

Umsatzsteuerliche Optimierung von grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsbeziehungen:

Praxisfall – Konfektionierung im EU-Ausland

Autor: Klaus Kügler, Steuerberater

Datum: 28.05.2016

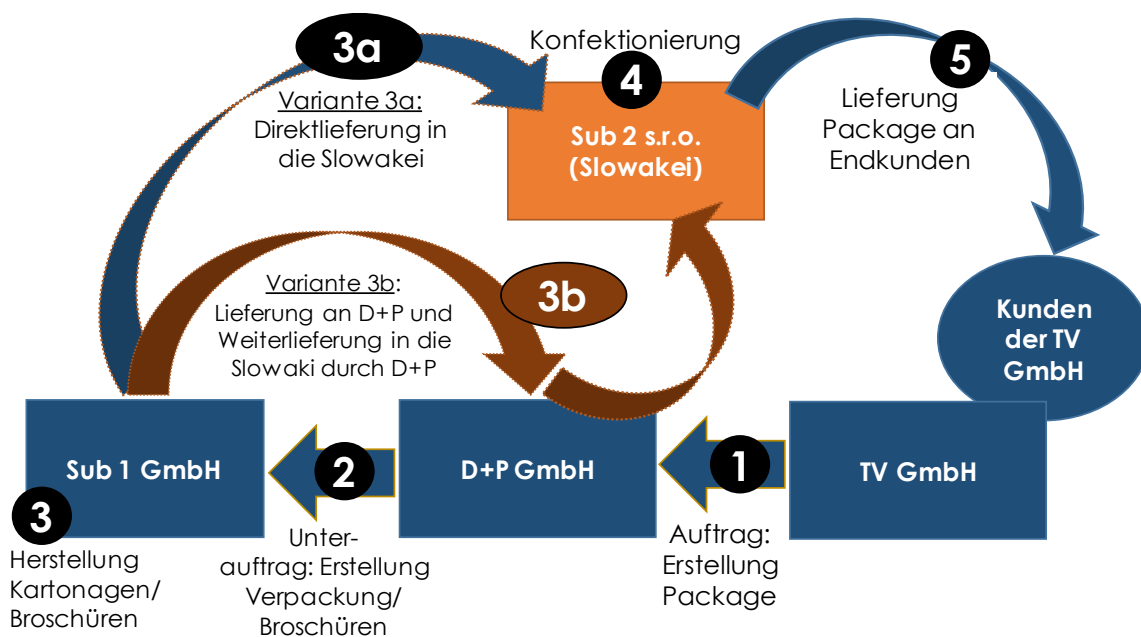
1. Einleitung

Die grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsbeziehungen mittelständischer Unternehmen werden durch die fortschreitende Globalisierung zunehmend komplexer und umfangreicher. Insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer muss ein Unternehmen sein zukünftiges Engagement auf dem internationalen Markt gründlich planen und kalkulieren. Bestimmte Unternehmenskonzepte oder einzelne Aufträge können ungeahnte steuerliche Risiken und Pflichten im Ausland nach sich ziehen, obwohl das Unternehmen in dem jeweiligen Land weder eine Niederlassung noch einen Vertreter eingesetzt hat. Häufig reicht das Drehen an kleinen Stellschrauben der Leistungs- und Lieferbeziehungen zwischen den beteiligten Unternehmern aus, um ein steueroptimiertes Ergebnis zu erreichen.

Anhand des folgenden Beispiels aus unserer Kanzlei Praxis wollen wir Ihnen Probleme und Lösungen aufzeigen, wie eine umsatzsteuerliche Optimierung erfolgen kann. Zudem wollen wir anhand des Falles die jüngste EuGH-Rechtsprechung etwas beleuchten, die einige gravierende Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer zur Folge hat.

2. Sachverhalt

Die Druck + Pack GmbH (=D+P) ist eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland. Für unternehmerische Kunden stellt die D+P spezielle Druckerzeugnisse nach individuellen Wünschen und Vorgaben her.



Die TV GmbH (Pay-TV-Sender mit Sitz in Deutschland) beauftragt die D+P für Ihre neu angeworbenen Kunden ein Willkommenspaket (=Package) zusammenzustellen (1). Dieses Package besteht aus einer speziell gefertigten Kartonage, die diverse Werbeproschüren sowie einen Digital-Receiver zum Empfang des hauseigenen TV-Programms enthält. Die D+P ist für die komplette Herstellung der Kartonagen, Broschüren, die Bestückung mit Texten, Firmenlogo, Farben, Prägungen, Blistern und anderen individuellen Sonderwünschen verantwortlich. Für den gesamten Herstellungsprozess werden Subunternehmer eingesetzt.

Der Digital-Receiver wird von der TV GmbH zum Verpacken bereitgestellt. Für die Anfertigung der Kartonage und den Broschüren beauftragt D+P die Sub 1 GmbH mit Sitz in Deutschland (2). Für die Zusammenfügung von Kartonage, Broschüren und Digital-

Receiver zum finalen Package (=Konfektionierung) bedient sich die D+P eines zweiten Subunternehmers in der Slowakei – der Sub 2 s.r.o.

Die Sub 1 GmbH bietet nun an, die fertiggestellte Kartonage und die Broschüren entweder unmittelbar vom eigenen Werk in Deutschland an die Sub 2 s.ro. in die Slowakei zu liefern (**3a**) oder zunächst an die D+P in Deutschland zu versenden. Die D+P liefert schließlich die Kartonage und Broschüren im eigenen Namen in die Slowakei (**3b**).

Die Sub 2 s.r.o. fügt sämtliche Einzelkomponenten zum fertigen Willkommenspaket zusammen (**4**). Der Versand des Package erfolgt im Auftrag der D+P vom Werk in der Slowakei an die Kunden der TV GmbH in Deutschland (**5**).

3. Steuerliche Beurteilung

a) Steuerliche Beurteilung der Herstellung des Package (Leistungsbeziehung D+P und TV GmbH)

Die D+P erbringt mit der Herstellung von Kartonage und Broschüren eine Werklieferung. Das Zusammenstellen des Package durch Zusammenführung aller Einzelkomponenten (Kartonage, Broschüren und Receiver) und die Lieferung aus der Slowakei an die Endkunden der TV GmbH stellen lediglich unselbständige Nebenleistungen dar.

Aus Sicht der TV GmbH wird an den Endkunden ein Digital-Receiver geliefert. Die individuelle Verpackung sowie die Werbebroschüren sind lediglich als Beiwerk der Lieferung zu beurteilen. Die D+P erlangt zu keinem Zeitpunkt das Eigentum an dem Digital-Receiver. Entsprechend ist die D+P in der Leistungsbeziehung TV GmbH – Endkunden als Dritter gemäß § 3 Abs. 1 UStG anzusehen (selbständiger Erfüllungsgehilfe), die den Endkunden lediglich die Verfügungsmacht über den Digital-Receiver nebst Werbematerialien verschafft. Ein Reihengeschäft kann in diesem Fall somit ausgeschlossen werden.

b) Variante 3a: Direktlieferung der Kartonage/Broschüren von Sub 1 GmbH an die Sub 2 s.r.o. in der Slowakei

Aus Kostengründen und zur Verkürzung der Lieferzeiten entscheidet sich D+P zunächst dafür, dass die Sub 1 GmbH die hergestellten Einzelkomponenten (Kartonage und Broschüren) unmittelbar zur Weiterverarbeitung an das Werk von Sub 2 s.r.o. in der Slowakei versendet (Variante 3a).

Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen der Variante 3a stellen sich wie folgt dar:

- Die **Sub 1 GmbH** hat das Eigentum an den Kartonagen und Broschüren noch nicht auf die D+P übertragen. Entsprechend tritt die Sub 1 GmbH als Lieferer der Einzelkomponenten Kartonage und Broschüren in die Slowakei auf. Die Sub 1 GmbH führt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Werklieferung gemäß § 6a UStG aus.
- Die **D+P** erlangt erst in der Slowakei die nachweisbare Verfügungsmacht über die Einzelkomponenten und tätigt einen **innergemeinschaftlichen Erwerb in der Slowakei**. Dies setzt jedoch voraus, dass die D+P eine slowakische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet hat. Die D+P ist in der Slowakei registrierungspflichtig und hat den Erwerb in einer slowakischen Umsatzsteuer-Voranmeldung zu erklären und zu versteuern. Die Registrierung und die Meldepflichten in der Slowakei sind mit nicht zu unterschätzenden Kosten und zeitlichem Mehraufwand verbunden.
- Verwendet die D+P hingegen ihre deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, ergibt sich eine Besteuerungsfalle, da hierdurch zwei Besteuerungsorte kumulativ nebeneinander entstehen:
 - Nach § 3d Satz 1 UStG ist der Umsatz weiterhin dort zu versteuern, wo die Lieferung endet (**Slowakei**).
 - Durch Verwendung der deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wird zugleich ein innergemeinschaftlicher Erwerb in **Deutschland** fingiert. Nach § 3d Satz 2 UStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ist jedoch die

Vorsteuer des zweiten Erwerbssortes nicht abziehbar, sodass an das deutsche Finanzamt Umsatzsteuer zu zahlen ist. Erst wenn eine Registrierung und Besteuerung in der Slowakei nachgewiesen werden kann, entfällt die Umsatzsteuerschuld in Deutschland.

- Die **Lieferung** des Packages nach erfolgter Konfektionierung direkt an die Endkunden der TV GmbH stellt in der Slowakei eine **steuerfreie innergemeinschaftliche Werklieferung der D+P nach Deutschland** dar, die ebenfalls von der D+P in der Slowakei zu melden ist. Die TV GmbH hat einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu versteuern. Entsprechend ist die Rechnung der D+P an die TV GmbH ohne Umsatzsteuer, mit Hinweis auf die Steuerbefreiung, der deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der TV GmbH und der slowakischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der D+P auszustellen.

Fazit zu 3a: So praktikabel Variante 3a mit der Direktlieferung in die Slowakei aus betriebswirtschaftlicher Sicht erscheinen mag, ergeben sich mehrere nachteilige Konsequenzen und zusätzliche Kosten:

- Registrierungs- und Meldepflichten in der Slowakei, die erhöhten Zeit- und Kostenaufwand bedeuten.
- Gefahr der zweifachen Erwerbsbesteuerung durch versehentliche oder unwissentliche Verwendung der falschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.
- Anhand der slowakischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in der Rechnung der D+P kann die TV GmbH nachvollziehen, dass die Zusammenstellung des Packages im Ausland (hier Slowakei) erfolgte. Die D+P möchte jedoch den slowakischen Auslandsbezug gegenüber ihren Kunden nicht offenbaren.

c) Variante 3b: Lieferung der Kartonage/Broschüren von Sub 1 GmbH an D+P und Weiterlieferung durch die D+P an die Sub 2 s.r.o. in der Slowakei

Die steuerliche Beurteilung stellt sich anders dar, wenn nachgewiesen werden kann, dass das **Eigentum an den fertigen Einzelkomponenten** Kartonage/Broschüren **zivilrechtlich wirksam in Deutschland auf die D+P übergegangen** ist, bevor eine Weiterlieferung in die Slowakei erfolgt.

Mit dem nachweisbaren und somit wirksamen Eigentumsübergang in Deutschland gilt nicht mehr die Sub 1 GmbH, sondern die D+P als Lieferer der Einzelkomponenten in die Slowakei. Wird ein Gegenstand (hier Einzelkomponenten) nicht nur zur vorübergehenden Verwendung von einem Unternehmer (hier D+P) in einen anderen Mitgliedstaat (hier Slowakei) befördert und der Unternehmer behält im anderen Mitgliedstaat die Verfügungsmacht über den Gegenstand, liegt ein sog. innergemeinschaftliches Verbringen vor (Art. 17 MwStSystRL). Das Verbringen stellt eine steuerbare Lieferung dar, die ggf. eine Registrierungspflicht in dem Mitgliedstaat auslöst, in den der Gegenstand verbracht wurde. Nach dem **EuGH-Urteil vom 06.03.2014 (C-606/12, C-607/12)** ist Art. 17 Abs. 2 Buchst. f MwStSystRL dahin auszulegen, dass ein Gegenstand, nachdem die Arbeiten an ihm im Mitgliedstaat der Beendigung seiner Versendung oder Beförderung vorgenommen worden sind, zwingend an den Steuerpflichtigen in dem Mitgliedstaat zurückgesandt werden muss, von dem aus er ursprünglich versandt oder befördert worden war, damit seine Versendung oder Beförderung nicht als Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat qualifiziert wird.

Im vorliegenden Sachverhalt bedeutet dies, dass mit der Lieferung des fertigen Package von der Slowakei zurück nach Deutschland kein innergemeinschaftliches Verbringen vorliegt. Die Lieferung des Package zwischen der D+P und der TV GmbH ist als **steuerbare und steuerpflichtige Lieferung im Inland** zu beurteilen. Die Rechnungsstellung erfolgt mit deutscher Umsatzsteuer.

Mit dem geänderten Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) zum 01.01.2015 erkennt die deutsche Finanzverwaltung das EuGH-Urteil vom 06.03.2014 in der Anwendung ihrer Verwaltungspraxis in A 1a.2. Abs. 10 Nr. 3 UStAE an. Dessen ungeachtet ist eine **lückenlose Dokumentation** der betreffenden Sachverhalte notwendig. Dies bedeutet, dass entsprechende Rechnungen für die Buchhaltung kenntlich gemacht werden müssen, wenn die Lieferung von Slowakei wieder zurück ins Ursprungsland Deutschland erfolgte. Zudem sollten Lieferdokumente, die eine Rücklieferung bescheinigen, vollständig aufbewahrt werden. Diese Dokumentationspflichten könnten als Nachteil angesehen werden. Diese Dokumentation ist jedoch auch in der Variante 3a erforderlich, um die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung zu erlangen. Somit ergibt sich hieraus kein reeller Nachteil.

Fazit zu 3b: Die Vor- und Nachteile der Variante 3b können folgendermaßen zusammengefasst werden:

- Registrierungs- und Meldepflichten im Ausland sowie zusätzliche Kosten werden vermieden
- Keine Gefahr der doppelten Erwerbsbesteuerung
- Die TV GmbH kann aufgrund der Rechnungsstellung nicht erkennen, ob das Package im Ausland oder im Inland zusammengestellt wurde. Die Lieferwege bleiben für den Kunden verdeckt.
- Ein nicht von der Hand zuweisender Nachteil besteht darin, dass eine Lieferung zunächst an D+P zwecks Eigentumsübertragung zusätzlich Zeit und Geld kostet.

Hinsichtlich des zuletzt genannten Nachteils möchten wir noch einige Hinweise geben, wie ein Eigentumsübergang auch auf andere Weise bewirkt werden könnte:

d) Hinweise zum zivilrechtlich wirksamen Eigentumsübergang der Einzelkomponenten in Deutschland

Incoterms, wie Ex Works, kommen lediglich eine indizielle Bedeutung zu, ob ein tatsächlicher Eigentumsübergang stattgefunden hat. Regelmäßig wird das Finanzamt Abnahmeprotokolle oder Lieferpapiere verlangen, um den Eigentumsübergang zu belegen. Die Nachweispflicht obliegt dem Steuerpflichtigen. Bislang hat die Finanzverwaltung handelsübliche Lieferklauseln stets anerkannt, um den Lieferer und somit Eigentümer zu bestimmen (A 3.14 Abs. 10 UStAE). Mit EuGH-Urteil vom 16.12.2010 (C-430/09) und anschließender BFH-Rechtsprechung wurde den Incoterms jedoch die ausschließliche Bedeutung für die Bestimmung des Eigentumsübergangs für Umsatzsteuerzwecke abgesprochen. Vielmehr müssen neuerdings andere Nachweise für den Eigentumsübergang geführt werden.

Reine Vertragsklauseln, die lediglich festlegen, dass die Ware an einem bestimmten Ort als übergeben gilt, sind auch nicht ausreichend, um den Eigentumsübergang in Form eines Besitzmittlungsverhältnisses zu begründen (RG LZ 1922, 590; *Fritzsche* in Bamberger/Roth, Beck'scher BGB-Kommentar zu § 868, Tz. 20). Hierfür wäre erforderlich, dass der Erwerber (hier die D+P) die Waren von einem ihrer Angestellten vor Ort beaufsichtigen lässt und die Sub 1 GmbH auf Anweisung der D+P liefern muss. Daher sind Abnahmeprotokolle und Lieferpapiere für den Nachweis des wirksamen Eigentumsübergangs notwendig.

e) Steuerliche Beurteilung der Konfektionierung in der Slowakei (Leistungsbeziehung D+P und Sub 2 s.r.o.)

Bei der Konfektionierung im Ausland handelt es sich umsatzsteuerlich um die Erbringung einer sonstigen Leistung gemäß § 3 Abs. 9 UStG. Die Zusammensetzung mehrerer Gegenstände zu einem Package stellt eine Lohnveredelung im Sinne des Umsatzsteuerrechts dar, da Dienstleistungen in Form von Arbeiten an beweglichen körperlichen

Gegenständen durchgeführt werden (Art. 146 Abs. 1 d MwStSystRL). So gehören beispielsweise auch die Sortierung, Umfüllung, Beschriftung, Etikettierung oder Verpackung in den Bereich der Lohnveredelung. Mit der Durchführung der Lohnveredelung wird ein neuer Gegenstand geschaffen.

Der Leistungsort für die Lohnveredelung ist nach § 3a Abs. 2 UStG an dem Ort, von dem der Leistungsempfänger (hier D+P) sein Unternehmen betreibt.

Im vorliegenden Fall beauftragt D+P im eigenen Namen den slowakischen Konfektionierer Sub 2 s.r.o. Der Leistungsort bleibt gemäß § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland. Nach § 13b Abs. 1 UStG tritt jedoch ein Übergang der Steuerschuldnerschaft auf die D+P ein (Reverse Charge). Die Rechnung ist ohne Umsatzsteuer auszustellen und mit einem Hinweis auf das Reverse-Charge-Verfahren zu versehen.

4. Fazit

Der Fall hat aufgezeigt, wie komplex und kostspielig die steuerlichen Rechtsfolgen sein können. Daher empfehlen wir im Vorfeld eine detaillierte steuerliche Prüfung vornehmen zu lassen, wenn Sie ein langfristiges oder umfangreiches Auslandsprojekt planen. Im vorliegenden Fall bot sich die jüngste EuGH-Rechtsprechung als hilfreiche und rechtssichere Lösung an. Sehr gerne gestalten wir auch in Ihrem speziellen Fall eine optimale Lösung und begleiten Sie bei der Umsetzung.

Klaus Kügler

Steuerberater

Gesellschafter-Geschäftsführer der KÜGLER Steuerberatungsgesellschaft mbH