

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 gebietet 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 abstrakt 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 Richtliniengesetzgebers 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 (MwStSystemRL) wurde insbesondere die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie zwecks Klarheit und Wirtschaftlichkeit neu gefasst, ohne dass es zu grund-

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

4 Vgl Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht 36 ff.

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

6 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem („Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie“, „MwStSystemRL“), 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 in-neroeuropäischen 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 getreten 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 *Lehmer* (Hrsg), *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, DStJG 19 (1996) 219 (222).