

---

## Praxisforum Umsatzsteuer\*

Andreas Köster-Böckenförde\*\*

---

### Umsatzsteuerliche Folgen im Zusammenhang mit der Nutzung von Logistikzentren

*Logistikzentren haben im Zusammenhang mit der Belieferung von Industrie- und Handelskunden zunehmend Bedeutung gewonnen. Waren werden zur Verminderung der Lagerkosten schnellstmöglich umgeschlagen. Dabei greifen verschiedene Prozesse ineinander, die es den Beteiligten, den Absendern, den Beförderungsunternehmen und den Empfängern erlauben, den Warenfluss effizient zu planen und zu kontrollieren.*

#### I. Gegenstand der Untersuchung

Gegenstand der folgenden Überlegung sind Strukturen, bei denen Handelsunternehmen Waren von verschiedenen europäischen Zulieferern erhalten. Diese Waren werden bei einem Logistikzentrum angeliefert. Von dort werden die Waren oft innerhalb von Stunden oder wenigen Tagen zu neuen Transporten zusammengestellt und an die jeweiligen Kunden des Handelsunternehmens ausgeliefert. Teilweise bedienen sich Handelsunternehmen externer Dienstleister, die die gesamten Transporte und den Warenumschlag im Logistikzentrum abwickeln. In solchen Fällen sind die Abläufe weitgehend vorausgeplant, auch wenn bezogen auf den umsatzsteuerlichen Leistungsgegenstand die Abläufe erst später konkretisiert werden.

Die Bestimmung des Orts der Leistung hat für das Handelsunternehmen wesentliche Konsequenzen, weil es unter Umständen in verschiedenen europäischen Staaten umsatzsteuerliche Erklärungsspflichten erfüllen muss. Dementsprechend muss auch die Do-

*insbesondere bei Handelsunternehmen mit europäischem Ein- und Verkauf stellen sich im Zusammenhang mit dem Betrieb solcher Logistikzentren umsatzsteuerliche Fragen, die noch nicht geklärt sind. Anlass zu den folgenden Überlegungen gibt die jüngere Rechtsprechung des BFH zum Ort der Lieferung bei einer Versandungslieferung.*

kumentation den jeweiligen Anforderungen entsprechen, um umsatzsteuerliche Belastungen zu vermeiden.

#### II. Leistungsort

Der Ort der Lieferung des Handelsunternehmens an seine Kunden kann der Ort des Logistikzentrums sein. Dies ist dann der Fall, wenn dort die Versendung an den Kunden beginnt (§3 Abs.6 Satz 1 UStG). Allerdings kommt auch in Betracht, dass sich der Ort der Lieferung des Handelsunternehmens am Ort des Zulieferers befindet, weil die Warenbewegung von dort aus schon routinemäßig vorausgeplant ist und damit dem Warenumschlag im Logistikzentrum keine eigenständige Bedeutung zukommen könnte. Unter Umständen kann auch ein Reihengeschäft bei diesen Strukturen vorliegen, wenn die Waren zwar im Logistikzentrum umgeschlagen werden, aber den Tätigkeiten im Logistikzentrum keine eigenständige Bedeutung zukommt. In diesem Fall würden die Waren direkt vom Zulieferer an den Endkunden gelangen.

---

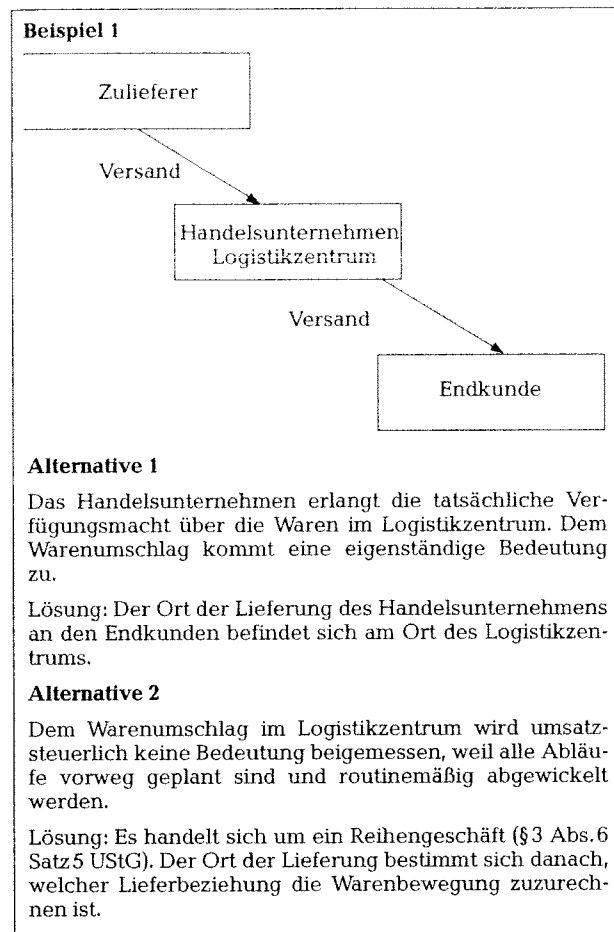
\* An dieser Stelle werden Beiträge aus der Umsatzsteuerpraxis, insbesondere der Beratungspraxis, veröffentlicht, die vom UmsatzsteuerForum - Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V. veranlasst sind, die jedoch nicht in jedem Fall die Meinung dieser Vereinigung wiedergeben. Zuständig für die Pra-

xisbeiträge ist im Auftrag der Vereinigung Prof. Dr. Hermann-Josef Tehler, Burloer Weg 95, 46397 Bocholt.

\*\* Rechtsanwalt und Steuerberater Andreas Köster-Böckenförde ist Partner bei JONES DAY, Rechtsanwälte, Frankfurt.

## Umsatzsteuerliche Folgen im Zusammenhang mit der Nutzung von Logistikzentren

Das folgende Beispiel verdeutlicht dies:



### III. BFH-Rechtsprechung

Der BFH hat im Urteil vom 30.7.2008<sup>1</sup> festgestellt, dass die Beförderung oder der Versand an den Abnehmer dann beginnt, wenn der Abnehmer schon aus den Umständen erkennbar ist. Der Abnehmer muss sich für den Frachtführer nicht als Empfänger aus den Frachtpapieren ergeben. Dabei lässt der BFH offen – weil es in dem entschiedenen Fall nicht relevant war –, was unter „an den Abnehmer“ i.S.d. 3 § Abs. 6 Satz 1 UStG zu verstehen ist. *Slapio/Wiedeking*<sup>2</sup> weisen in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hin, dass dies einerseits in dem Sinne verstanden werden kann, dass der „Abnehmer“ nur dann feststeht, wenn der Lieferer vor Beginn des Transports die rechtliche Lieferverpflichtung eingegangen ist. Andererseits kann der „Abnehmer“ auch faktisch zu verstehen sein in dem Sinne, dass auch potenzielle Abnehmer als Abnehmer gelten, wenn faktisch kein anderer Abnehmer in Betracht kommen kann. Letzteres kann der Fall sein, wenn die Ware in der jeweiligen Auf-

machung nur für einen bestimmten Kunden hergestellt wird oder in ein Konsignationslager geliefert wird, aus dem nur ein Kunde Ware entnehmen darf.

Meiner Meinung nach ist die Gesetzesformulierung „an den Abnehmer“ im ersteren Sinne zu verstehen. „An den Abnehmer“ bedeutet, dass der Abnehmer bei Beginn der Versendung oder Beförderung feststeht. Dem BFH-Urteil vom 6.12.2007<sup>3</sup> kann in einem Fall beim Kauf auf Probe Entsprechendes entnommen werden. In dem Fall hatte ein Unternehmen vom Ausland aus Waren an inländische potenzielle Kunden geschickt, die die Ware nach Erhalt billigen und behalten oder zurückschicken konnten. Der BFH hat in diesem Fall den Ort der Lieferung als im Inland belegen angesehen, weil die Warenbewegung zu einem Umsatzgeschäft i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG führen muss. An einem Umsatzgeschäft fehlt es, wenn die Leistung noch von weiteren Umständen abhängt, wie z.B. der Billigung durch den Empfänger.<sup>4</sup> Dies bedeutet, dass der Abnehmer bei Beginn der Warenbewegung nicht feststand. Da an den Abnehmer nur versendet oder befördert werden kann, wenn dieser feststeht, ist davon auszugehen, dass die Formulierung „an den Abnehmer“ im rechtlichen Sinne zu verstehen ist.

Dieses „nicht Feststehen“ kann nur in diesem Sinne zu verstehen sein, weil faktisch die Abnehmer durch den Versand an sie feststanden. Abnehmer konnten bei Beginn der Versendung nur die Personen sein, an die die Waren versandt worden waren. Es fehlte aber bei Beginn der Warenbewegung noch an der rechtlichen Bindung des Abnehmers. Auch das Sächsische Finanzgericht hat im Urteil vom 25.2.2009<sup>5</sup> im zweiten Leitsatz dargelegt, dass es für den Begriff des Abnehmers auf die zugrunde liegenden zivilrechtlichen Vereinbarungen ankommt.

Nach Auffassung des BFH<sup>6</sup> hat der Zurückbehalt der Ware bis zur Bezahlung keine eigenständige Bedeutung, wenn es sich nur um ein Sicherungsinstrument handelt und im Rahmen des normalen Ablaufs mit der Zahlung zu rechnen ist. Allerdings fehlt die Abgrenzung zur Frage, welches die Umstände sein können, die im Sinne der „Kauf-auf-Probe“-Entscheidung<sup>7</sup> des BFH die Warenbewegung noch nicht zu einer Lieferung machen. Dies war in dem Streitfall auch nicht relevant, da der Lieferer in Ausführung eines Umsatzes die Warenbewegung veranlasst hatte, nur die tatsächliche Verschaffung der Verfügungsmacht wurde durch das Sicherungsinstrument hinausgeschoben.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob sich diese Kriterien auch auf die Geschehensabläufe in Logistikzentren übertragen lassen. In diesen Fällen steht zwar nicht der Sicherungsgedanke im Vordergrund, aber auch hier sind die normalen Geschehensabläufe vorausgeplant. Dies gilt insbesondere, wenn

1 BFH, Urt. v. 30.7.2008 – XI R 67/07, BStBl. II 2009, 522 = UR 2008, 847.  
2 *Slapio/Wiedeking*, Inngemeinschaftliche Lieferung nach Deutschland über inländische Lagerstrukturen, BB 2009, 1724.  
3 BFH, Urt. v. 6.12.2007 – V R 24/05, BFHE 219, 476 = BStBl. II 2009, 490 = UR 2008, 334.

4 *Sölch/Ringleb*, UStG, § 3 UStG Rz. 460.

5 FG Sachs., Urt. v. 25.2.2009 – 2 K 484/07, EFG 2009, 1418.

6 BFH, Urt. v. 30.7.2008 – XI R 67/07, BStBl. II 2009, 522 = UR 2008, 847.

7 BFH, Urt. v. 6.12.2007 – V R 24/05, BFHE 219, 476 = BStBl. II 2009, 490 = UR 2008, 334.

## Umsatzsteuerliche Folgen im Zusammenhang mit der Nutzung von Logistikzentren

der Zulieferer die Waren in der Aufmachung für den Endkunden hergestellt und nach Möglichkeit „just in time“ von dazwischengeschalteten Handelsunternehmen dem Endkunden zur Verfügung gestellt wird. Mitunter wird die Ware auch auf Beschädigung überprüft, bevor sie weitertransportiert wird. Natürlich hat das Handelsunternehmen im Logistikzentrum die Möglichkeit, die Waren umzukartieren oder den Weitertransport zu stoppen. Nach Auffassung des BFH sind dies allerdings theoretische Möglichkeiten, die unter Umständen umsatzsteuerlich unbeachtlich sind.

### IV. Gebrochene Transporte

In diesem Zusammenhang sind auch Fragen sogenannter „gebrochener Transporte“ relevant. Gebrochene Transporte sollen immer dann vorliegen, wenn vom Beginn bis zum Ende der Beförderung oder Versendung mehrere Beteiligte eingeschaltet sind.<sup>8</sup> Eine gebrochene Beförderung liegt z.B. dann vor, wenn erst der Lieferer den Leistungsgegenstand befördert oder versendet und dann an den Abnehmer übergibt, der den Transport zu Ende führt. Entsprechendes gilt bei eingeschalteten Dritten, z.B. Beförderungsunternehmen.

#### Beispiel 2

Der Lieferer L ist zur Lieferung an den Abnehmer A verpflichtet. Er lässt die Waren in ein Lager transportieren. Dort übernimmt ein von A beauftragter Frachtführer diese und transportiert sie zum Bestimmungsort.

Die Finanzverwaltung hat in Abschn. 3.12 Abs. 3 USt-AE zum Ausdruck gebracht, dass die Warenbewegung an den Abnehmer dort beginnt, wo der Leistungsgegenstand an den ersten Beauftragten übergeben wird. Dabei muss der Lieferer alles Erforderliche getan haben, um den Gegenstand an den schon feststehenden Abnehmer gelangen zu lassen. Der Begriff „feststehend“ ist nicht näher erläutert.

Praktische Relevanz hat der Ort der Lieferung bei gebrochenen Transporten dann, wenn diese grenzüberschreitend erfolgen.

Dem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 2.12.1982<sup>9</sup> lag der Fall zugrunde, dass in einer Kette mehrerer Lieferer in einer Fallvariante der erste Lieferer alle einzelnen Beförderungsstrecken bis zum Endabnehmer in Auftrag gegeben hatte. In einer zweiten Fallvariante hatte der erste Lieferer nur die Beförderung für eine Teilstrecke beauftragt, aber ein weiterer Lieferer in der Kette das letzte Teilstück. In der ersten Fallvariante lag ein gebrochenes Reihengeschäft vor, weil alle Versendungen dem ersten Lie-

ferer zuzurechnen und damit die Waren vom ersten Lieferer direkt zum Endabnehmer gelangt waren. In der zweiten Fallvariante lag nach Ansicht des Gerichts kein Reihengeschäft vor, weil durch die Auftragserteilung an einen anderen Frachtführer durch einen weiteren Lieferer in der Kette die Waren nicht mehr vom Erstlieferer direkt an den Endabnehmer gelangt waren. Hierbei hält es das FG Baden-Württemberg auch für unschädlich, wenn der Beförderungsauftrag für das zweite Teilstück schon vor der Übergabe der Waren an den ersten Frachtführer erfolgt ist.

### V. Konsignationslager

Unter einem Konsignationslager versteht man ein Lager, in dem ein Warenbestand aufbewahrt wird, der einem Lieferer gehört, aber einem Abnehmer erlaubt ist, einzelne Gegenstände zu entnehmen. Die rechtlichen Konstruktionen, die einem Konsignationslager und den Beziehungen zwischen Lieferer und Abnehmer, erforderlichenfalls auch einem Dritten, der das Lager verwaltet und bewirtschaftet, zugrunde liegen, sind unterschiedlich.<sup>10</sup>

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Warenbewegungen in ein Konsignationslager und die Behandlung der Warenentnahmen ist durch das BFH-Urteil vom 30.7.2008<sup>11</sup> zweifelhaft geworden und Gegenstand von Diskussionen in der Fachliteratur<sup>12</sup>. Diskutiert wurde u.a. die Frage, ob die Warenbewegung des Lieferers in ein Konsignationslager schon als Lieferung an den Abnehmer zu werten ist, weil der Abnehmer mindestens faktisch feststeht.

Soweit erkennbar, hat sich bislang nur die OFD Frankfurt<sup>13</sup> seitens der Finanzverwaltung hierzu geäußert. Sie hält die Entscheidung des BFH vom 30.7.2008 für Warenbewegungen in ein Konsignationslager nicht für einschlägig. Zur Begründung wird angeführt, dass der Abnehmer in diesen Fällen noch nicht feststeht. Aus dieser Begründung ist zu entnehmen, dass „feststehen“ im rechtlichen Sinne zu verstehen ist, also die Warenbewegung wie in der „Kauf-auf-Probe-Entscheidung“ des BFH in Ausführung einer Lieferung erfolgen muss. Auf das faktische „Feststehen“ des Abnehmers kommt es somit nicht an. Dem ist zu folgen, die im BB-Kommentar<sup>14</sup> zuvor geäußerte Meinung zu Konsignationslagerfällen wird nicht mehr aufrechterhalten.

### VI. Logistikzentrum

Logistikzentren sind in zweierlei Hinsicht den vorgenannten Konsignationslagern vergleichbar. Auch in diese wird Ware gebracht, die dort nur kurzfristig

8 Lippross, Umsatzsteuer, 22. Aufl., Achim 2008, S. 172; Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 3240 - gebrochene Reihenversendung.

9 FG BW, Urt. v. 2.12.1982 - III 424/79, UR 1983, 73 = EFG 1983, 378.

10 Siehe auch Slapio/Wiedeking, Innergemeinschaftliche Lieferung nach Deutschland über inländische Lagerstrukturen, BB 2009, 1724.

11 BFH, Urt. v. 30.7.2008 - XI R 67/07, BStBl. II 2009, 522 = UR 2008, 847.

12 Böttner, Konsignationslager auf dem Prüfstand, DStR 2008, 624; Köster-Böckenförde, Ort der Lieferung bei innergemeinschaftlicher Versendung, BB 2009, 649 - Kommentar.

13 OFD Frankfurt a.M., Vfg. v. 17.3.2010 - S 7100a A - 4 - St 110, UR 2010, 709.

14 Köster-Böckenförde, Ort der Lieferung bei innergemeinschaftlicher Versendung, BB 2009, 649 - Kommentar.

## Umsatzsteuerliche Folgen im Zusammenhang mit der Nutzung von Logistikzentren

verbleibt. Auch bei Logistikzentren sind die Grundsätze bei gebrochenen Transporten anwendbar, weil die Warenbewegung rein physisch unterbrochen wird. Wie bei Konsignationslagern steht der Abnehmer (Endkunde) faktisch fest, weil andernfalls ein schneller Umschlag und Weitertransport nicht gewährleistet ist. Ob der Endkunde rechtlich feststeht, hängt allerdings von den individuellen Gegebenheiten und der Organisation der Verfahrensweise im Einzelfall ab.

### VII. Beispiele

Die Anwendung der vorgenannten BFH-Entscheidungen soll im Folgenden anhand von Beispielen diskutiert werden.

#### Beispiel 3

Das Handelsunternehmen lässt Waren bei einem in Frankreich ansässigen Zulieferer abholen und in das inländische Distributionszentrum bringen. Dort ist die Ankunft der Waren schon angekündigt und setzt die weitere Transportplanung zum Endkunden in Gang. Nachdem die Waren im Logistikzentrum angekommen sind, werden diese innerhalb kurzer Zeit zusammen mit anderen Waren neu verladen und zum inländischen Endkunden transportiert.

Das Handelsunternehmen hat den Transport vorausgeplant und organisiert. Damit handelt es sich um ein Reihengeschäft, weil die Waren direkt vom Zulieferer zum Endkunden gelangen. Beide Transporte sind von einem Lieferer in der Kette beauftragt und diesem daher zuzurechnen.<sup>15</sup> Der Abnehmer stand bei Beginn der Warenbewegung fest. Das Umladen im Distributionszentrum hat in diesem Fall keine Bedeutung, weil es im Herrschaftsbereich des Handelsunternehmens erfolgt. Der mögliche, denkbare Stop des Weitertransports wäre dann unbeachtlich, wenn sich das Handelsunternehmen schon bei Abholung beim Zulieferer zur Lieferung an den Endkunden verpflichtet hätte, weil dann das Abholen schon als Teil der Lieferung an den Abnehmer (sprich Endkunde) anzusehen wäre.

Für den französischen Zulieferer ist der Ort der Lieferung in Frankreich unabhängig davon, ob das Handelsunternehmen von § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG Gebrauch macht und nachweist, dass es als Lieferer die Warenbewegung durchgeführt hat (entweder § 3 Abs. 6 Satz 1 oder § 3 Abs. 7 Nr. 1 UStG).

Für das Handelsunternehmen hängt der Ort der Lieferung an den Endkunden davon ab, ob es von § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG Gebrauch macht. Entweder liegt der Ort der Lieferung in Frankreich (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) oder im Inland (§ 3 Abs. 7 Nr. 2 UStG).

Da nach der EMAG-Entscheidung des EuGH<sup>16</sup> die Zurechnungsregeln des § 3 Abs. 6 Sätze 5 und 6 UStG auch auf die Warenströme bei innergemeinschaftlichen Lieferungen anzuwenden sind, würde nur der

Zulieferer eine innergemeinschaftliche Lieferung im anderen Mitgliedstaat ausführen, das Handelsunternehmen dagegen einen innergemeinschaftlichen Erwerb und eine Lieferung im Inland ausführen.

#### Beispiel 4

Der französische Zulieferer veranlasst den Transport zum Logistikzentrum des Handelsunternehmens im Inland. Im Übrigen wie Beispiel 3.

Ein Reihengeschäft liegt hier nicht vor, weil der Zulieferer die Waren erst an das Handelsunternehmen versendet und die Waren daher nicht direkt zum Endabnehmer gelangen. Erst im Distributionszentrum erlangt das Handelsunternehmen die tatsächliche Verfügungsmacht. Anders als in Beispiel 3 kann das Handelsunternehmen die Lieferung daher als Lieferer erst ab dem Distributionszentrum durchführen. Der Ort der Lieferung ergibt sich daher aus § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG und entspricht dem Ort des Distributionszentrums. Entsprechend der Entscheidung des FG Baden-Württemberg<sup>17</sup> ist der Zeitpunkt der Beauftragung des Frachtführers für den Transport vom Distributionszentrum zum Endabnehmer unbeachtlich. Daher ändert sich das Ergebnis nicht, wenn ein Rahmenvertrag zwischen Handelsunternehmen und Frachtführer besteht, sämtliche eintreffende Ware, wenn sie unbeschädigt ist, zu übernehmen und zum Endabnehmer zu bringen.

Der französische Zulieferer bewirkt eine innergemeinschaftliche Lieferung in Frankreich.

Unerheblich ist in diesem Beispiel, dass die Transporte durch organisatorische Maßnahmen zeitlich aufeinander abgestimmt sind. Erst bei Beginn der Warenbewegung im Distributionszentrum werden die Waren an den Abnehmer in Erfüllung eines Leistungsaustauschs befördert oder versendet. Der Warentransport des Zulieferers an das Handelsunternehmen ist diesen nicht zuzurechnen, selbst wenn der Zulieferer Kenntnis davon hat, wer der Endkunde ist. Die Warenbewegung des Zulieferers erfolgt ausschließlich in Erfüllung des Leistungsaustauschs mit dem Handelsunternehmen.

#### Beispiel 5

Wie Beispiel 3, aber das Handelsunternehmen verschickt die Lieferbestätigung an den Endkunden erst, nachdem die Waren im Distributionszentrum eingetroffen sind.

Auch in diesem Beispiel liegt meines Erachtens ein Reihengeschäft vor. Zwar wird die Lieferbestätigung an den Endkunden erst verschickt, wenn die Ware im Distributionszentrum angelangt ist. Dies könnte zwar so zu werten sein, dass die Warenbewegung bei dem Zulieferer an den Endabnehmer noch nicht begonnen hat, weil der Endabnehmer des Handelsunternehmens im rechtlichen Sinne ohne diese Lieferbestäti-

<sup>15</sup> Siehe FG BW, Urt. v. 2.12.1982 - III 424/79, UR 1983, 73 = EFG 1983, 378.

<sup>16</sup> EuGH, Urt. v. 6.4.2006 - Rs. C-245/04 - EMAG Handel Eder OHG, EuGHE 2006, I-3227 = UR 2006, 342.

<sup>17</sup> FG BW, Urt. v. 2.12.1982 - III 424/79, UR 1983, 73 = EFG 1983, 378.

## Umsatzsteuerliche Folgen im Zusammenhang mit der Nutzung von Logistikzentren

gung noch nicht feststeht. Dies scheint allerdings ein umsatzsteuerlich zu formales Argument, weil das Handelsunternehmen natürlich die Waren aufgrund einer Bestellung des Endabnehmers selbst beschafft hat und mit der Abholung selbst die eigene Lieferung in Gang setzen will.

### Beispiel 6

Der französische Zulieferer veranlasst den Transport zum inländischen Logistikzentrum. Als Teil der Lieferkonditionen erhält er die Transportkosten vom Handelsunternehmen erstattet. Im Übrigen wie Beispiel 5.

Die Lösung entspricht der des Beispiels 4. Die Vergütung oder die Erstattung der Transportkosten ändert daran nichts. Das Umsatzsteuerrecht stellt darauf ab, wer die Warenbewegung durchführt oder veranlasst. Dies ist derjenige, der den Frachtführer beauftragt und an den der Frachtführer seine Beförderungsleistung erbringt. Ob die Beförderungskosten als Nebenkosten an den Kunden weiterbelastet werden, ist nicht relevant, weil das Umsatzsteuerrecht eben nicht auf die wirtschaftliche Belastung abstellt. Wird die Ware vom Lieferer gegen Kostenerstattung selbst befördert, wäre zu prüfen, ob die Beförderung

gegen Kostenerstattung nicht tatsächlich eine Versendung durch den Abnehmer darstellt. Dies dürfte allerdings nur in seltenen Fällen so sein, wenn die Lieferung klar und eindeutig von einer zusätzlichen Beförderungsleistung abgrenzbar ist und somit zwei besonders zu beurteilende Leistungen vorliegen.

### VIII. Zusammenfassung

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass die umsatzsteuerlichen Konsequenzen erheblich sind, wenn Transporte über Zwischenlager abgewickelt werden. Es stellen sich für die Beteiligten erhebliche Fragen zu den steuerlichen Erklärungspflichten, neben den auch wichtigen finanziellen Folgen. In den dargestellten Beispielen ist nur ein EU-Zulieferer angeführt, in der Praxis handelt es sich aber vielfach um viele Zulieferer aus mehreren EU-Staaten. Damit fallen erhebliche Steuerverwaltungsarbeiten an.

Die Ausführungen zeigen aber auch, dass sich über die Auftragserteilung an die Frachtführer Ergebnisse erzielen lassen, die die steuerlichen Erklärungspflichten in verschiedenen Ländern reduzieren und damit die administrativen Vorgänge vereinfachen.

## Rechtsprechung

### Ort der sonstigen Leistung

**Bestimmung des Ortes der von einem Ingenieur durchgeführten Forschungs- und Entwicklungsarbeiten zugunsten eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Leistungsempfängers**

6. EG-Richtlinie Art. 9 Abs. 2 Buchst. c und e

**Dienstleistungen, die darin bestehen, Forschungs- und Entwicklungsarbeiten im Umwelt- und Technologiebereich auszuführen, und die von in einem Mitgliedstaat ansässigen Ingenieuren im Auftrag und zugunsten eines Dienstleistungsempfängers erbracht werden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, sind als „Leistungen von Ingenieuren“ i.S.v. Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG einzustufen.**

EuGH, Urt. v. 7.10.2010 – Rs. C-222/09 – Kronospan Mielec sp. z o.o.

### Sachverhalt

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. c und e der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG (ABl. EG Nr. L 145/1977, 1).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Kronospan Mielec sp. z o.o. (im Folgenden: Kronospan) und dem Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (Direktor der Finanzkammer Rzeszów) wegen der Bestimmung des Ortes, an dem Dienstleistungen als erbracht gelten, für die Zwecke der Mehrwertsteuererhebung.

### Rechtlicher Rahmen

#### 6. EG-Richtlinie

3 Der Erwägungsgrund 7 der 6. EG-Richtlinie lautet:

„Die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes hat insbesondere hinsichtlich der Lieferung eines Gegenstandes mit Montage und der Dienstleistung zu Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten geführt. Wenn auch als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Ort gelten muss, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner beruflichen Tätigkeit hat, so sollte doch insbesondere für bestimmte zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen, deren Kosten in den Preis der Waren eingehen, als Ort der Dienstleistung das Land des Dienstleistungsempfängers gelten.“

4 Art. 9 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie bestimmt:

„Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.“

5 In Art. 9 Abs. 2 Buchst. c und e der 6. EG-Richtlinie heißt es:

„Es gilt jedoch

...

c) als Ort der folgenden Dienstleistungen der Ort, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden:

- Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Tätigkeiten,