TREUCONDA
Treuhand- und Wirtschaftsberatungsgesellschaft
mbH Steuerberatungsgesellschaft
&
MAYRHOFER-GRIMM
vereidigter Buchprüfer
Steuerberater

REIHENGESCHÄFTE IN DER UMSATZSTEUER

MERKBLATT NR. 1735.3 | 02 | 2026

INHALT

1. Einleitung
2. Bedeutung des Reihengeschäfts für die Umsatzsteuer
3. Grundlagen des Reihengeschäfts
   3.1 Begriffe bei einem Reihengeschäft
   3.2 Lieferungen im Reihengeschäft
   3.3 Zuordnung der Warenbewegung zu einer Lieferung
4. Reihengeschäft in der Praxis
   4.1 Reihengeschäft im Inland
   4.2 EU-grenzüberschreitendes Reihengeschäft
      4.2.1 Beförderung oder Versendung durch den ersten Unternehmer
      4.2.2 Beförderung oder Versendung durch den letzten Abnehmer
      4.2.3 Beförderung oder Versendung durch einen mittleren Unternehmer
   4.3 Drittlandsgrenzüberschreitendes Reihengeschäft
   4.4 Reihengeschäft im Ausland
5. Aufzeichnungs- und Meldepflichten; Rechnungsausstellung
6. Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft
   6.1 Grundlagen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts
   6.2 Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts
   6.3 Rechtsfolgen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts
7. Lieferung über eine elektronische Schnittstelle

1. EINLEITUNG

Schließen mehrere Unternehmer über einen Gegenstand Liefergeschäfte ab und wird der Gegenstand nicht in der „Reihe" der einzelnen Unternehmer transportiert, sondern unmittelbar vom ersten Unternehmer zu dem letzten Abnehmer, ergeben sich für die zutreffende umsatzsteuerrechtliche Behandlung sowohl Fragen für die Steuerbarkeit aber auch für die Steuerpflicht der einzelnen Umsätze. In der Europäischen Union sind die Rechtsgrundsätze harmonisiert worden, sodass zumindest die systematische Lösung im Binnenmarkt vereinfacht wurde. Die Finanzverwaltung hat die Grundsätze in den UStAE[1] aufgenommen.

Neben den Grundsätzen des Reihengeschäfts, die sich sowohl bei den grenzüberschreitenden Reihengeschäften im Binnenmarkt als auch im Drittlandsverkehr auswirken, sind auch Besonderheiten bei den sog. innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften sowie auch „fiktive" Reihengeschäfte bei Unterstützung der Lieferung über eine elektronische Schnittstelle zu beachten.

2. BEDEUTUNG DES REIHENGESCHÄFTS FÜR DIE UMSATZSTEUER

Reihengeschäfte sind in der Praxis **häufig vorkommende Lieferketten**, da sie einen logistisch einfachen Ablauf ermöglichen. Da die umsatzsteuerliche Beurteilung dem tatsächlichen Ablauf folgt, müssen die Informationen über den Ablauf der tatsächlichen Warenbewegung zur Festlegung des umsatzsteuerlichen Ergebnisses bekannt sein.

HINWEIS Der Umsatzsteuer unterliegt das vom Unternehmer ausgeführte Rechtsgeschäft. Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Rechtsgeschäfts (= Lieferung) erfolgt aber anhand der körperlichen Warenbewegung. Nur daran kann festgemacht werden, ob der Ort der Lieferung im Inland ist und ob es evtl. zu einer Steuerbefreiung als Ausfuhrlieferung oder innergemeinschaftlichen Lieferung kommen kann.

Fehler bei der Beurteilung eines Reihengeschäfts können zu **erheblichen Steuernachforderungen**, zum Verlust des Vorsteuerabzugs aber auch bis zu einem Strafvorwurf führen.

HINWEIS Eine typische Fehlerquelle im Zusammenhang mit Reihengeschäften ist, dass sie überhaupt nicht als solche erkannt werden. Eine Beurteilung eines Sachverhalts allein aufgrund einer vorgelegten Rechnung kann bei der Identifizierung eines Reihengeschäfts nicht helfen. Es muss immer (ggf. durch einen Lieferschein o. ä.) versucht werden zu ermitteln, von wo nach wo die Ware tatsächlich transportiert wurde und wer für den Warentransport verantwortlich ist.

3. GRUNDLAGEN DES REIHENGESCHÄFTS

3.1 Begriffe bei einem Reihengeschäft

Damit bei einem Reihengeschäft auch unter den Beteiligten eine Verständigung erfolgen kann und eine einheitliche zutreffende Beurteilung stattfindet, ist es notwendig, dass die **„steuerlichen Fachbegriffe"** zutreffend verwendet und einheitlich verstanden werden. Oftmals ergeben sich Schwierigkeiten in der Beurteilung schon allein aus der unterschiedlichen Interpretation von Begriffen.

1 *Abschn. 3.14 UStAE.*

© 02/2026 DWS Steuerberater Medien GmbH
Bestellservice: Postfach 02 35 53 · 10127 Berlin · Tel.: 030. 2 88 85 66 · Fax: 030. 28 88 56 70 · E-Mail: info@dws-medien.de · Internet: www.dws-medien.de
Alle Rechte vorbehalten. Es ist nicht gestattet, die Produkte ganz oder teilweise nachzudrucken bzw. auf fotomechanischem Weg zu vervielfältigen. Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.
Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.

Bestellung: Die Bestellung gehört zur Geschäftsanbahnung und ist für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung unbeachtlich.

Lieferung: Die Lieferung ist umsatzsteuerrechtlich über § 3 Abs. 1 UStG definiert und setzt die Verschaffung der Verfügungsmacht[2] über einen Gegenstand voraus. Lieferung ist das Rechtsgeschäft und hat nichts mit der tatsächlichen körperlichen Warenbewegung zu tun. Eine Lieferung kann mit oder ohne Warenbewegung stattfinden. Die Lieferung ist in der Umsatzsteuer der Tatbestand, an den die Steuerentstehung anknüpft.

Rechnung: Die Rechnung bezeichnet die Abrechnung zwischen den jeweiligen Vertragsparteien. Die Abrechnung sollte den Anforderungen des § 14 UStG entsprechen.

Unmittelbare Warenbewegung: Die unmittelbare Warenbewegung beschreibt das tatsächliche körperliche Gelangen eines Gegenstands von einem Ort zu einem anderen Ort. Für die zutreffende Beurteilung eines Reihengeschäfts muss immer geprüft werden, wo der Transport der Ware tatsächlich begonnen hatte und wo der Transport tatsächlich endet. Für diese unmittelbare Warenbewegung ist es unerheblich, ob einer – und wenn ja, welcher – der am Reihengeschäft beteiligten Personen den Gegenstand selbst transportiert oder durch einen unselbstständigen Erfüllungsgehilfen transportieren lässt (in diesen Fällen wird von einer **Beförderung** gesprochen) oder ob der Gegenstand im Auftrag einer der am Reihengeschäft Beteiligten von einem selbstständigen Dritten transportiert wird (in diesem Fall wird von einer **Versendung** gesprochen).

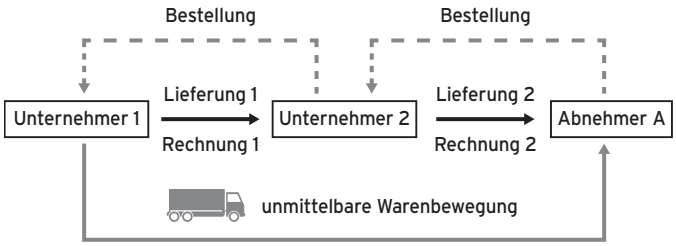

Abbildung 1 – Grundstruktur des Reihengeschäfts

3.2 Lieferungen im Reihengeschäft

Bei einem Reihengeschäft schließen **mehrere Unternehmer** (mindestens zwei Unternehmer) Liefergeschäfte über einen Gegenstand ab, der Gegenstand wird aber von einem der am Reihengeschäft beteiligten Personen unmittelbar vom ersten Unternehmer in der Reihe zum letzten Abnehmer in der Reihe befördert oder versendet. Bei einem solchen Reihengeschäft liegen jeweils **separat zu beurteilende Lieferungen**[3] der einzelnen Unternehmer in der Reihe vor. Die umsatzsteuerlichen Lieferungen folgen dem Rechnungslauf.

HINWEIS Reihengeschäfte können aber auch mehr als drei Beteiligte umfassen. Bis auf den letzten Abnehmer müssen alle Beteiligten in der Reihe Unternehmer[4] sein. Der Letzte in der Reihe kann Unternehmer sein, muss es aber nicht sein.

Das Reihengeschäft setzt voraus, dass die **unmittelbare Warenbewegung** (Beförderung oder Versendung des Gegenstands) nur von einem an dem Reihengeschäft Beteiligten durchgeführt wird.

Bei einer Warenbewegung, die von mehreren an dem Reihengeschäft beteiligten Personen durchgeführt wird (sog. **gebrochene Beförderungen oder Versendungen**[5]), liegt kein Reihengeschäft vor.

BEISPIEL Abnehmer A aus Aachen bestellt bei Unternehmer 2 aus Bonn einen Gegenstand, der von Unternehmer 2 wiederum bei dem Unternehmer 1 aus Cuxhaven bestellt wird. Zwischen den Beteiligten wird vereinbart, dass Unternehmer 1 die Ware mit eigenem Lkw zu einem Übergabeplatz in Osnabrück befördert und dort die Ware einem von Unternehmer 2 beauftragten Frachtführer übergeben wird, der die Ware zu A nach Aachen transportiert.
Es liegen zwei Lieferungen (Rechtsgeschäfte) vor, die aber nicht als Reihengeschäft einzuordnen sind, da die Ware nicht von einem der Beteiligten unmittelbar von dem ersten Unternehmer 1 zu dem Abnehmer A befördert oder versendet wird. Es liegen zwei Beförderungs oder Versendungslieferungen vor; Unternehmer 1 liefert mit einem Ort in Cuxhaven, da er dort mit seiner Warenbewegung beginnt,[6] Unternehmer 2 liefert mit einem Ort in Osnabrück, da die Ware dort dem von ihm beauftragten Frachtführer[7] übergeben wird.

Eine **Bestellkette**, bei der aber der Gegenstand in Erfüllung der Rechtsgeschäfte **nicht transportiert** wird, kann auch nicht zu den Rechtsfolgen eines Reihengeschäfts führen, da das Reihengeschäft zwingend einen Warentransport voraussetzt.

Ein Reihengeschäft setzt weiterhin voraus, dass sich die Lieferungen (Rechtsgeschäfte) jeweils auf **denselben Gegenstand** beziehen. Wenn der Gegenstand von einem Unternehmer in der Reihe noch be- oder verarbeitet wird und damit in seiner Eigenart wesentlich verändert wird, kann kein Reihengeschäft vorliegen.

BEISPIEL Produzent P aus Potsdam beauftragt den Werkunternehmer W aus Wuppertal mit der umfassenden Modernisierung einer Maschine in seinem Werk in Potsdam. W bestellt die für die Modernisierung notwendigen Bauteile bei dem Zulieferer Z aus Zossen, der vereinbarungsgemäß die Bauteile unmittelbar zu dem Werk des P in Potsdam transportiert. W entsendet eine Monteurtruppe nach Potsdam, die dort mit den Bauteilen die notwenige Modernisierung vornimmt.
Es liegt kein Reihengeschäft vor, da zwar die Bauteile unmittelbar zu P nach Potsdam gelangen und auch nur ein Unternehmer den Transport durchführt. Z schuldet aber gegenüber dem W die Lieferung der Bauteile, während W gegenüber dem P die Modernisierung (in diesem Fall im Rahmen einer Werklieferung[8]) schuldet. Z hat eine Beförderungs- oder Versendungslieferung, deren Ort sich in Zossen[9] befindet, W führt eine Werklieferung aus, die erst nach erfolgreicher Modernisierung ausgeführt ist und damit als ruhende Lieferung[10] in Potsdam ausgeführt ist.

2 *Nach der Rechtsprechung müssen Wert, Substanz und Ertrag an einem Gegenstand auf einen anderen übergehen; gemeint ist damit die wirtschaftliche Verfügungsmacht.*
3 *Die Lieferungen ergeben sich aus den Rechtsgeschäften der beteiligten Vertragsparteien.*
4 *§ 2 Abs. 1 UStG.*
5 *Abschn. 3.14 Abs. 4 UStAE.*
6 *§ 3 Abs. 6 Satz 1 und Satz 2 UStG.*
7 *§ 3 Abs. 6 Satz 1, Satz 3 und Satz 4 UStG.*
8 *§ 3 Abs. 4 UStG, da die Bauteile offensichtlich nicht nur als Nebensachen oder Zutaten anzusehen sind.*
9 *Der Ort ist dort, wo die Warenbewegung beginnt.*
10 *§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG.*

© 02/2026 DWS-Medien, Berlin

3.3 Zuordnung der Warenbewegung zu einer Lieferung

HINWEIS Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung bezieht sich immer auf die Rechtsgeschäfte (Lieferungen). Die tatsächliche (körperliche) Warenbewegung ist nur für die Feststellung des Orts der jeweiligen Lieferungen und ggf. für die Feststellung einer Steuerbefreiung als Ausfuhrlieferung oder innergemeinschaftliche Lieferung von Bedeutung.

Von besonderer Bedeutung ist beim Reihengeschäft die Bestimmung des Orts der Lieferung. Bei einem Reihengeschäft liegt immer nur **eine Beförderungs- oder Versendungslieferung** vor, deren Ort sich nach § 3 Abs. 6 UStG (sog. **bewegte Lieferung**) bestimmt.[11] Die Orte aller anderen Lieferungen bei einem Reihengeschäft bestimmen sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG (sog. **ruhende Lieferungen**). Abhängig davon, welche der am Reihengeschäft beteiligten Person den Gegenstand befördert oder versendet, ist die Zuordnung der bewegten Lieferung vorzunehmen.

Für die **ruhenden Lieferungen** ergeben sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG grundsätzlich zwei verschiedene Lösungen:

- **§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG**: Eine ruhende Lieferung, die **vor** der Beförderungs- oder Versendungslieferung kommt, ist dort ausgeführt, wo die Warenbewegung tatsächlich beginnt.
- **§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG**: Eine ruhende Lieferung, die **nach** der Beförderungs- oder Versendungslieferung kommt, ist dort ausgeführt, wo die Warenbewegung endet.

HINWEIS Die Feststellung des Orts der Lieferung für die im Rahmen des Reihengeschäfts ausgeführten Lieferungen bestimmt sich immer in Abhängigkeit von der tatsächlichen Warenbewegung, nicht in Abhängigkeit von den Rechtsgeschäften. Damit ist insb. die Herkunft des mittleren Unternehmers (oder der mittleren Unternehmer) für die Ortsbestimmung unbeachtlich.

Wenn der **erste Unternehmer** (oben im Schaubild 1 Unternehmer 1) in der Reihe den Gegenstand **selbst befördert oder versendet**, ist die von ihm ausgeführte Lieferung die Beförderungs- oder Versendungslieferung, deren Ort sich nach § 3 Abs. 6 UStG mit dem Ort bestimmt, an dem die Warenbewegung beginnt bzw. wo der Gegenstand dem beauftragten Dritten übergeben wird.[12] Alle anderen – danach folgenden – Lieferungen sind nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand am Ende der Warenbewegung befindet.

HINWEIS Eine **Steuerbefreiung** als Ausfuhrlieferung oder als innergemeinschaftliche Lieferung kann nur für die Lieferung infrage kommen, die als Beförderungs- oder Versendungslieferung nach § 3 Abs. 6 UStG eingestuft worden ist. Bei einer ruhenden Lieferung kann eine solche Steuerbefreiung nie in Betracht kommen.[13]

Wenn der **letzte Abnehmer** (oben im Schaubild 1 Abnehmer A) in der Reihe den Gegenstand **selbst befördert oder versendet**, ist die an ihn ausgeführte Lieferung (die letzte Lieferung) die Beförderungs- oder Versendungslieferung, deren Ort sich nach § 3 Abs. 6 UStG mit dem Ort bestimmt, an dem die Warenbewegung beginnt bzw. wo der Gegenstand dem beauftragten Dritten übergeben wird.[14] Alle anderen – davor ausgeführten – Lieferungen sind nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG ruhende Lieferungen, die ebenfalls dort ausgeführt sind, wo sich der Gegenstand am Beginn der Warenbewegung befindet.

Zu der besonders streitanfälligen Frage der Zuordnung der bewegten Lieferung, wenn **ein mittlerer Unternehmer den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet**, wurde eine unionseinheitliche Lösung – zumindest für die EU-grenzüberschreitenden Reihengeschäfte – vorgegeben. Durch Art. 36a MwStSystRL ist für diese Reihengeschäfte, bei denen der mittlere Unternehmer den Gegenstand befördert oder versendet (der mittlere Unternehmer ist dann der sog. **Zwischenhändler**) eine widerlegbare Vermutungsregelung geschaffen worden, die national – erweitert – in § 3 Abs. 6a Satz 4 ff. UStG umgesetzt worden ist. Danach gilt für die Zuordnung Folgendes, wenn der mittlere Unternehmer die **Transportverantwortung** hat (also Zwischenhändler ist):

- Befördert oder versendet ein mittlerer Unternehmer (Zwischenhändler) in der Reihe den Gegenstand, ist **grundsätzlich** die Lieferung an ihn die bewegte Lieferung, es gilt aber die Möglichkeit, dass diese Vermutung widerlegt wird.[15]
- (**Binnenmarkt**) Verwendet der Zwischenhändler in den Fällen, in denen der Gegenstand von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt, gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilte USt-IdNr., ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen – der Zwischenhändler führt dann die bewegte Lieferung an seinen Abnehmer aus.[16]
- (**Drittland – Export**) Gelangt der Gegenstand der Lieferung vom Inland in das Drittlandsgebiet, wird die Grundvermutung widerlegt, wenn der Zwischenhändler gegenüber seinem Vorlieferanten bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilte USt-IdNr. oder eine ihm dort erteilte Steuernummer verwendet. Dann ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen.[17]
- (**Drittland – Import**) Gelangt der Gegenstand der Lieferung aus dem Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet, wird die Grundvermutung widerlegt, wenn der Gegenstand der Lieferung für den Zwischenhändler nach den unionszollrechtlichen Bedingungen in den freien Verkehr überlassen wird (Einfuhr).[18]

HINWEIS Grundsätzlich können an einem Reihengeschäft auch mehr als drei Personen beteiligt sein. In diesen Fällen ergeben sich aber auch nur die oben dargestellten Möglichkeiten, da immer eine Lieferung als Beförderungs- oder Versendungslieferung festgelegt werden muss, alle anderen Lieferungen sind dann ruhende Lieferungen nach § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG.
Wenn an einem Reihengeschäft drei Unternehmer beteiligt sind, die aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten der Union heraus handeln, kann ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vorliegen, für das dann zusätzlich die Sonderregelungen des § 25b UStG anzuwenden sind (s. u. 6.).

11 § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG.
12 § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG.
13 Grundsätzlich bestätigt durch EuGH, Urteil v. 06.04.2006, C-245/04 – Handel Eder oHG, BFH/NV Beilage 2006, 294.
14 § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG.
15 § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG.
16 § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG.
17 § 3 Abs. 6a Satz 6 UStG.
18 § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG.

© 02/2026 DWS-Medien, Berlin

Die Entscheidung, welche der Lieferungen die Beförderung oder Versendung zuzurechnen ist, richtet sich vorrangig nach der **Transportverantwortlichkeit**. Die Zuordnungsentscheidung muss dabei **einheitlich für alle Beteiligten** getroffen werden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung[19] muss aus den vorhandenen Aufzeichnungen sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, wer die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlasst hat. Im Fall der Versendung ist dabei auf die **Auftragserteilung** an den selbstständigen Beauftragten abzustellen. Eine davon abweichende Zuordnung ist nur zulässig, wenn der Unternehmer nachweist, dass die Beförderung bzw. die Versendung auf Rechnung eines anderen Unternehmers erfolgt ist und dieser tatsächlich die Gefahr des zufälligen Untergangs des Gegenstands während des Transports getragen hat.

4. REIHENGESCHÄFT IN DER PRAXIS

Die systematischen Folgen bei einem Reihengeschäft in der Umsatzsteuer sind eigentlich nur dann von Bedeutung, wenn es sich um ein Reihengeschäft handelt, bei dem die Ware **grenzüberschreitend transportiert** wird. Nur in diesen Fällen stellt sich die Frage, ob die jeweiligen Lieferungen im Inland (oder in einem anderen Staat) steuerbar sind und ob sie dort steuerpflichtig sind. Die Rechtsfolgen für die Reihengeschäfte gelten aber auch bei reinen auf das Inland beschränkten Reihengeschäften.

4.1 Reihengeschäft im Inland

Bei einem Reihengeschäft, bei dem die **Warenbewegung im Inland**[20] **beginnt** und auch **im Inland endet**, handelt es sich – unabhängig davon, wer die Ware transportiert – für alle Lieferungen um im Inland steuerbare und – soweit nicht eine individuelle Steuerbefreiung einschlägig ist – um steuerpflichtige Lieferungen.

HINWEIS Unerheblich ist in diesen Fällen, ob es sich um deutsche Unternehmer bzw. deutsche Beteiligte handelt oder nicht. Auch wenn in ein solches Reihengeschäft ausländische Unternehmer eingebunden sind, müssen sie sich für die Besteuerung der im Inland steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze bei einem inländischen Finanzamt umsatzsteuerrechtlich registrieren lassen und dort die Besteuerung durchführen. In diesen Fällen greifen auch keine Vereinfachungen wie die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger[21] oder die Besteuerung über den One-Stop-Shop.[22]

Für die Frage, welche Lieferung die **bewegte Lieferung** ist, gelten die **allgemeinen Grundsätze**. Befördert oder versendet der **erste Unternehmer** in der Reihe den Gegenstand, ist die von ihm ausgeführte Lieferung die bewegte Lieferung,[23] befördert oder versendet der **letzte Abnehmer** den Gegenstand, ist die an ihn ausgeführte Lieferung (die letzte Lieferung) die bewegte Lieferung.[24]

Befördert oder versendet ein Unternehmer, der nicht der Erste oder der Letzte in der Reihe ist, den Gegenstand (der **mittlere Unternehmer** ist dann der Zwischenhändler), kann der Zwischenhändler die Warenbewegung seiner eigenen Lieferung zuordnen, wenn er nachweist, dass er den Gegenstand in seiner Eigenschaft als Lieferer befördert bzw. versendet hat.[25] Dies kann nach Auffassung der Finanzverwaltung[26] durch eine Auftragsbestätigung, das Doppel der Rechnung oder andere handelsübliche Belege und Aufzeichnungen nachgewiesen werden. Der Zwischenhändler kann die Eigenschaft als Lieferer unter Berücksichtigung der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls nachweisen (z. B. anhand Übernahme von Kosten des Transports aufgrund der mit dem Vorlieferanten und seinem Auftraggeber vereinbarten Lieferkonditionen, Mitteilung über den Weiterverkauf vor Beginn der Beförderung oder Versendung usw.). Nur die Mitteilung an den Vorlieferanten über den Weiterverkauf des Liefergegenstands ist hierfür nicht ausreichend.[27]

4.2 EU-grenzüberschreitendes Reihengeschäft

Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei einem Reihengeschäft **aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats**, greifen in der Europäischen Union einheitliche, **harmonisierte Grundsätze**. Dabei ist – wie bei jedem anderen Reihengeschäft auch – für die Beurteilung entscheidend, wer für die Warenbewegung zuständig ist.

4.2.1 Beförderung oder Versendung durch den ersten Unternehmer

Befördert oder versendet der erste Unternehmer in der Reihe den Gegenstand unmittelbar zu dem letzten Abnehmer und wird der Gegenstand dabei EU-grenzüberschreitend transportiert, ist **zwingend die erste Lieferung**[28] **die bewegte Lieferung**, die im Abgangsmitgliedstaat steuerbar ist. Soweit der Leistungsempfänger (der mittlere Unternehmer) mit einer USt-IdNr. aus einem anderen Mitgliedstaat auftritt, ist diese Lieferung unter den weiteren Bedingungen als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei.
Die Lieferung des folgenden Unternehmers oder der folgenden Unternehmer sind alles ruhende Lieferungen,[29] die am Ende der Beförderung oder Versendung ausgeführt sind. Sie sind im Bestimmungsmitgliedstaat steuerbar und steuerpflichtig und müssen dort im Regelverfahren (individuelle Veranlagung) besteuert werden.

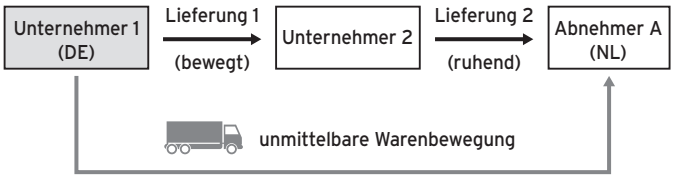

Abbildung 2 – Reihengeschäft (EU)/erster Unternehmer befördert/versendet

BEISPIEL Abnehmer A aus den Niederlanden bestellt bei Unternehmer 2 aus Deutschland (alternativ aus den Niederlanden) einen Gegenstand. Unternehmer 2 bestellt den Gegenstand bei Unternehmer 1 aus Deutschland. Der Gegenstand wird von Unternehmer 1 unmittelbar zu dem Abnehmer in den Niederlanden befördert.
Die Lieferung des Unternehmers 1 ist die bewegte Lieferung, die am Beginn der Warenbewegung ausgeführt ist, § 3 Abs. 6 UStG. Die Lieferung ist im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Tritt Unternehmer 2 mit einer USt-IdNr. aus den Niederlanden[30] auf, ist die Lieferung 1 als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei,[31] ansonsten ist die Lieferung für

19 *Abschn. 3.14 Abs. 7 UStAE.*
20 *I.S.d. § 1 Abs. 2 UStG.*
21 *Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b UStG.*
22 *OSS, § 18j UStG.*
23 *§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG.*
24 *§ 3 Abs. 6a Satz 3 UStG.*
25 *§ 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz UStG.*
26 *Abschn. 3.14 Abs. 9 UStAE.*
27 *BFH, Urteil v. 28.05.2013, XI R 11/09, BStBl. II 2023, 537.*
28 *§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG.*
29 *§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG.*
30 *Alternativ könnte Unternehmer 2 auch mit jeder anderen USt-IdNr. auftreten, soweit sie nicht aus Deutschland stammt, dann müssen aber ggf. die Rechtsfolgen des i.g. Dreiecksgeschäfts geprüft werden.*
31 *§ 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG.*

© 02/2026 DWS-Medien, Berlin

Unternehmer 1 im Inland steuerpflichtig und führt zur Entstehung von Umsatzsteuer.
Unternehmer 2 realisiert in den Niederlanden einen steuerbaren[32] und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb nach niederländischem Recht; die Erwerbsteuer ist in den Niederlanden unter den weiteren Bedingungen als Vorsteuer abzugsfähig. Außerdem führt Unternehmer 2 eine ruhende Lieferung aus (die nach der bewegten Lieferung kommt) und damit nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG dort ausgeführt ist, wo der Gegenstand sich am Ende der Beförderung oder Versendung befindet (= Niederlande). Der in den Niederlanden steuerbare Umsatz ist auch regelmäßig steuerpflichtig und führt zur Entstehung von Umsatzsteuer in den Niederlanden, Steuerschuldner ist Unternehmer 2. Dies gilt auch dann, wenn Unternehmer 2 ein deutscher Unternehmer ist.

HINWEIS In dieser Konstellation hat Unternehmer 2 eine nach niederländischen Recht steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in den Niederlanden und muss sich dort individuell umsatzsteuerrechtlich erfassen lassen.
Unternehmer 2 sollte in dieser Konstellation gegenüber Unternehmer 1 nicht mit einer deutschen USt-IdNr. auftreten. Sollte er dies dennoch tun, würde sich nach der von der Finanzverwaltung[33] vertretenen Auffassung für ihn zusätzlich noch ein Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 3d Satz 2 UStG in Deutschland ergeben, der so lange steuerbar und steuerpflichtig bliebe, bis er gegenüber der Finanzverwaltung nachweist, dass der Erwerb zutreffend in den Niederlanden besteuert worden ist. Die entstehende Erwerbsteuer ist bei Anwendung des § 3d Satz 2 UStG grundsätzlich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Ob diese Rechtsfolge mit der Rechtsprechung des EuGH[34] vereinbar ist, ist umstritten, da es in diesem Fall zu einer Kumulation von Umsatzsteuer in Deutschland kommen würde.

4.2.2 Beförderung oder Versendung durch den letzten Abnehmer

Befördert oder versendet der **letzte Abnehmer** in der Reihe den Gegenstand (der letzte Abnehmer holt den Gegenstand unmittelbar bei dem ersten Unternehmer ab oder beauftragt den Frachtführer) und wird der Gegenstand dabei EU-grenzüberschreitend transportiert, ist **zwingend die letzte Lieferung**[35] **die bewegte Lieferung**, die für den vorangehenden Unternehmer im Abgangsmitgliedstaat steuerbar ist. Soweit der letzte Abnehmer ein Unternehmer ist und mit einer USt-IdNr. aus einem anderen Mitgliedstaat auftritt als dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung beginnt, ist diese an ihn ausgeführte Lieferung unter den weiteren Bedingungen als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Die Lieferung des ersten Unternehmers oder anderer vorangehender Unternehmer sind alles ruhende Lieferungen,[36] die ebenfalls dort ausgeführt sind, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Sie sind im Ursprungsmitgliedstaat steuerbar und steuerpflichtig und müssen dort im Regelverfahren (individuelle Veranlagung) besteuert werden, eine Steuerbefreiung für diese ruhenden Lieferungen kann grds. nicht vorliegen.

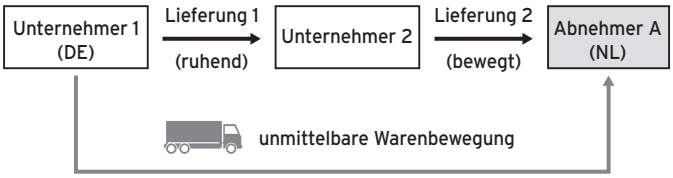

Abbildung 3 – Reihengeschäft (EU)/letzter Abnehmer befördert/versendet

BEISPIEL Abnehmer A aus den Niederlanden bestellt bei Unternehmer 2 aus Deutschland (alternativ aus den Niederlanden) einen Gegenstand. Unternehmer 2 bestellt den Gegenstand bei Unternehmer 1 aus Deutschland. Der Gegenstand wird vom Abnehmer A aus den Niederlanden unmittelbar bei Unternehmer 1 in Deutschland abgeholt.
Die Lieferung des Unternehmers 1 ist die ruhende Lieferung, die der bewegten Lieferung vorangeht und nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG dort ausgeführt ist, wo die Warenbewegung beginnt. Die Lieferung ist im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Da es sich um die ruhende Lieferung handelt, kann sie nicht als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein. Lieferung 1 ist deshalb im Inland steuerpflichtig und führt hier zur Entstehung von Umsatzsteuer.
Unternehmer 2 führt die bewegte Lieferung aus, die dort ausgeführt ist, wo die Beförderung oder Versendung beginnt (Inland). Die Lieferung ist damit im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Ist der Abnehmer A aus den Niederlanden ein Unternehmer, der gegenüber Unternehmer 2 mit einer nicht aus Deutschland stammenden USt-IdNr. auftritt, liegt eine im Inland steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung[37] vor. Der Abnehmer A realisiert in diesem Fall in den Niederlanden einen steuerbaren[38] und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb nach niederländischem Recht; die Erwerbsteuer ist bei ihm in den Niederlanden unter den weiteren Bedingungen als Vorsteuer abzugsfähig. Tritt der Abnehmer gegenüber dem Unternehmer 2 nicht mit einer USt-IdNr. auf, führt Unternehmer 2 eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung aus, die unabhängig der Nationalität des Unternehmers 2 in Deutschland durch individuelle Veranlagung besteuert werden muss.

HINWEIS In dieser Konstellation hat Unternehmer 1 eine in Deutschland steuerbare und zwingend steuerpflichtige Lieferung.

4.2.3 Beförderung oder Versendung durch einen mittleren Unternehmer

Befördert oder versendet ein Unternehmer den Gegenstand, der nicht erster oder letzter in der Reihe ist (in diesem Fall wird der mittlere Unternehmer, der die Transportverantwortung hat, als **Zwischenhändler** bezeichnet), gilt die **widerlegbare Vermutung,**[39] dass die Lieferung an den mittleren Unternehmer die bewegte Lieferung ist. Allerdings kann der mittlere Unternehmer diese Vermutung widerlegen, wenn er gegenüber dem Vorlieferanten mit einer USt-IdNr. aus dem Mitgliedstaat auftritt, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt.[40] In diesem Fall ist die von ihm ausgeführte Lieferung die bewegte Lieferung.

32 *Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs bestimmt sich nach § 3d Satz 1 UStG und ist dort, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.*
33 *Abschn. 3.14 Abs. 18 – Beispiel UStAE.*
34 *EuGH, Urteil v. 07.07.2022, C-696/20 – B, BFH/NV 2022, 1039.*
35 *§ 3 Abs. 6a Satz 3 UStG.*
36 *§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG.*
37 *§ 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG.*
38 *Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs bestimmt sich nach § 3d Satz 1 UStG und ist dort, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.*
39 *§ 3 Abs. 6a Satz 4 UStG.*
40 *§ 3 Abs. 6a Satz 5 UStG.*

© 02/2026 DWS-Medien, Berlin

Der Zwischenhändler kann die Zuordnung der bewegten Lieferung zu seiner Lieferung nur über die Verwendung der **USt-IdNr.** aus dem Mitgliedstaat des Beginns der Warenbewegung führen. Verwendung setzt dabei ein positives Tun voraus. Die **Verwendung** soll dabei schon bei Vertragsabschluss erfolgen, muss aber spätestens bis zum Beginn der Beförderung des Gegenstands erfolgen. Spätere Änderungen bei der Verwendung der USt-IdNr. bleiben ohne Auswirkung. Die verwendete USt-IdNr. soll in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden. Bei mündlicher Erteilung eines Auftrags muss die rechtzeitige Verwendung der USt-IdNr. vom mittleren Unternehmer dokumentiert werden. Es reicht aus, wenn der Zwischenhändler dokumentiert, dass er gegenüber seinem leistenden Unternehmer erklärt hat, die ihm vom Abgangsstaat erteilte USt-IdNr. für alle künftigen Lieferungen verwenden zu wollen. Eine in einem Dokument lediglich **formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. reicht nicht** aus.

HINWEIS Ein positives Tun des Zwischenhändlers zur Verwendung der USt-IdNr. liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung[41] auch dann vor, wenn dessen Leistungsempfänger (Erwerber) die Erklärung über die Unternehmereigenschaft und den unternehmerischen Bezug objektiv nachvollziehbar vorgenommen hat und der Leistungsbezug vom Leistungsempfänger in zutreffender Weise erklärt worden ist, der Zwischenhändler seinen Meldepflichten in der Zusammenfassenden Meldung[42] nachgekommen ist und die Rechnung über die Lieferung einen Hinweis auf die USt-IdNr. des Leistungsempfängers, die in der Zusammenfassenden Meldung angegeben wurde, enthält. Aus systematischen Gründen ist diese Sichtweise der Finanzverwaltung aber kritisch zu hinterfragen.

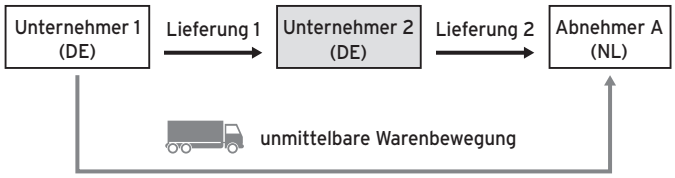

Abbildung 4 – Reihengeschäft (EU)/mittlerer Unternehmer befördert/versendet

BEISPIEL Abnehmer A aus den Niederlanden bestellt bei Unternehmer 2 aus Deutschland einen Gegenstand. Unternehmer 2 bestellt den Gegenstand bei Unternehmer 1 aus Deutschland. Unternehmer 2 beauftragt in eigenem Namen einen Frachtführer, den Gegenstand bei Unternehmer 1 abzuholen und unmittelbar zum Abnehmer A in die Niederlande zu transportieren. Bis zur Warenbewegung hat Unternehmer 2 gegenüber Unternehmer 1 seine aus Deutschland stammende USt-IdNr. verwendet.
Die bewegte Lieferung ist in diesem Fall der Lieferung 2 (Unternehmer 2 an den Abnehmer) zuzuordnen. Damit ist die Lieferung des Unternehmers 1 die ruhende Lieferung, die der bewegten Lieferung vorangeht und nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG dort ausgeführt ist, wo die Warenbewegung beginnt. Die Lieferung ist im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Da es sich um die ruhende Lieferung handelt, kann sie nicht als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein. Lieferung 1 ist deshalb im Inland steuerpflichtig und führt hier zur Entstehung von Umsatzsteuer.

Unternehmer 2 führt die bewegte Lieferung aus, die dort ausgeführt ist, wo die Beförderung oder Versendung beginnt (Inland). Die Lieferung ist damit im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Ist der Abnehmer A aus den Niederlanden ein Unternehmer, der gegenüber Unternehmer 2 mit einer nicht aus Deutschland stammenden USt-IdNr. auftritt, liegt eine im Inland steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung[43] vor. Der Abnehmer A realisiert in diesem Fall in den Niederlanden einen steuerbaren[44] und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb nach niederländischem Recht; die Erwerbsteuer ist in den Niederlanden bei ihm unter den weiteren Bedingungen als Vorsteuer abzugsfähig.
Tritt der Abnehmer gegenüber dem Unternehmer 2 nicht mit einer USt-IdNr. auf, kann sich unter den weiteren Voraussetzungen des § 3c Abs. 1 UStG[45] der Ort der Lieferung in den Bestimmungsmitgliedstaat verlagern (innergemeinschaftlicher Fernverkauf). In diesem Fall ist die Lieferung für Unternehmer 2 in den Niederlanden steuerbar und steuerpflichtig, kann aber über den One-Stop-Shop für die Niederlanden besteuert werden. Liegen die Voraussetzungen für einen innergemeinschaftlichen Fernverkauf nicht vor, ist die Lieferung für Unternehmer 2 im Inland steuerbar und steuerpflichtig.

HINWEIS Tritt Unternehmer 2 gegenüber Unternehmer 1 nicht mit einer deutschen USt-IdNr. auf, ist Lieferung 1 die bewegte Lieferung – die Rechtsfolgen ergeben sich dann so, als wenn die Beförderung oder Versendung durch Unternehmer 1 ausgeführt worden wäre (vgl. oben 4.2.1.).

4.3 Drittlandsgrenzüberschreitendes Reihengeschäft

Bei den **drittlandsgrenzüberschreitenden Reihengeschäften**[46] gelten die allgemeinen Grundsätze entsprechend. Anders als bei den Reihengeschäften im Binnenmarkt kann der Zwischenhändler aber im **Exportfall** die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung nicht nur durch Verwendung einer im Ausgangsstaat erteilten USt-IdNr., sondern auch mit einer **erteilten Steuernummer** zuordnen. Im **Importfall** kann der Nachweis der Zuordnung der bewegten Lieferung über zollrechtliche Vorschriften geführt werden, wenn der Gegenstand der Lieferung im Namen des Zwischenhändlers oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung[47] für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.

HINWEIS Welche (umsatz)steuerlichen Konsequenzen sich im Drittlandsgebiet ergeben, kann niemals analog von den unionsrechtlichen Regelungen ermittelt werden. Ob sich für die beteiligten Unternehmer steuerliche Rechtsfolgen im Drittlandsgebiet ergeben (und wenn ja, welche), kann immer nur anhand der dort geltenden Rechtsgrundsätze festgestellt werden.

Allerdings ist bei den **Importfällen** auch noch die **Sonderregelung des § 3 Abs. 8 UStG** zu beachten, nach der sich der Ort der bewegten Lieferung in das Inland verlagern kann, wenn der

41 Abschn. 3.14 Abs. 10 Satz 9 UStAE.
42 § 18a UStG.
43 § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG.
44 Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs bestimmt sich nach § 3d Satz 1 UStG und ist dort, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.
45 Voraussetzung ist v. a., dass Unternehmer 2 die unionseinheitliche Umsatzschwelle von 10.000 € nach § 3c Abs. 4 UStG überschreitet.
46 Abschn. 3.14 Abs. 14 bis Abs. 17 UStAE.
47 Art. 18 ZK.

© 02/2026 DWS-Medien, Berlin

Lieferer oder sein Beauftragter der Schuldner der bei der Einfuhr entstehenden Einfuhrumsatzsteuer ist.

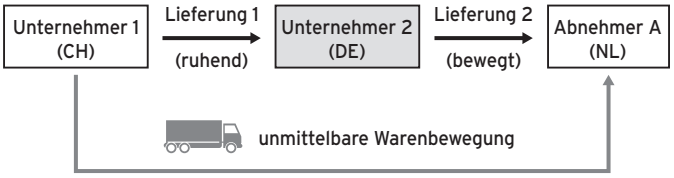

Abbildung 5 – Reihengeschäft (Drittland)

BEISPIEL Abnehmer A aus den Niederlanden bestellt bei Unternehmer 2 aus Deutschland einen Gegenstand. Unternehmer 2 bestellt den Gegenstand bei Unternehmer 1 aus der Schweiz. Der Gegenstand wird von dem von Unternehmer 2 beauftragten Frachtführer transportiert. In Deutschland wird die Ware für Unternehmer 2 zum freien Verkehr abgefertigt. Die Lieferung des Unternehmers 1 ist die ruhende Lieferung, die der bewegten Lieferung vorangeht und nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG dort ausgeführt ist, wo die Warenbewegung beginnt. Die Lieferung ist damit in der Schweiz ausgeführt und im Inland nicht steuerbar.
Unternehmer 2 führt die bewegte Lieferung aus, da die widerlegbare Vermutung[48] aufgrund der Abfertigung zum freien Verkehr für ihn erfüllt ist. Damit wäre seine Lieferung in der Schweiz ausgeführt (Beginn der Warenbewegung). Da er aber der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, wird der Ort der Lieferung in das Inland verlagert (§ 3 Abs. 8 UStG). Die Lieferung ist damit im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar, kann aber – soweit Abnehmer A als Unternehmer mit gültiger USt-IdNr. aus einem anderen Mitgliedstaat auftritt – als innergemeinschaftliche Lieferung[49] steuerfrei sein.

HINWEIS Würde in diesem Fall der Abnehmer A den Frachtführer beauftragen und der Gegenstand würde für ihn in den freien Verkehr überlassen werden, wäre die bewegte Lieferung auch der Lieferung des Unternehmers 2 zuzuordnen, diese wäre dann aber in der Schweiz ausgeführt und im Inland nicht steuerbar. Der Abnehmer A – als Unternehmer – würde in Deutschland ein steuerbares, aber steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen[50] bewirken und sich deshalb im Inland umsatzsteuerlich veranlagen lassen müssen. Die Vorsteuer aus der Einfuhrumsatzsteuer kann deshalb nur im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden.

4.4 Reihengeschäft im Ausland

Wird ein Reihengeschäft ausgeführt, bei dem sowohl der **Ort des Beginns des Warentransports** als auch der **Ort des Endes des Warentransports nicht in Deutschland** liegen, können sich im Inland keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben; eine Ausnahme besteht lediglich bei der Verlagerung des Orts der Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG (vgl. dazu oben 4.3). Dabei ist es unerheblich, ob der Beteiligte als Unternehmer oder Nichtunternehmer handelt und ob eine (deutsche) USt-IdNr. verwendet wird.

HINWEIS Die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich in diesem Fall nach den Rechtsgrundsätzen der betroffenen Länder. Soweit dies allerdings andere Mitgliedstaaten der EU sind, können die wesentlichen Grundsätze analog der auch in Deutschland geltenden Rechtsnormen abgeleitet werden. Jedoch ist zu beachten, dass nach Art. 36a MwStSystRL nur die EU-grenzüberschreitenden Reihengeschäfte unionseinheitlich (harmonisiert) geregelt sind. Für drittlandsgrenzüberschreitende Reihengeschäfte existieren keine harmonisierten Vorschriften.

5. AUFZEICHNUNGS- UND MELDEPFLICHTEN; RECHNUNGSAUSSTELLUNG

Reihengeschäfte begründen – mit Ausnahme der innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfte (vgl. dazu 6.) – **keine eigenen oder besonderen Aufzeichnungs- oder Meldeverpflichtungen.** Auch an die Rechnungsstellung werden keine besonderen Anforderungen gestellt. Grundsätzlich muss aber auch bei der Ausführung von Lieferungen im Rahmen eines Reihengeschäfts auf die allgemeinen Pflichten geachtet werden:

- Wird im Rahmen des Reihengeschäfts eine **innergemeinschaftliche Lieferung** ausgeführt, muss eine besondere Rechnung[51] ausgestellt werden, in der die USt-IdNrn. der beiden Beteiligten angegeben werden, in der keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen werden darf und in der auf die Steuerfreiheit als innergemeinschaftliche Lieferung hingewiesen wird. Außerdem muss diese Lieferung zutreffend in der **Zusammenfassenden Meldung** nach § 18a UStG angegeben werden.
- Werden **steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen** im Rahmen eines Reihengeschäfts ausgeführt, muss die ausgestellte **Rechnung** den Anforderungen des jeweiligen Besteuerungsstaats entsprechen.
- Die **allgemeinen Meldepflichten** (z. B. Meldungen nach der Intrahandelsstatistik – Intrastat) sind unabhängig davon zu erfüllen, ob es sich um ein Reihengeschäft handelt oder nicht. Allerdings betrifft dies nur die bewegte Lieferung.

6. INNERGEMEINSCHAFTLICHES DREIECKSGESCHÄFT

6.1 Grundlagen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts

Bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft schließen **drei Unternehmer** über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und der Gegenstand gelangt bei der Warenbewegung unmittelbar vom ersten Unternehmer in der Reihe **aus einem Mitgliedstaat** an den letzten Unternehmer in der Reihe **in einen anderen Mitgliedstaat.** Die Unternehmer handeln mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummern aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten.

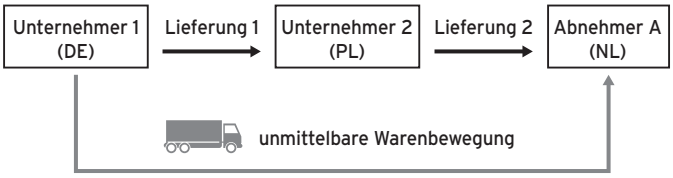

Abbildung 6 – innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft

Die Bestimmung des Orts der Lieferung erfolgt wie bei einem normalen Reihengeschäft. Unter den Voraussetzungen des § 25b Abs. 1 und Abs. 2 UStG ergeben sich jedoch für den **mittleren**

48 § 3 Abs. 6a Satz 4 i. V. m. Satz 7 UStG.
49 § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG.
50 § 3 Abs. 1a i. V. m. § 6a Abs. 2 UStG.
51 § 14a Abs. 3 UStG.

© 02/2026 DWS-Medien, Berlin

Unternehmer in der Reihe **Vereinfachungen**, die ihn aus der Steuerveranlagung in einem anderen Mitgliedstaat heraushalten, für den **letzten Abnehmer** ergeben sich in seinem Heimatland bestimmte **zusätzliche Verpflichtungen**.

6.2 Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts

§ 25b Abs. 1 und Abs. 2 UStG enthalten eine **Vielzahl von Voraussetzungen**, die für die Anwendung der Vereinfachungsvorschrift des § 25b UStG notwendig sind. Anhand der folgenden Checkliste kann das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts geprüft werden (siehe unten).

HINWEIS Der erste Abnehmer (der in der Mitte befindliche Unternehmer) kann in dem Mitgliedstaat ansässig und dort für umsatzsteuerliche Zwecke registriert sein, in dem die Warenbewegung beginnt. Es ist ausreichend für die Anwendung der Regelungen zum Dreiecksgeschäft, wenn er in dem konkreten Rechtsgeschäft die USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaats verwendet.[52]

6.3 Rechtsfolgen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts

Wenn die angegebenen Voraussetzungen erfüllt sind, treten nach § 25b Abs. 2 und Abs. 3 UStG **Vereinfachungen für die steuerliche Abwicklung** ein, die den mittleren und den letzten Unternehmer in der Reihe betreffen: Die eigentlich von dem mittleren Unternehmer in dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung endet, geschuldete Umsatzsteuer für die dort ausgeführte ruhende Lieferung nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG wird von dem letzten Unternehmer in der Reihe geschuldet. Der von dem mittleren Unternehmer in dem Mitgliedstaat, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, zu erklärende innergemeinschaftliche Erwerb gilt nach § 25b Abs. 3 UStG als besteuert. Damit ist gewährleistet, dass sich bei Vorliegen aller Voraussetzungen der mittlere Unternehmer nicht in dem Mitgliedstaat der Besteuerung unterziehen muss, in dem die Warenbewegung endet.

Die **Rechtsfolgen** für die beteiligten Unternehmer lassen sich aus der folgenden Zusammenstellung entnehmen, s. Seite 9.

BEISPIEL Unternehmer B aus Belgien bestellt unter Verwendung seiner belgischen USt-IdNr. eine Maschine bei dem deutschen Unternehmer D für 100.000 €. D bestellt unter Verwendung seiner deutschen USt-IdNr. diese Maschine bei dem Unternehmer S aus Schweden für 90.000 €. S transportiert die Maschine direkt zu dem Käufer B nach Belgien.
Es liegt ein Reihengeschäft in der Sonderform eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts vor. S aus Schweden führt eine in Schweden steuerbare, aber steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an D aus. S hat den Umsatz mit

Lfd. Nr.	Checkliste Voraussetzungen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts	ja	nein	Anmerkungen
1.	Drei Unternehmer[53] handeln mit USt-IdNrn. aus verschiedenen Mitgliedstaaten.	☐	☐	
2.	Derselbe Gegenstand gelangt unmittelbar vom ersten Unternehmer aus einem Mitgliedstaat an den letzten Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat.	☐	☐	
3.	Der Gegenstand wird vom ersten oder vom zweiten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet (der letzte Unternehmer darf den Gegenstand nicht befördern oder versenden).	☐	☐	
4.	Der mittlere Unternehmer ist in dem Mitgliedstaat, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet, nicht ansässig.	☐	☐	
5.	Der mittlere Unternehmer verwendet gegenüber dem ersten und dem letzten Unternehmer dieselbe USt-IdNr.	☐	☐	
6.	Die USt-IdNr. des mittleren Unternehmers darf nicht aus dem Mitgliedstaat stammen, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands begonnen oder geendet hat.	☐	☐	
7.	Der mittlere Unternehmer hat dem letzten Abnehmer eine besondere Rechnung erteilt, in der keine Umsatzsteuer ausgewiesen ist und in der auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft und die Steuerschuld des letzten Abnehmers hingewiesen worden ist, in der Rechnung sind die USt-IdNrn. des mittleren und des letzten Unternehmers aufgenommen.	☐	☐	
8.	Der letzte Unternehmer in der Reihe hat eine USt-IdNr. aus dem Mitgliedstaat verwendet, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet.	☐	☐	
9.	**Ergebnis:** Nur wenn alle Punkte mit ja angegeben sind, liegt ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor.	☐	☐	

52 *EuGH, Urteil v. 19.04.2018, C-580/16 – Hans Bühler KG, DStR 2018, 865.*

53 *Der letzte Abnehmer kann auch eine juristische Person sein, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt und die in dem Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, § 25b Abs. 1 Satz 2 UStG.*

© 02/2026 DWS-Medien, Berlin

	Erster Unternehmer	Mittlerer Unternehmer	Letzter Unternehmer
Lieferung	Steuerbar und steuerfrei in dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung beginnt, soweit die Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 Buchst. b und § 6a Abs. 1 UStG erfüllt sind.	Steuerbar und steuerpflichtig in dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung endet. Steuerschuldner wird der letzte Unternehmer.[54]	Führt keine Lieferung aus.
Innergemeinschaftlicher Erwerb	Es liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb vor.	Innergemeinschaftlicher Erwerb in dem Staat, in dem die Warenbewegung endet; gilt nach § 25b Abs. 3 UStG als besteuert. Innergemeinschaftlicher Erwerb in dem Staat, aus dem die USt-IdNr. verwendet wird, soweit die Lieferung an letzten Abnehmer nicht in der Zusammenfassenden Meldung angegeben wird.[55]	Es liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb vor.
Umsatzsteuer	Es entsteht keine Umsatzsteuer.	Es entsteht keine Umsatzsteuer.	Steuerschuldnerschaft für die Umsatzsteuer aufgrund der Lieferung des mittleren Unternehmers.
Rechnung	Besondere Rechnung, kein Umsatzsteuer-Ausweis, Angabe der USt-IdNr. des ersten und des mittleren Unternehmers.	Besondere Rechnung, kein Umsatzsteuer-Ausweis, Angabe der USt-IdNr. des mittleren und des letzten Unternehmers. Hinweis auf innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft.	Stellt keine Rechnung aus.
Meldevorschriften	Innergemeinschaftliche Lieferung muss in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und der Zusammenfassenden Meldung angegeben werden.	Lieferung im Rahmen des Dreiecksgeschäfts muss in der Zusammenfassenden Meldung mit besonderem Kennzeichen angegeben werden, die Lieferung ist gesondert in der Umsatzsteuer-Voranmeldung abzugeben.	Die geschuldete Umsatzsteuer aufgrund der Übertragung der Steuerschuldnerschaft ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung anzugeben.
Vorsteuerabzug	Gegebenenfalls Vorsteuerabzug aus Vorleistungen.	Kein Vorsteuerabzug aus erhaltener Lieferung, da steuerfrei.	Vorsteuerabzug in Höhe der geschuldeten Umsatzsteuer, soweit die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen.

einer Bemessungsgrundlage von (umgerechnet) 90.000 € in seiner Zusammenfassenden Meldung in Schweden anzumelden. D aus Deutschland führt im Rahmen des Reihengeschäfts eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG aus, deren Ort dort ist, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet – somit in Belgien. Die Lieferung ist in Deutschland nicht steuerbar, führt aber für D in Belgien zu einem steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz. Steuerschuldner für diese Umsatzsteuer wird aber nach § 25b Abs. 2 UStG B aus Belgien. D verwirklicht darüber hinaus auch einen steuerbaren und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb (aus der Lieferung des S an ihn) in Belgien (Ende der Warenbewegung, § 3d Satz 1 UStG). Dieser innergemeinschaftliche Erwerb gilt aber nach § 25b Abs. 3 UStG als besteuert. Darüber hinaus muss D in seiner (deutschen) Zusammenfassenden Meldung seine Lieferung an den B anmelden. Der Umsatz ist auch in der Voranmeldung in Deutschland anzugeben, eine Umsatzsteuer entsteht in Deutschland aber nicht. Soweit D seiner Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung nachgekommen ist, ergibt sich für ihn auch kein innergemeinschaftlicher Erwerb (aus der Lieferung des S an ihn) nach § 3d Satz 2 UStG. D hat somit nur Meldepflichten in Deutschland zu erfüllen; er stellt B eine Nettorechnung über 100.000 € aus, nimmt seine und die USt-IdNr. des Leistungsempfängers in die Rechnung auf und weist auf das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft hin.
B wird in Belgien zum Steuerschuldner für die ihm in Belgien von D erbrachte, steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Er muss auf die 100.000 € die belgische Umsatzsteuer heraufrechnen und in seiner belgischen Voranmeldung anmelden. Soweit er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann er die von ihm geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

Damit der letzte Unternehmer in dem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft als der Steuerschuldner für die Umsatzsteuer aus der an ihn ausgeführten Lieferung wird, muss der mittlere Unternehmer in seiner **Rechnung** nach § 14a Abs. 7 i. V. m. § 25b UStG auf das Dreiecksgeschäft **hinweisen** und darüber hinaus auf den **Übergang der Steuerschuldnerschaft** auf den Leistungsempfänger verweisen. Der **EuGH**[56] hatte zu den Wirkungen dieser Formvorschriften entschieden, dass der Enderwerber im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts nicht wirksam als Schuldner der Umsatzsteuer bestimmt worden ist, wenn die vom Zwischenerwerber ausgestellte Rechnung nicht die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" enthält. In diesen Fällen ist der letzte Abnehmer nicht der Steuerschuldner für die an ihn ausgeführte Lieferung geworden. Die erforderliche Angabe kann auch nicht später durch einen Hinweis berichtigt werden.

Der **BFH**[57] hat in der Folge die Vorgaben des EuGH so umgesetzt und festgestellt, dass die nachträgliche Korrektur von Rechnungen im Hinblick auf die Voraussetzungen des § 14a Abs. 7 UStG keine Rückwirkung entfaltet. In der Konsequenz ergeben sich dann für den mittleren Unternehmer die Konsequenzen eines „normalen" Reihengeschäfts, ohne dass sich die Vereinfachungsregelungen des § 25b UStG ergeben. Für den ersten Unternehmer in der Reihe ergeben sich dadurch keine Konsequenzen. Die Finanzverwaltung hat mittlerweile einen Hinweis auf die Entscheidungen des BFH in den UStAE[58] aufgenommen.

54 *§ 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 UStG.*
55 *§ 3 Abs. 3a i. V. m. Abs. 7 Satz 2 UStG.*
56 *EuGH, Urteil v. 08.12.2022, C-247/21 – Luxury Trust Automobil, BFH/NV 2023, 365.*
57 *BFH, Urteil v. 17.07.2024, XI R 38/19, BFH/NV 2024, 1345 sowie XI R 14/20, BFH/NV 2024, 1401.*
58 *Abschn. 25b.1 Abs. 8 Satz 1 UStAE.*

© 02/2026 DWS-Medien, Berlin

HINWEIS Der österreichische VwGH[59] hat den EuGH angerufen und fragt, ob die Rechtsfolgen sich „ex nunc" (ab Korrektur) ergeben können. Wenn ja, soll der EuGH entscheiden, ob dies davon abhängig ist, dass der Rechnungsaussteller für den Zeitraum vor deren Ausstellung eine Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen im Bestimmungsmitgliedstaat vorgenommen hat.

Das **EuG**[60] hat nun auch zum innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft Stellung nehmen müssen und dabei den Anwendungsbereich deutlich ausgeweitet. Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft kann auch bei **vier beteiligten Unternehmern** vorliegen, wobei sich die Wirkungen des Dreiecksgeschäfts auf die ersten drei Unternehmer beschränken können. Dies gilt aber nach der ausdrücklichen Feststellung des EuG nicht, wenn festgestellt wird, dass der Erwerber[61] wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit dem Umsatz, den er zur Anwendung dieser Regelung geltend macht, an einem im Rahmen einer Lieferkette begangenen Missbrauch des Mehrwertsteuersystems mitgewirkt hat.

HINWEIS Die deutsche Finanzverwaltung hatte es auch schon für möglich erachtet, dass an einem innergemeinschaftlichen Dreieckgeschäft auch mehr als drei Unternehmer beteiligt sein können. Allerdings galt dies nach der bisher vertretenen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung[62] nur für die letzten drei Beteiligten in der Leistungskette. Die Regelungen zu dem Dreiecksgeschäft müssen damit weiter ausgelegt werden. Dies ist insb. deshalb von Bedeutung, da aufgrund der jüngeren Rechtsprechung die Rechtsfolgen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts von der Einhaltung der formellen Voraussetzungen abhängig ist und auch diese Voraussetzungen nicht mit Wirkung für die Vergangenheit nachgeholt werden können.

7. LIEFERUNG ÜBER EINE ELEKTRONISCHE SCHNITTSTELLE

Durch das Jahressteuergesetz 2020 ist **mit Wirkung zum 01.07.2021** ein **fiktives Reihengeschäft**[63] eingeführt worden, wenn die Lieferung der Ware von einem Unternehmer über eine elektronische Schnittstelle[64] unterstützt wird. Ist der liefernde Unternehmer ein Drittlandsunternehmer oder gelangt die Ware aus dem Drittlandsgebiet (hier bei einem Warenwert von bis zu 150 €) in das Inland, wird der Unternehmer, der die elektronische Schnittstelle unterhält, so behandelt, als wenn er die Ware selbst erhalten und geliefert hätte. In diesen Fällen bestimmt § 3 Abs. 6b UStG, dass die **Lieferung des Portalbetreibers** die Beförderungs- oder Versendungslieferung ist, deren Ort sich dann grundsätzlich nach § 3 Abs. 6 UStG bestimmt und dort ausgeführt ist, wo die Warenbewegung beginnt. Die (vorgeschaltete) ruhende Lieferung bestimmt sich dann nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG.

HINWEIS Die bewegte Lieferung ist in diesen Fällen ohne Öffnungsklausel zwingend der Lieferung der elektronischen Schnittstelle zugeordnet worden. Es ist aus diesem Grund unerheblich, wer den Gegenstand befördert oder versendet.

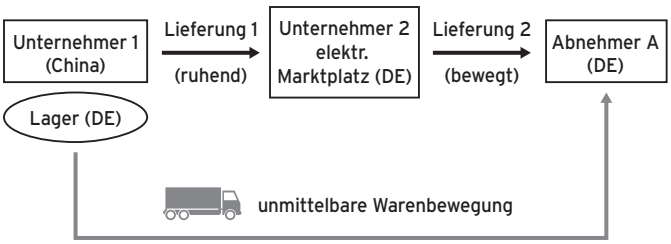

Abbildung 7 – Reihengeschäft – Lieferung über elektronische Schnittstelle

BEISPIEL Über die elektronische Plattform des Portalbetreibers Unternehmer 2 aus Deutschland wird eine in Deutschland in einem Lager befindliche Ware des chinesischen Unternehmers 1 an einen Abnehmer A in Deutschland verkauft (Unternehmer 2 handelt zivilrechtlich in fremdem Namen und für fremde Rechnung).
Obwohl Unternehmer 2 nur Vermittler ist, wird er so behandelt, als wenn er die Ware liefern würde.[65] Unternehmer 2 wird dabei zwingend die bewegte Lieferung zugeordnet,[66] sodass er damit gegenüber dem Abnehmer A eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung ausführt. Unternehmer 2 schuldet daraus die Umsatzsteuer in Deutschland. Unternehmer 1 führt ebenfalls eine Lieferung an Unternehmer 2 aus, die nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG im Inland ausgeführt ist und damit im Inland steuerbar ist. Die Lieferung ist aber nach § 4 Nr. 4c UStG von der Umsatzsteuer befreit. Unternehmer 1 hat damit im Inland aus diesem Sachverhalt heraus keine umsatzsteuerrechtlichen Folgen zu beachten.

59 VwGH v. 07.10.2025, Ro 2024/15/0007.
60 EuG, Urteil v. 03.12.2025, T-646/24 – MS KLJU – AROVCI, d.o.o.
61 Gemeint ist hier der mittlere Unternehmer im Dreiecksgeschäft.
62 Abschn. 25b.1 Abs. 2 UStAE.
63 § 3 Abs. 3a i. V. m. Abs. 7 Satz 2 UStG.
64 Eine elektronische Schnittstelle ist ein elektronischer Marktplatz, eine elektronische Plattform, ein elektronisches Portal o. ä.
65 § 3 Abs. 3a Satz 1 UStG.
66 § 3 Abs. 6b UStG, die dort ausgeführt ist, wo die Warenbewegung beginnt.

Prof. Dipl.-Kfm. Rolf-R. Radeisen, Steuerberater

© 02/2026 DWS-Medien, Berlin