

**Beispiel:**

Der Eigentümer eines Mietwohngrundstücks will dieses veräußern. Am 1.9.2011 wird der Kaufvertrag mit dem Erwerber geschlossen und die Auflassung erklärt. Nach dem Kaufvertrag sollen Besitz, Nutzen und Lasten zum 1.11.2011 auf den Käufer übergehen. Die Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch erfolgt im April 2012.

**Lösung:**

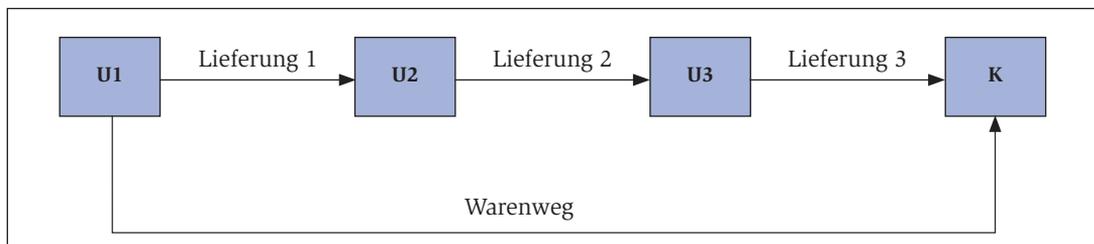
Zwar geht das Eigentum erst mit der Eintragung im Grundbuch auf den Erwerber über, die Lieferung gilt jedoch bereits mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten am 1.11.2011 als ausgeführt, da der Käufer zu diesem Zeitpunkt bereits das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) und damit die Verfügungsmacht erlangt.

## 4. Reihengeschäfte

### 4.1 Begriff und Bedeutung

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn **mehrere Unternehmer** über **denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte** abgeschlossen haben und die **Ware direkt vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer** gelangt, **§ 3 Abs. 6 S. 5 UStG**.

Reihengeschäfte sind also Kettengeschäfte, bei denen der Liefergegenstand aus Zeit- und Kostensparnisgründen unmittelbar vom ersten Lieferanten an den Letztabnehmer ausgeliefert wird. Mit der direkten Auslieferung werden dabei alle Umsatzgeschäfte erfüllt und damit Lieferungen zwischen den Vertragsparteien in der Kette ausgelöst.

**Beispiel:**

K bestellt bei Händler U3 eine Maschine. Da dieser die Maschine nicht vorrätig hat, bestellt er sie beim Großhändler U2, der sie seinerseits beim Hersteller U1 ordert. Um Zeit und Kosten zu sparen, wird die Maschine unmittelbar von U1 an K ausgeliefert.

**Lösung:**

Mehrere Unternehmer (U1, U2, U3) haben über denselben Gegenstand (Maschine) mehrere Umsatzgeschäfte abgeschlossen (Kaufverträge) und der Gegenstand gelangt direkt vom ersten Unternehmer (U1) an den letzten Abnehmer (K). Mit der Auslieferung an K werden alle drei Umsatzgeschäfte erfüllt und damit 3 Lieferungen ausgeführt, U1 an U2, U2 an U3 und U3 an K.

Für jede Lieferung sind der Ort und der Zeitpunkt gesondert zu bestimmen. Dabei gilt gemäß **§ 3 Abs. 6 S. 5 UStG**, dass die **Beförderung oder Versendung nur einer dieser Lieferungen zuzuordnen ist**. Diese Lieferung ist die **bewegte Lieferung**, für die sich der Ort und der Zeitpunkt gemäß **§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG** nach dem Beginn der Beförderung oder Versendung bestimmen.

Die übrigen Lieferungen sind **ruhende Lieferungen**, deren Orte sich nach **§ 3 Abs. 7 S. 2 UStG** entweder nach dem Beginn oder dem Ende der Beförderung/Versendung bestimmen, je nachdem, ob sie der Beförderungs-/Versendungslieferung vorausgehen oder dieser nachfolgen. Im Ergebnis kann der Ort der Lieferungen in einem Reihengeschäft also immer nur dort sein, wo die Warenbewegung beginnt oder wo sie endet.

Wie § 3 Abs. 6 UStG enthält auch § 3 Abs. 7 S. 2 UStG eine **Fiktion**, die nicht nur den Ort, sondern auch den **Zeitpunkt der Lieferung** unabhängig davon bestimmt, wann die Lieferung tatsächlich ausgeführt wird (vgl. Abschn. 3.12 Abs. 7 UStAE).

Prüfung eines Reihengeschäfts	
<b>1. Schritt:</b>	<b>Prüfung der Voraussetzungen des Reihengeschäfts (§ 3 Abs. 6 S. 5 UStG)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• mehrere Unternehmer</li> <li>• mehrere Umsatzgeschäfte</li> <li>• selber Gegenstand</li> <li>• unmittelbarer Warenweg vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer</li> </ul>
<b>2. Schritt:</b>	<b>Bestimmung der Beförderungs-/Versendungslieferung = bewegte Lieferung</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ort und Zeitpunkt richten sich nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG</li> <li>• Beginn der Beförderung oder Versendung</li> </ul>
<b>3. Schritt:</b>	<b>Die übrigen Lieferungen sind ruhende Lieferungen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ort und Zeitpunkt richten sich nach § 3 Abs. 7 S. 2 UStG</li> <li>• Beginn der Beförderung oder Versendung wenn sie der bewegten Lieferung vorausgehen, § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG</li> <li>• Ende der Beförderung oder Versendung wenn sie der bewegten Lieferung nachfolgen, § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG</li> </ul>

## 4.2 Voraussetzungen eines Reihengeschäfts

### 4.2.1 Mehrere Umsatzgeschäfte durch mehrere Unternehmer

Voraussetzung für ein Reihengeschäft ist der Abschluss mehrerer Umsatzgeschäfte durch **mehrere Unternehmer**. Dabei können beliebig viele Unternehmer **als Lieferanten** am Reihengeschäft beteiligt sein. Der letzte Abnehmer muss dagegen nicht zwingend ein Unternehmer, sondern kann auch ein privater Endabnehmer sein (zur Ausnahme beim Sonderfall eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts s. Kap. XX. 9.).

**Umsatzgeschäfte** sind die den Warenlieferungen zugrunde liegenden zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte, i.d.R. also Kaufverträge oder Tauschverträge.

### 4.2.2 Identität der Liefergegenstände

Die Umsatzgeschäfte müssen über denselben Gegenstand geschlossen werden. An einer solchen Identität der Liefergegenstände fehlt es insbesondere dann, wenn von Vorlieferanten Materialien geliefert werden, die in eine Werklieferung des letzten Lieferers an den Endabnehmer eingehen (zur Werklieferung vgl. näher Kap. VI.).

Beispiel:
K beauftragt den Werkunternehmer U1 mit dem Einbau neuer Fenster in seinem Wohnhaus. U1 bestellt die Fenster beim Hersteller U2, der sie auf Anweisung des U1 direkt zu K versendet, wo sie U1 einbaut.

**Lösung:**

Gegenstand des Umsatzgeschäfts zwischen U1 und U2 (Kaufvertrag) ist die reine Lieferung von „Fenstern“, während Gegenstand des Umsatzgeschäfts zwischen U2 und K (Werkvertrag) „fertig eingebaute Fenster“ sind (Werklieferung § 3 Abs. 4 UStG). Mangels Identität der Liefergegenstände liegt daher kein Reihengeschäft vor.

**4.2.3 Unmittelbare Warenbewegung**

Ein unmittelbares Gelangen setzt voraus, dass der Gegenstand direkt vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer in der Reihe gelangt. Diese Voraussetzung ist auch dann erfüllt, wenn der Gegenstand nicht dem letzten Abnehmer selbst, sondern einem von diesem benannten Dritten (z.B. einem Lagerhalter) übergeben wird (vgl. Beispiel 2 in Abschn. 3.14 Abs. 4 S. 3 UStAE).

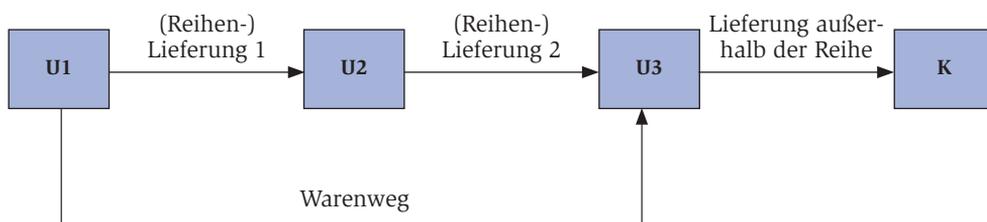
Voraussetzung ist aber immer, dass die Beförderung oder Versendung durch einen am Reihengeschäft beteiligten Unternehmer alleine veranlasst wird. Wird die Beförderung oder Versendung dagegen durch mehrere beteiligte Unternehmer **nacheinander** durchgeführt, liegt kein unmittelbares Gelangen vor (Abschn. 3.14 Abs. 4 S. 1 UStAE).

**Beispiel:**

K bestellt eine Maschine bei U3. Dieser bestellt sie bei U2 und dieser wiederum bei U1. U1 versendet die Maschine unmittelbar an U3, der sie mit dem eigenen LKW zu K weiterbefördert.

**Lösung:**

Es handelt sich um ein Reihengeschäft, jedoch nur bezüglich der Lieferungen von U1 an U2 und U2 an U3, da U3 insoweit der letzte Abnehmer der unmittelbaren Versendung durch U1 ist. Die der Versendung an U3 nachfolgende Beförderung zu K „unterbricht“ die Lieferreihe. Die Lieferung U3 an K findet daher außerhalb der Reihe statt, für sie gelten nicht die Regelungen des Reihengeschäfts. Ort und Zeitpunkt dieser Lieferung bestimmen sich damit nach den allgemeinen Regeln, also nach dem Beginn der Beförderung **bei U3**, § 3 Abs. 6 S. 1 UStG.

**4.3 Zuordnung der Warenbewegung zu einer der Lieferungen**

Die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen des Reihengeschäfts ist davon abhängig, wer die Beförderung oder die Versendung des Gegenstandes veranlasst. Dabei ist zu unterscheiden, ob der erste Unternehmer, der letzten Abnehmer oder einen mittleren Unternehmer in der Reihe die Beförderung oder Versendung veranlasst (vgl. Abschn. 3.14 Abs. 7-9 UStAE).

**Ausgangsfall:**

K in Mannheim bestellt bei Händler U2 in Lübeck eine Maschine. Da U2 die Maschine nicht vorrätig hat, bestellt dieser sie beim Hersteller U1 in Zürich. Die Maschine wird von einem beauftragten Frachtführer am 30.5. bei U1 in Zürich abgeholt und unmittelbar an K in Mannheim ausgeliefert, wo sie diesem am 1.6. übergeben wird.

**4.3.1 Der erste Unternehmer veranlasst die Beförderung oder Versendung**

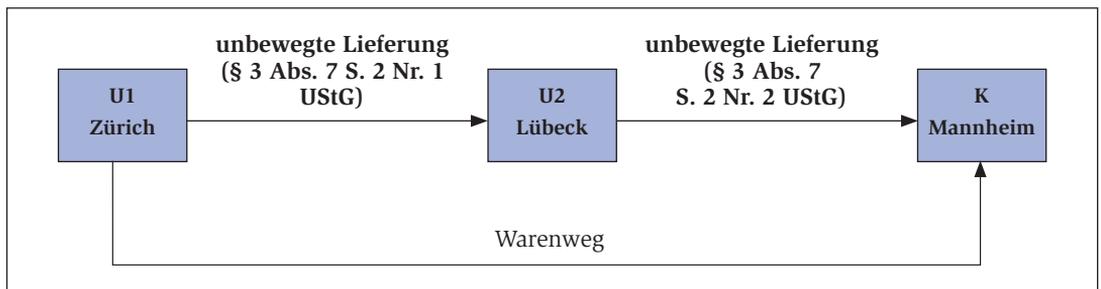
Wird der Gegenstand durch den ersten Lieferer in der Reihe befördert oder die Versendung von ihm beauftragt, wird die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zugeordnet, die erste Lieferung in der Reihe ist hier also die bewegte Lieferung.

**Lösung 1:**

Wird im Ausgangsfall die Versendung von U1 beauftragt, wird die Warenbewegung seiner Lieferung an U2 zugerechnet.

Die bewegte Lieferung U1 an U2 gilt damit gemäß § 3 Abs. 6 S. 1, 3 und 4 UStG am Beginn der Versendung in Zürich am 30.5 als ausgeführt und ist nicht steuerbar.

Die nachfolgende unbewegte Lieferung U2 an K gilt nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG am Ende der Versendung am 1.6. in Mannheim als ausgeführt und ist damit steuerbar.



**4.3.2 Der letzte Abnehmer veranlasst die Beförderung oder Versendung**

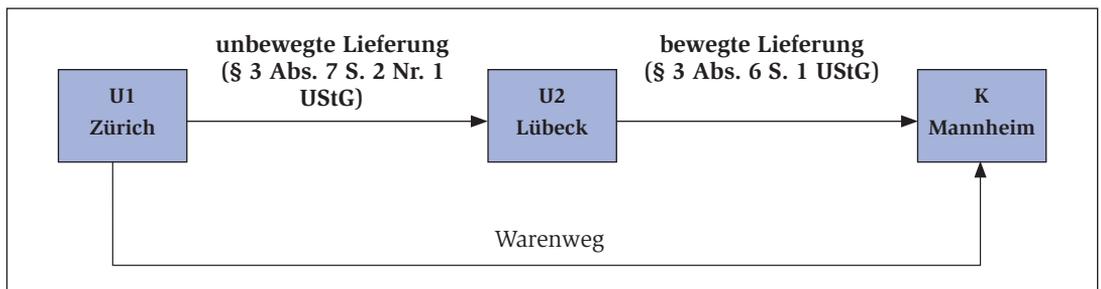
Wird der Gegenstand durch den letzten Abnehmer in der Reihe befördert oder die Versendung von ihm beauftragt, wird die Beförderung/Versendung der Lieferung an ihn zugeordnet, die letzte Lieferung in der Reihe ist hier also die bewegte Lieferung.

**Lösung 2:**

Wird im Ausgangsfall die Versendung von K beauftragt, wird die Warenbewegung seiner Lieferung, also der Lieferung U2 an ihn zugerechnet.

Die bewegte Lieferung U2 an K gilt damit gemäß § 3 Abs. 6 S. 1, 3 und 4 UStG am Beginn der Versendung in Zürich am 30.5 als ausgeführt und ist nicht steuerbar.

Die vorausgehende unbewegte Lieferung U1 an U2 gilt nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG ebenfalls am Beginn der Beförderung/Versendung am 30.5 in Zürich als ausgeführt und ist damit ebenfalls nicht steuerbar



**4.3.3 Ein mittlerer Unternehmer veranlasst die Beförderung oder Versendung**

Da bei einem mittleren Unternehmer in der Reihe nicht einfach festgestellt werden kann, ob er sie als Abnehmer der an ihn ausgeführten Lieferung oder als Lieferer der von ihm an seinen Abnehmer

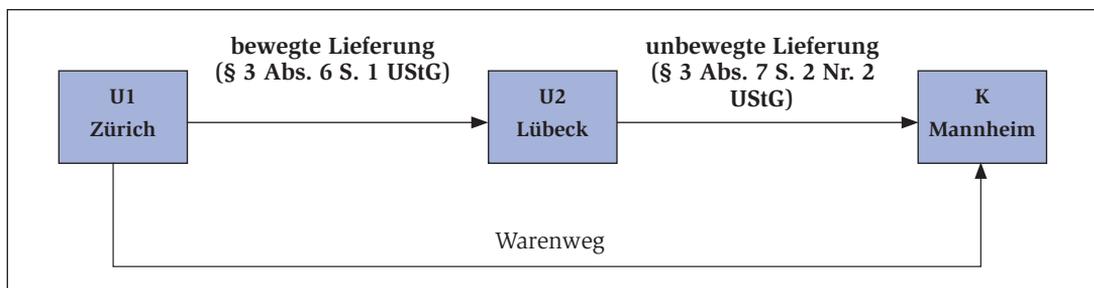
ausgeführten Lieferung befördert oder versendet, enthält § 3 Abs. 6 S. 6 UStG eine Regelung, wonach im Zweifel davon auszugehen ist, dass ein mittlerer Unternehmer die Ware als Abnehmer der an ihn ausgeführten Lieferung befördert/versendet, also die **Beförderung/Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen** ist.

### Lösung 3:

Wird im Ausgangsfall die Versendung von U2 beauftragt, ist gemäß § 3 Abs. 6 S. 6 UStG im Zweifel davon auszugehen, dass U2 die Versendung als Abnehmer der an ihn ausgeführten Lieferung veranlasst, die Warenbewegung wird also der Lieferung U1 an ihn zugerechnet.

Die bewegte Lieferung U1 an U2 gilt damit gemäß § 3 Abs. 6 S. 1, 3 und 4 UStG am Beginn der Versendung in Zürich am 30.5 als ausgeführt und ist nicht steuerbar.

Die nachfolgende unbewegte Lieferung U2 an K gilt nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG am Ende der Versendung am 1.6. in Mannheim als ausgeführt und ist damit steuerbar



Der Unternehmer kann aber anhand handelsüblicher Belege und Aufzeichnungen (z.B. Vertrag, Auftragsbestätigung, Rechnung) nachweisen, dass er die Beförderung oder Versendung nicht als Abnehmer der Vorlieferung, sondern in seiner Eigenschaft als Lieferer der von ihm ausgeführten Lieferung getätigt hat. Hierbei sind auch die von den Parteien vereinbarten handelsüblichen Lieferklauseln (z.B. Incoterms), die Gefahr und Kosten des Transports zwischen den Parteien regeln, zu berücksichtigen (vgl. hierzu im Einzelnen Abschn. 3.14 Abs. 10 UStAE).

## 4.4 Grenzüberschreitende Reihengeschäfte

Für grenzüberschreitende Lieferungen können besonderer Ortsvorschriften (§ 3 Abs. 8 und § 3c UStG) und Steuerbefreiungen (z.B. § 4 Nr. 1 UStG) eingreifen. Bei Reihengeschäften mit grenzüberschreitender Warenbewegung ist dabei zu beachten, dass diese speziellen Vorschriften nur für die Lieferung im Reihengeschäft eingreift, der die grenzüberschreitende Warenbewegung zuzuordnen ist, also für die bewegte Lieferung innerhalb des Reihengeschäfts (vgl. ausführlich Kap. XX. 2.1 und 8.).

## 5. Sicherungsübereignung

### 5.1 Begriff und Bedeutung

Bei einer sog. Sicherungsübereignung wird das Eigentum an einer beweglichen Sache zur Absicherung einer Forderung übertragen. Wirtschaftlich betrachtet hat hier die Eigentumsübertragung die gleiche Funktion wie ein Pfandrecht. Im Unterschied zur Verpfändung wird die Sache aber nicht an den neuen Eigentümer (**Sicherungsnehmer**) übergeben, sondern dem ehemaligen Eigentümer (**Sicherungsgeber**) wird gestattet, die Sache im Besitz zu behalten und weiterhin zu nutzen. Die Eigentumsübertragung erfolgt hier also nicht durch Übergabe der übertragenen Sache, sondern durch **Vereinbarung eines Besitzkonstituts, §§ 929 S. 1, 930 BGB**.

Der Sicherungsgeber überträgt bei der Sicherungsübereignung zwar das Eigentum, es wird jedoch in dem der Sicherungsübereignung zugrunde liegenden zivilrechtlichen Vertrag (Sicherungsvertrag) ver-

einbart, dass der Sicherungsnehmer von seiner Eigentümerstellung bis zum Eintritt des Sicherungsfalles (Nichtrückzahlung der besicherten Forderung) keinen Gebrauch machen darf. Tritt der Sicherungsfall nicht ein, geht das Eigentum wieder auf den Sicherungsgeber über. Der Sicherungsnehmer hat damit zwar zivilrechtliches Eigentum erlangt, kann über die Sache aber zunächst wirtschaftlich nicht verfügen. Der **Sicherungsgeber** hat hier vielmehr **weiterhin das wirtschaftliche Eigentum** und damit die Verfügungsmacht am Sicherungsgut inne (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Es liegt damit mit der Sicherungsübereignung selbst mangels Übertragung der Verfügungsmacht auch noch keine Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer vor (Abschn. 3.1 Abs. 3 S. 1 UStAE).

 **Merke!**

Für die Sicherungsübereignung selbst gilt also:

- Die **Sicherungsübereignung** selbst ist noch **keine Lieferung**.
- Die **Rückübertragung** nach Forderungstilgung ist ebenfalls **keine Lieferung**.

## 5.2 Doppelumsatz bei Verwertung durch den Sicherungsnehmer

Erst bei **Eintritt des Sicherungsfalles** erlangt der Sicherungsnehmer das Recht, über die Sache zu verfügen und sie zu verwerten. Die Veräußerung **durch den Sicherungsnehmer** führt dann bei einer Verwertung außerhalb eines Insolvenzverfahrens zu einem **Doppelumsatz**, nämlich zu einer Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber im Rahmen des Verkaufs und nunmehr auch zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer durch Erstarren der ursprünglichen Sicherungsübereignung zu einer Lieferung (Abschn. 1.2 Abs. 1 S. 1 und 2 UStAE).

 **Merke!**

Doppelumsatz bei der Verwertung durch den Sicherungsnehmer:

- Lieferung **Sicherungsnehmers an Erwerber** durch Verkauf.
- Lieferung **Sicherungsgeber an Sicherungsnehmer** durch Erstarren der ursprünglichen Sicherungsübereignung zur Lieferung.

**Beispiel:**

Unternehmer U (Berlin) hat am 1.7.2009 der Bank B (Mainz) als Sicherheit für ein Darlehen das Eigentum an einer Maschine nach §§ 929 S. 1, 930 BGB übertragen. Als U das Darlehen nicht zurückzahlen kann, macht die Bank von ihrem Verwertungsrecht Gebrauch und veräußert die Maschine am 2.1.2010 an E, indem sie E ihren Herausgabeanspruch gegenüber U abtritt.

**Lösung:**

Mit der Sicherungsübereignung am 1.7.2009 ist B zwar zivilrechtlich Eigentümer geworden, es liegt jedoch noch keine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG von U an B vor, da U noch wirtschaftlicher Eigentümer der Maschine geblieben ist, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Mit der Veräußerung am 2.1.2010 kommt es dann zu einem Doppelumsatz.

Mit dem Verkauf durch B liegt eine **Lieferung B an E** vor, indem B dem E nach §§ 929 S. 1, 931 BGB das Eigentum und damit die Verfügungsmacht verschafft. Der Ort dieser unbewegten Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG in Berlin, da sich die Maschine zu diesem Zeitpunkt dort befindet.

Gleichzeitig liegt eine **Lieferung U an B** vor, da durch Eintritt des Sicherungsfalles die Sicherungsübereignung zur Lieferung erstarren. Der Ort dieser unbewegten Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG ebenfalls in Berlin.

Kein Doppelumsatz liegt bei einer Verwertung des **Sicherungsguts im Insolvenzverfahren durch den Insolvenzverwalter** vor. Nach § 161 Abs. 1 InsO steht das Recht zur Verwertung im Insolvenzverfahren

## Vorwort zur 2. Auflage

Selbstverständlich gehört das Umsatzsteuerrecht zum unverzichtbaren Bestandteil einer Ausbildung in den Steuerberufen, sei es beim Studium von Finanzbeamten/-innen, oder auf der Beraterseite. Immerhin gehört die Umsatzsteuer zu den aufkommenstärksten Steuerarten. Dass die Praxis vermehrt mit schwierigen umsatzsteuerlichen Sachverhalten konfrontiert wird, liegt an der Internationalisierung der Geschäftsbeziehungen der Mandantschaft. Dabei macht ein Phänomen des Steuerrechts auch vor der Umsatzsteuer nicht Halt: Regelungen, die dem Anwender gerade vertraut waren, werden immer schneller geändert. Im Jahr 2013 wurden vor allem die Regelungen zur Rechnungstellung an europäische Vorgaben angepasst. Und wie erwartet erweitert sich auch der Anwendungsbereich, in dem sich die Steuerschuld umkehrt. Gerade dieser Mechanismus entwickelt sich zu einem zentralen Besteuerungsmodell. Hinzu kommen Entwicklungen aus nationaler Rechtsprechung, vor allem aber auch durch den EuGH. Der Umgang mit der Umsatzsteuer ist insoweit ein Muss und sollte vernünftigerweise durch ein aktuelles Lehrbuch begleitet werden.

Der Umgang mit der Umsatzsteuer fällt umso leichter, je mehr es gelingt, deren besonderen Reiz zu erfahren. Tatsächlich handelt es sich um das fortschrittlichste Steuerrecht, bedenkt man die europaweite Harmonisierung. Wer die deutsche Rechtslage kennt, kann weitgehend auf das Umsatzsteuerrecht der europäischen Nachbarländer schließen. Einen zweiten Reiz leitet das Recht daraus ab, dass es weniger der Realität folgt, als bestimmten – eher abstrakten – Besteuerungsprinzipien. Diese sind maßgebend dafür, ob ein Umsatz im Ursprungsland besteuert oder im Bestimmungsland erfasst wird. Solche Ausgangsüberlegungen wirken sich umgehend auf Fragen der Erstellung einer Rechnung oder der Verbuchung von Vorsteuern aus, also auf Fragen, die in der Praxis, aber auch in der Klausur von großer Bedeutung sind. Am ehesten schlägt man die Brücke zum Umgang mit der Umsatzsteuer aber wohl mit dem Hinweis, dass die Lösung umsatzsteuerlicher Sachverhalte einer klaren Struktur folgt: Diese Struktur lässt sich schon für Anfänger leicht erkennen; die aufeinanderfolgenden Problemstellungen sind logisch geordnet, ihre Lösung lässt sich fortlaufend aus dem Gesetz nachvollziehen.

Die Vermittlung dieser Struktur liegt den Autoren dieses Lehrbuches besonders am Herzen. Wer die Grundprinzipien des Umsatzsteuerrechts kennt, kann auch schwierige Rechtsfragen angehen. Eine Vielzahl von Beispielen hilft dem Leser, sich nach und nach die Zusammenhänge zu erschließen. Anspruchsvolle Fälle verdeutlichen, auf welchem Niveau dann Klausuren beim Studium bzw. in der Steuerberaterprüfung zu erwarten sind. Nicht selten sind solche Fälle einer aus der Praxis bekannt gewordenen Konstellation, zurückliegenden Klausuren aus Studium und Steuerberaterprüfung oder einer Entscheidung von BFH oder EuGH nachempfunden.

Dieses Konzept und die Aktualität des Lehrbuches werden dem aufmerksamen Leser sicherlich helfen, das häufig bemühte Motto „Umsatzsteuer ist Frust“ zur Erfolgsgeschichte „Umsatzsteuer mit Lust“ zu verwandeln.

Die 2. Auflage wurde komplett überarbeitet und inhaltlich erweitert.

**Mannheim/Walddorfhäslach**

**Die Autoren**