konventionelle Kriterium: Die „Transportveranlassung“ ..	197
6.1 Die Gretchenfrage: Wer „veranlasst“ einen Transport?	199
6.2 Überbrückungsvorschlag: Verfügungsmacht statt „Transportveranlassung“	201
6.3 Atypische Sachverhaltskonstellationen	202
6.4 Der beteiligte Unternehmer als Frachtführer?	208
6.4.1 Zur Rechtsposition und Haftung eines Frachtführers	209
6.4.1.1 Zu den Rechten des Frachtführers bezüglich der Liefersache	209
6.4.1.2 Zu den Risiken des Frachtführers bezüglich der Liefersache	210
6.4.2 Trennung Lieferung/Güterbeförderungsleistung – praktische Grenzen	217
6.5 Atypische Vereinbarungen als Scheingeschäfte?	219
6.6 Zusammenfassung	223
7. Ausgewählte Fragen zu Reihengeschäften	225
7.1 Vertrauensschutz und Vorsteuerabzug im Reihengeschäft	225
7.1.1 Vertrauensschutz für Letzterwerber?	226
7.1.2 Vertrauensschutz für Zwischenerwerber?	228
7.2 Aspekte der Gefahr- und Kostentragung; Incoterms-Klauseln	230
7.2.1 Kostentragung: insignifikant	231
7.2.2 Gefahrtragung gemäß Incoterms-Klauseln im Besonderen	232
7.2.2.1 Struktur der Incoterms-Klauseln: Paare von Rechten und Pflichten	232
7.2.2.2 Incoterms: Das entscheidende Detail	235
7.2.3 Zur „unfreien Versendung“ im Besonderen	245
7.3 Vollmachten, Stellvertretung	247
7.4 Klarstellung: „Absichtsbekundungen“ und der objektiv verwirklichte Sachverhalt	248

7.5	UID-Verwendung	250
7.6	Transportversicherung	252
7.7	Gebrochene Beförderung/Versendung	254
7.7.1	Gebrochener Transport ohne Reihengeschäft	255
7.7.2	Gebrochener Transport im Reihengeschäft	256
7.7.2.1	„Echter“ gebrochener Transport	256
7.7.2.2	„Unechter“ gebrochener Transport	261
7.7.2.3	Gebrochener Transport bei längeren Reihen- geschäftsketten	263
7.7.3	Exkurs: War EuGH <i>EMAG</i> gar kein Reihengeschäft?	265
7.8	Reihengeschäfte und Kommissionsgeschäfte	269
7.8.1	Kommissionsgeschäfte aus dem Blickwinkel der Umsatzsteuer	270
7.8.2	Zuordnung der Warenbewegung im Kommissions- geschäft	272
7.8.2.1	Lösungsschema Einkaufskommission	273
7.8.2.2	Lösungsschema Verkaufskommission	275
7.8.3	Österreichische Sonderfragen zum Kommissions- geschäft	276
7.9	Reihengeschäfte und Konsignationslager	277
7.10	Reihengeschäfte innerhalb von Organschaften (Mehrwertsteuergruppen)	280
7.10.1	„Neutralisierung“ von Reihengeschäften	281
7.10.2	EuGH <i>Skandia America</i> und Reihengeschäfte	287
8.	Reihengeschäfte mit Drittlandsberührung	291
8.1	Einfuhrlieferungen, Einfuhrreihengeschäfte	291
8.1.1	Zu Schuldner und Vorsteuerabzug der EUST	292
8.1.2	Vereinfachung beim Vorsteuerabzug der EUST?	294
8.1.3	Die Lieferortregelungen bei der Einfuhr	297
8.1.4	VO BGBl II 584/2003 (Einfuhrreihengeschäfte)	301
8.2	Ausfuhrlieferungen, Ausfuhrreihengeschäfte	306
8.3	Zusammenfassung	310
9.	Die deutsche Reihengeschäftsregelung	311
9.1	Eine kurze Wortlautinterpretation der deutschen Reihen- geschäftsregelung	311
9.2	Standpunkt des BFH	313
9.2.1	Gibt es eine Präferenz für die Zuordnung zur ersten Lieferung?	314

9.2.2	Alternativer Vorschlag einer unionsrechtskonformen Interpretation	315
9.2.3	Konventionelle Lesart sinnvoller?	317
9.3	Bedeutung für Österreich und andere Unionsstaaten?	320
9.4	Zusammenfassung	321
10.	Dreiecksgeschäfte	323
10.1	Anwendungsvoraussetzungen	324
10.2	Zur Interpretation der Vereinfachungsregelung	325
10.3	Ausgangspunkt und Rechtsfolgen der Vereinfachungsregelung	326
10.3.1	Die verwirklichten Steuertatbestände	327
10.3.2	Die beteiligten Unternehmer und ihre Obliegenheiten	327
10.3.2.1	Der erste „Lieferer“	327
10.3.2.2	Der mittlere „Erwerber“	328
10.3.2.3	Der letzte „Empfänger“	331
10.3.3	Zwischenergebnis: Rechtsfolgen der Vereinfachungsregelung	331
10.4	Ausgewählte Faktoren bei der Beurteilung eines Dreiecksgeschäfts	333
10.4.1	Zur Ansässigkeit der beteiligten Steuerpflichtigen	333
10.4.2	Keine UID-Erteilung bloß für Dreiecksgeschäfte	334
10.4.3	Zeitpunkt der UID-Erteilung	335
10.4.4	Zur Schädlichkeit zusätzlich vorhandener UID-Nummern	336
10.4.5	Zur Frage der Transportdurchführung	338
10.4.6	„Dreiecksgeschäfte“ mit mehr als drei Beteiligten?	340
10.5	Zusammenfassung	343
11.	Vertragliche Gestaltungsspielräume bei Reihengeschäften	345
11.1	Begriffsbestimmung: „Reihengeschäftsklauseln“	346
11.2	Allgemeine Fragen zu Reihengeschäftsklauseln	347
11.2.1	Vorfrage: Anwendbares Zivilrecht?	347
11.2.1.1	Kollisionsrechtliche Beurteilung	347
11.2.1.2	Eingeschränkte Bedeutung des Zivilrechts für Zuordnungsvereinbarungen	349
11.2.1.3	Wesentliche Bedeutung des Zivilrechts für Nebenabreden (Informationsklauseln)	349
11.2.2	Zur Auslegung von Reihengeschäftsklauseln und zur „Verfügungsmacht“	350

11.3	Sonderfragen zu Informationsklauseln	357
11.3.1	Ausgangspunkt: Das Informationsdefizit der Beteiligten...	357
11.3.2	Zur abgabenrechtlichen Bedeutung der zivilrechtlichen Beurteilung	363
11.3.3	Zivilrechtliche Klauselkontrolle („AGB-Kontrolle“)	365
11.3.3.1	Einbeziehungskontrolle	365
11.3.3.2	Geltungskontrolle	366
11.3.3.3	Inhaltskontrolle	367
11.3.3.4	Sonstige Prüfungsmaßstäbe	369
11.3.4	Informationsklauseln und Vertrauensschutz	371
11.3.5	Grenzen des Informationsanspruchs	374
11.3.6	Sanktionierung von Informationsklauseln	376
11.3.7	Informationsanspruch ohne Vereinbarung?	380
11.3.8	Passt die Informationsklausel zum Geschäftsfall?	382
11.3.9	Formulierung von Informationsklauseln – praktische Überlegungen	384
11.4	Sonderfragen zu Zuordnungsvereinbarungen	386
11.4.1	Bedingte AGB-Kontrolle	387
11.4.2	Gezielte Zuordnung der Warenbewegung – woraufhin? ...	387
11.4.3	Auflösung kollidierender Zuordnungsvereinbarungen	389
11.4.3.1	Die Hierarchie der Vereinbarungen	390
11.4.3.2	Objektiver Erklärungswert	390
11.4.3.3	Tatsächliche Durchführung und konkludente Vertragsänderung	391
11.4.3.4	Vermutungsregelung (nur Deutschland)	392
11.4.3.5	Übereinstimmende rechtliche Beurteilung?	393
11.4.4	Abgrenzung: Missbrauch	395
11.4.5	Klarstellung: Zuordnungsvereinbarungen und Steuerbetrug	397
11.5	Zusammenfassung	399
12.	Reihengeschäfte <i>de lege ferenda</i>	401
12.1	Zwischenbetrachtung: Besteht tatsächlich Handlungs- bedarf?	401
12.2	Reihengeschäfte als systemimmanentes Spannungsfeld	403
12.3	Handlungsmöglichkeiten für EU, Einzelstaaten und Verwaltungspraxis	406
12.3.1	Aktuelle Regelungsbestrebungen	406
12.3.2	Zuordnungswahlrechte: Möglichkeiten und Grenzen	409
12.3.2.1	Zuordnungswahlrechte und die <i>eine</i> Lösung nach der MwStSystRL	410
12.3.2.2	Zuordnungswahlrechte <i>de lege ferenda</i>	416

12.3.2.2.1	Zuordnungswahlrechte als grober Systembruch	416
12.3.2.2.2	Zuordnungswahlrechte: Zuordnung nach UID-Nummer als Beispiel	418
12.3.3	Vereinfachter Vertrauensschutz zur Entschärfung der Zuordnungsfrage	423
12.3.4	Typisierungen und Zuordnungsvermutungen	426
12.3.4.1	Zum Rechtsrahmen typisierender Regelungen	427
12.3.4.2	Der atypische Fall: Im Reihengeschäft ein qualifizierter Härtefall	428
12.3.4.3	Widerlegbare Zuordnungsvermutung – zurück zum Status quo?	429
12.3.4.4	Zum Ansatzpunkt einer widerlegbaren Zuordnungsvermutung	430
12.3.5	Qualifizierte Übernahme der EuGH-Rechtsprechung	432
12.3.6	Instrumente auf Ebene der Finanzverwaltungen	433
12.3.6.1	Schlichtes Ignorieren: Unzulässig	433
12.3.6.2	Die Nichtbeanstandung nach dem deutschen UStAE	434
12.3.6.3	Cross Border Rulings für Reihengeschäfte?	437
12.3.6.4	Ausübung von Ermessen	440
12.3.6.4.1	Ermessensübung bei Vertrauensschutz nach § 236 BAO	441
12.3.6.4.2	Ermessensübung bezüglich der Frage einer Rechtskraftdurchbrechung	441
12.4	Exkurs: Regelungsbestrebungen zum Reihengeschäft in Deutschland (UStG-E)	444
12.4.1	Begriffsdefinition „Reihengeschäft“ nach UStG-E (Satz 1)	445
12.4.2	Zuordnungsvermutung abhängig von „Beförderung oder Versendung“ (Sätze 2–4)	446
12.4.2.1	„Beförderung oder Versendung“ im konventionellen Verständnis	447
12.4.2.2	Widerlegungsmöglichkeit auch für Ersten und Letzten notwendig!	449
12.4.2.3	Widerlegungsmöglichkeit auch für die Finanzverwaltung notwendig!	451
12.4.2.4	Widerlegungsmöglichkeit bei gänzlich anders gelagerten Sachverhalten	452
12.4.3	Die Beweismittel zur Widerlegung der vermuteten Zuordnung (Sätze 5–7)	453
12.4.3.1	Grundsätzliche Freiheit der Beweismittel	453

12.4.3.2 Keine Bindung der Finanzverwaltung an vereinfachte Nachweise	455
12.4.3.3 Widerlegung mittels UID innerhalb der EU (Satz 5)	457
12.4.3.4 Widerlegung beim Ausfuhrreihengeschäft (Satz 6)	460
12.4.3.5 Widerlegung beim Einfuhrreihengeschäft (Satz 7)	462
12.4.4 Bedeutung der Incoterms-Klauseln im Gefüge des UStG-E	463
12.4.5 Befund zum UStG-E	465
12.5 Zusammenfassung	466
13. Schlussbetrachtung	469
Literaturverzeichnis	475
Judikaturverzeichnis	491
Verzeichnis Erlässe und sonstige Materialien	501
Stichwortverzeichnis	505

1. Einleitung und Aufbau der Untersuchung

1.1 Problemaufriss

Auf dem Weg von der Produktion bis zur ihrer bestimmungsgemäßen Verwendung durchläuft eine Ware üblicherweise verschiedene Handelsstufen. Die Ware wird vom Produzenten an Zwischenhändler verkauft, und von diesen an weitere Kunden – unter denen womöglich auch noch weitere Zwischenhändler sind. In solchen Fällen wird die Ware, wenn möglich, nicht nacheinander „Stück für Stück“ von einem Zwischenhändler zum nächsten befördert, sondern, im Sinne einer effizienten und kostengünstigen Logistik, direkt von ihrem Produktions- an ihren letzten Bestimmungsort geliefert. Die Ware gelangt also sinnvoller Weise im Wege so weniger Transporte wie möglich vom Ersten in der Lieferkette zum Letzten.

Die Mehrwertsteuer nach dem Modell der EU belastet als Netto-Allphasenumsatzsteuer in einer solchen Lieferkette aber jeden einzelnen Verkauf der Ware, und zwar ungeachtet dessen, ob die Zwischenhändler überhaupt jemals in den unmittelbaren Besitz der Ware gelangen. Solange die Lieferkette ein- und denselben Staat nicht verlässt, bereitet ihre mehrwertsteuerliche Beurteilung noch keine besonderen Schwierigkeiten: Jeder Verkauf ist mit inländischer Mehrwertsteuer belastet, und gleichzeitig kann jeder Händler die an ihn verrechnete Steuer kostenneutral als Vorsteuer abziehen. Die Belastung einer Lieferung mit Mehrwertsteuer hat allerdings dann zu unterbleiben, wenn das Ziel der Lieferung im Ausland liegt, also entweder in einem anderen EU-Staat oder einem Drittland: Für diesen Fall bietet das so genannte „Bestimmungslandprinzip“, als international üblicher Standard für Verbrauchsteuern, eine Befreiung von der Umsatzsteuerbelastung des Herkunftslandes zu Gunsten einer Besteuerung nur durch dasjenige Land, für das die Ware bestimmt ist – das Bestimmungsland.

Probleme können nun daraus resultieren, dass innerhalb einer solchen Lieferkette nicht immer klar ist, *ob* bzw. *dass* die Lieferung für das Ausland bestimmt ist, und wenn doch, *welche* oder auch *wie viele* der Verkäufe steuerbefreit sind. Probleme bestehen hier einerseits auf Ebene der rechtlichen Beurteilung, also hinsichtlich der Frage wer hier, generell-abstract betrachtet, überhaupt eine von der Mehrwertsteuer zu befreiende Lieferung ins Ausland tätigen kann. Andererseits bestehen aber auch große Probleme auf Tatsachenebene, das heißt hinsichtlich der Frage, wer konkret und objektivierbar diese zu befreiende Lieferung tätigt. Denn auf Grund des Zusammenspiels mehrerer unabhängiger Akteure, also mehrerer Unternehmer und Finanzverwaltungen, herrscht hier ein notorisches Informationsdefizit. Dieses Informationsdefizit bedingt eine administrative Zusatzbelastung für die beteiligten Unternehmer und schafft zu Lasten des Fiskus Betrugspotential für Mehrwertsteuerbetrüger. Darüber hinaus könnten in manchen Staaten auch noch eine abweichende Rechtslage oder eine divergierende Spruch- und Verwaltungspraxis bestehen, durchaus auch innerhalb der EU. Für die beteiligten Unternehmer ist es aber unerlässlich, ihre umsatzsteuerlichen Pflichten exakt zu kennen, damit sie geschuldete Steuern rechtzeitig abführen können – aber auch um dem Fiskus nicht Geldbeträge zu überweisen, die in Wahrheit gar nicht geschuldet werden.

Diese in Theorie und Praxis problematischen Sachverhalte, wo die Ware in der Lieferkette mehrmals verkauft und nur einmal befördert wird, sind geläufig als „Reihengeschäfte“, und die verbundenen besonderen Rechtsfragen sind im Grunde seit Jahrzehnten bekannt. Die Rechtslage zu diesen „Reihengeschäften“ war im Laufe der Zeit einigem Wandel unterworfen, und die diesbezügliche Rechtsentwicklung hat Mitte der 1990er-Jahre in einen Zustand der „Nichtregelung“ gemündet, der bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt andauert. Und obwohl Reihengeschäfte durchaus als gesamteuropäisches Problem wahrgenommen werden, ist auch aus Richtung der Europäischen Union bzw. des Richtliniengebers noch keine Lösung zu diesem Problem erarbeitet worden. Mittlerweile, nach rund 20 Jahren „Nichtregelung“, drei einschlägigen EuGH-Urteilen und einer mehr pragmatischen als differenzierten Behandlung durch die Praxis, scheint sich aber ein fundierter und dogmatisch tragfähiger Lösungsansatz für Reihengeschäfte abzuzeichnen, maßgeblich mitgeprägt durch die jüngste Rechtsprechung des deutschen BFH. Dieser Lösungsweg soll in der vorliegenden Arbeit dargestellt und verbreitert werden.

1.2 Aufbau der Untersuchung

Voraussetzung für die Beurteilung von Reihengeschäften ist ein Verständnis bestimmter Systemprinzipien des europäischen Mehrwertsteuerrechts und der Regelungstechnik des Richtliniengesetzgebers. In Kapitel 2 werden diese Systemprinzipien in Hinblick auf den grenzüberschreitenden Warenhandel kompakt dargestellt, und werden die Verankerung der Vorgaben der EU-Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie im österreichischen Umsatzsteuerrecht und weitere allgemeine Fragestellungen des grenzüberschreitenden Warenhandels beschrieben, die im gegebenen Zusammenhang Bedeutung erlangen können. Ausgehend von diesem kompakten Grundriss wird der zentrale Begriff des „Reihengeschäfts“, unter Bezugnahme auf Rechtsprechung und Literatur, abgegrenzt und ausgelotet, denn das Reihengeschäft ist, trotz seiner hohen Praxisrelevanz, dem Unionsrecht *de lege lata* fremd.

Das folgende Kapitel 3 ist der Rezeption des Reihengeschäftsthemas durch die Rechtsprechung gewidmet, in Form einer Bestandsaufnahme: Vom EuGH stammen drei relevante Entscheidungen, aber auch die Rechtsprechung des BFH – genauer: der augenscheinliche Dissens zweier Spruchsenate – hat letztlich viel zur Erschließung und Klarstellung der EuGH-Rechtsprechung beigetragen. Die österreichische Rechtsprechung zeigt sich demgegenüber relativ zurückhaltend, dennoch verdienen zwei Erkenntnisse des VwGH und eine Entscheidung des UFSL eine nähere Betrachtung.

Einer eingehenderen Untersuchung und Deutung der Rechtsprechung ist das Kapitel 4 gewidmet, in dem insbesondere auch die Erarbeitung eines Lösungsschemas für Reihengeschäfte umfasst ist. Dieses Lösungsschema stellt darauf ab, wann die einzelnen Beteiligten des Reihengeschäfts Inhaber der umsatzsteuerlichen „Verfügungsmacht“ über die Ware sind. Wegen der demzufolge maßgeblichen Bedeutung der umsatzsteuerlichen „Verfügungsmacht“ bei der Beurteilung von Reihengeschäften wird hiernach diesem Rechtsbegriff ein eigenes Kapitel gewidmet (Kapitel 5). Dabei soll auch der Frage nachgegangen werden, wo hier Parallelen zu anderen Rechtsbegriffen bzw auch anderen Rechtsgebieten gezogen werden können, um eine praxisgerechte Umsetzung der Rechtsprechung zum Reihengeschäft zu erleichtern. Auch eine Auseinandersetzung mit dem konventionellen, vergleichsweise pragmatischen Lösungsansatz für Reihengeschäfte darf hiernach nicht fehlen (Kapitel 6). Schließlich werden in Kapitel 7 eine Reihe praxisrelevanter Fragen zum Reihengeschäft im Lichte der jüngeren Rechtsprechung beantwortet, beispielsweise Fragen des Vertrauensschutzes, der Tragweite von Incoterms-Klauseln,

der Beurteilung einer so genannten „gebrochenen“ Beförderung oder Versendung, aber auch die Bedeutung der Sonderregelung zum Kommissiongeschäft und der umsatzsteuerlichen Organshaft bzw „Mehrwertsteuergruppe“.

Eigene Kapitel sind den punktuellen Sonderfragen von Reihengeschäften mit Drittlandsbezug gewidmet (Kapitel 8), sowie der besonderen deutschen Gesetzesregelung für Reihengeschäfte, bezüglich derer es kein österreichisches Äquivalent gibt (Kapitel 9), und den so genannten „Dreiecksgeschäften“, wo eine Vereinfachungsmöglichkeit für bestimmte Typen von Reihengeschäften besteht (Kapitel 10). Auch das Thema der (privatrechtlichen) Vertragsgestaltung bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften wird erörtert, wobei praktische Ansatzpunkte ausgelotet und potentielle Problemfelder aufgezeigt werden (Kapitel 11).

Abschließend folgt Kapitel 12 mit einem kurzen Zwischenfazit zu den Erkenntnissen aus den vorangegangenen Kapiteln, und einer eigenen Einschätzung des gegenwärtigen Handlungsbedarfs. Es wird erörtert, welche Regelungsansätze für das Reihengeschäft *de lege ferenda* zur Verfügung stehen würden – und welche Regelungsansätze vor dem Hintergrund der Untersuchungsergebnisse *nicht* in Betracht kommen. In einem Exkurs (Unterkapitel 12.4) werden diese Überlegungen schließlich erprobt an aktuellen deutschen Regelungsbestrebungen zum Reihengeschäft, namentlich einem Ende 2015 veröffentlichten Entwurf einer Neuregelung der gegenwärtigen deutschen Gesetzesregelung für Reihengeschäfte. In Kapitel 13 werden alle Untersuchungsergebnisse, stark verknüpft, noch einmal zusammengefasst.

2. Grundlagen des Mehrwertsteuersystems der EU

„Ein weltoffener Markt braucht eine klar definierte Umsatzsteuerlast, um die Ware im grenzüberschreitenden Warenaustausch von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes zu entlasten und mit der Umsatzsteuer allein des Bestimmungslandes zu belasten“.¹

2.1 Die Stellung des Steuerrechts im Europäischen Binnenmarkt

Der Binnenmarkt der EU umfasst einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist (Art 26 Abs 2 AEUV). Hinsichtlich der Stellung des Steuerrechts innerhalb dieses Binnenmarktes ist zwischen direkten und indirekten Steuern zu unterscheiden:

- Für den Bereich der direkten Steuern enthält das Primärrecht keinen expliziten Harmonisierungsauftrag. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH fallen die direkten Steuern stattdessen – nach wie vor – in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, die ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Unionsrechts ausüben und deshalb jede offene oder verdeckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen müssen.² Die Haupteinwirkungsmodalitäten des Unionsrechts auf die direkten Steuern sind demzufolge die Überlagerung des innerstaatlichen Rechts durch die Grundfrei-

1 P. Kirchhof, 40 Jahre Umsatzsteuergesetz – Eine Steuer im Umbruch, DStR 2008, 1 (2).

2 ZB EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-225, Rn 26; 15.5.1997, Rs C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg 1997, I-2492, Rn 19; 10.3.2005, Rs C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Slg 2005, I-2068, Rn 14; 23.2.2016, Rs C-179/14, *Kommission/Ungarn*, Rn 171.

heiten, aber auch durch das europarechtliche Beihilfenregime.³ Die Rechtsprechung des EuGH als „negativer Integrationsmechanismus“ mit Deregulierungswirkung beeinflusst hier die nationalen Gesetzgeber in Summe deutlich stärker als die wenigen zur Harmonisierung der direkten Steuern erlassenen Rechtsakte.⁴

- Für den Bereich der indirekten Steuern ermächtigt Art 113 AEUV den Rat, „einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern [zu beschließen], soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist“. Die indirekten Steuern sind durch Richtlinien weitestgehend harmonisiert, sodass die Mitgliedstaaten neben den Grundfreiheiten und dem Loyalitätsgebot zusätzlich verpflichtet sind, diese Richtlinien ordnungsgemäß umzusetzen.⁵ Herzstück des Mehrwertsteuerrechts der EU ist seit dem 1. 1. 2007 die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG)⁶ mit der die Inhalte der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie aus 1977⁷ und ihrer zwischenzeitlichen Novellierungen und Ergänzungen – insbesondere jene über die Mehrwertsteuer im Binnenmarkt („Binnenmarktrichtlinie“)⁸ – zusammengefasst und fortgeschrieben worden sind.⁹ In Form der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSyst-RL) wurde insbesondere die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie zwecks Klarheit und Wirtschaftlichkeit neu gefasst, ohne dass es zu grund-

3 Vgl. Waldbhoff in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV Kommentar⁴ (2011) Art 113 AEUV Rn 18.

4 Vgl. Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht 36 ff.

5 Vgl. Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 15.

6 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem („Mehrwertsteuersystemrichtlinie“, „MwStSystRL“), ABl 2006, L 347/1.

7 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage („Sechste Richtlinie“), ABl 1977, L 145/1.

8 Richtlinie des Rates 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen („Binnenmarktrichtlinie“), ABl 1991, L 376/1.

9 Vgl. Seiler in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (Loseblatt) Art 113 AEUV Rz 41 (51. Lfg 2013).

sätzlichen Änderungen des geltenden Rechts gekommen wäre.¹⁰ Das gegenwärtige System der Besteuerung der innergemeinschaftlichen (Liefer-)Umsätze, das Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist, wurde seit seiner Einführung in den frühen 1990er Jahren aber praktisch nicht verändert.¹¹ Ziel der europäischen Rechtsangleichung auf dem Gebiet der Umsatzbesteuerung ist heute nicht die Identität der mitgliedstaatlichen Rechtsvorschriften, sondern einerseits eine Wettbewerbsneutralität durch Beseitigung wettbewerbsverzerrender Unterschiede zwischen inländischen und innereuropäischen Umsätzen, andererseits die Gewährleistung des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs.¹²

Ursprünglich war in den 1960er-Jahren angestrebt worden, zur Verwirklichung eines europäischen Binnenmarktes die Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten zu beseitigen, inklusive dem Ziel einer Abschaffung der Einfuhrbesteuerung und Ausfuhrbefreiung im innereuropäischen Warenverkehr.¹³ Programmatisch gesagt, sollte *„ein Umsatz von Köln nach München nicht anders besteuert werden dürfen als der nämliche Umsatz, der von Köln aus nach Paris stattfindet“*.¹⁴ Wie im Folgenden gezeigt wird, besteht zwar innerhalb der EU keine Einfuhrbesteuerung und Ausfuhrbefreiung im damaligen Begriffsverständnis mehr, allerdings sind die Regelungen, die an Stelle jener alten Rechtslage getretenen sind, nur mit Abstrichen geeignet, für einen *ungehinderten* Warenverkehr zu sorgen – wovon die vorliegende Arbeit Zeugnis gibt.

10 Vgl Erwägungsgrund 3 der MwStSystRL.

11 Vgl *Aujean/Valenduc/Wolf*, Reform of the EU VAT System for Intra-Community Transactions, *International VAT Monitor* 2013, 12 (14).

12 Vgl *Seiler in Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Recht der Europäischen Union Art 113 AEUV, Rz 34 (51. Lfg 2013), mit Verweis auf die Erwägungsgründe zur 1. EG-Richtlinie (USt); aber auch vierter Erwägungsgrund der MwStSystRL (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem („Mehrwertsteuersystemrichtlinie“, „MwStSystRL“), ABl 2006, L 347/1).

13 Vgl zweiter Erwägungsgrund der 1. EG-Richtlinie vom 11. 4. 1967, 67/277/EWG (1. EG-Richtlinie (USt)), ABl P 71 vom 14. 4. 1967, S 1301.

14 *Widmann*, Die Entwicklung der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, in *Lehner* (Hrsg), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996) 219 (222).