

Datum: 11.10.2019
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 2693/17 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2019:1011.1K2693.17U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
 Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

Streitig ist die umsatzsteuerliche Behandlung von Warenlieferungen, die die ... Klägerin N [aus EU-Land A] unter Inanspruchnahme des *Online-Versandhändlers Firma C* mit Sitz in EU-Land B an deutsche Privatkunden in den Jahren 2014 bis 2017 erbrachte. 1 2

Die Klägerin ist in der Rechtsform einer ... seit dem Jahr 2014 unternehmerisch tätig und hatte ihren Sitz in den Streitjahren in *EU-Land A*. Die Klägerin verkaufte *Produktebezeichnung 1*, *Produktebezeichnung 2* und *Produktebezeichnung 3* auf dem Wege des online-Handels in Länder der Europäischen Union. Die Klägerin verfügte über eigene Lagerräume in A-Stadt [*in EU-Land A*]. 3

Die Verkäufe an deutsche Privatpersonen erfolgten zum einen über die eigene Internetseite der Klägerin, ..., mit direkter Auslieferung an die deutschen Kunden aus EU-Land A, zum überwiegenden Teil jedoch über den Versandhandel der Firma C mit Sitz in EU-Land B. Nach dem Vortrag der Klägerin wurden ihre vertraglichen Beziehungen zu *Firma C* entsprechend des „... - Vertrages“ geregelt, der von *Firma C* standardisiert vorgegeben wurde und auf den wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird (...). 4

Ausweislich des Internetauftritts der Firma C wurden die Waren der Klägerin auf der Verkaufsplattform im Streitzeitraum wie folgt angeboten: 5

1. Verkauf und Versand durch die Klägerin, wobei teilweise darauf hingewiesen wurde, dass der Versand aus *EU-Land A* erfolgt (z.B. Produkt Z ...) 6

2. Verkauf durch die Klägerin, Versand durch Firma C;	
3. Verkauf und Versand durch einen dritten Unternehmer.	8
Im Streitzeitraum erhielten Kunden über die Internetseite von Firma C für die Gestaltung: „Verkauf durch die Klägerin, Versand durch Firma C“ folgende weitere Informationen zur Klägerin unter „...Verkäuferprofil:...“ (...):	9
„Impressum & Info zum Verkäufer:	10
Geschäftsname: N	11
Geschäftsart: ...	12
Handelsregisternummer: ...	13
UStIdNr.: ...	14
Kundendienstadresse:	15
...	16
A-Stadt	17
EU-Land A	18
Geschäftsadresse:	19
...	20
A-Stadt	21
EU-Land A	22
Die Klägerin schildert den tatsächlichen Ablauf der Verkäufe an die deutschen Privatkunden im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung „Verkauf durch die Klägerin, Versand durch Firma C“ wie folgt:	23
Die Klägerin sende ihre Waren aus dem EU-Land A an diverse Logistikzentren von Firma C in der EU, wobei die Waren für deutsche Privatkunden überwiegend in deutsche Logistikzentren von Firma C geliefert würden.(...)Diese lagerten die Waren für Firma C ein und stellten diese zum Verkauf an Endkunden bereit. Der Klägerin sei teilweise nicht bekannt, in welchem Logistikzentrum sich ihre jeweilige Ware befinde, weil (...). Die Waren würden über Firma C direkt an die Privatkunden verkauft. Die Waren würden von Firma C für den Katalog fotografiert und Kundenanfragen über deren Kundenservice beantwortet. (...) Der Verkauf finde ausschließlich über die Website der Firma C EU und deren Verkaufsprogramm statt, wie auch der Versand der Waren ohne Einwirkungen der Klägerin an den Endabnehmer und Privatkunden nach den Vorstellungen ... <i>der Firma C</i> erfolge. Entscheidungen über den Verkauf und den Abnehmer treffe ausschließlich Firma C, auch der Versand erfolge ausschließlich über die Firma C Logistik-Kette. Die jeweiligen Kunden würden der Klägerin zunächst nicht mitgeteilt. Etwaige Rücksendungen unterlägen ebenfalls den <i>Regelungen</i> von Firma C, die retournierten Waren würden von Firma C zurückgenommen. (...) Nach der vertraglichen Vereinbarung über das Inkasso durch Firma C sei nicht nur die Einziehung des Kaufpreises, sondern auch die von Umsatzsteuern vorgesehen, über die die Klägerin von	24

Firma C jedoch keine gesonderte Abrechnung erhalte.

Die übrigen von der Klägerin durchgeführten Warenlieferungen beliefen sich nach ihren Angaben in 2014 unmittelbar an Privatpersonen in Deutschland auf netto *fünfstellig* € (2014), *sechsstellig* € (2015), *fünfstellig* € (2016); in andere EU-Länder auf netto vierstellig € (2014) und *vierstellig* € (...). Für die Monate Januar bis Juni 2017 erklärte die Klägerin bislang keine Lieferungen unmittelbar an Privatpersonen in Deutschland. 25

Die Klägerin reichte zunächst keine Umsatzsteuererklärungen bei dem Beklagten, dem Finanzamt ...?FA?, ein, weil sie der Auffassung war, dass sie mit ihren Lieferungen über die Firma C steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen erbringe. Leistungsempfänger ihrer Warenlieferungen seien nicht die deutschen Privatpersonen, sondern Firma C mit Sitz in EU-Land B, die auch die Warenlieferungen der Klägerin als innergemeinschaftliche Erwerbe zu versteuern habe. 26

Nach Aufforderung durch das FA reichte die Klägerin sodann am 02.12.2016 eine Umsatzsteuerjahreerklärung für **2014** ein. Hierin erklärte sie Umsätze iHv *fünfstellig* € (brutto) über ihre eigene Internetseite an deutsche Privatkunden, Umsätze iHv *siebenstellig* € als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an Firma C sowie Vorsteuerbeträge iHv *vierstellig* €. Das FA folgte dem nicht und setzte die Umsatzsteuer 2014 mit Bescheid vom 30.01.2017 unter Berücksichtigung von Lieferungen zu 7 % iHv ... €, Umsatzsteuer hierauf ... €, auf ... € fest. 27

Am 31.01.2017 reichte die Klägerin eine Umsatzsteuerjahreerklärung für **2015** ein. Hierin erklärte sie Direktverkäufe an Privatkunden in Deutschland iHv *sechsstellig* € (brutto), steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an Firma C iHv *siebenstellig* € (brutto) und eine Umsatzsteuerzahllast iHv ... €. Hierauf erging zunächst am 07.03.2017 eine Abrechnung über Umsatzsteuer 2015 iHv ... €, die von der Klägerin beglichen wurde. Am 24.03.2017 erließ das FA einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2015, mit dem die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung von Lieferungen zu 7 % iHv ... €, Umsatzsteuer hierauf ... €, auf ... € festgesetzt wurde. 28

Im April 2017 reichte die Klägerin eine Umsatzsteuerjahreerklärung für **2016** ein. Hierin erklärte sie Direktverkäufe an Privatkunden in Deutschland iHv *fünfstellig* € (brutto), steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an Firma C iHv *siebenstellig* € (brutto) und eine Umsatzsteuerzahllast iHv ... €. Am 26.05.2017 erließ das FA einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2016, mit dem die Umsatzsteuer zunächst auf ... € festgesetzt wurde. Am 19.06.2017 erging ein gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderter Umsatzsteuerbescheid für 2016, mit dem die Umsatzsteuer auf ... € festgesetzt und die Klägerin zur Zahlung von Umsatzsteuer iHv ... € aufgefordert wurde. Das FA berücksichtigte Lieferungen zu 7 % iHv ... €, Umsatzsteuer hierauf ... €. 29

Auch den für die Monate Januar bis Juni 2017 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen folgte das FA nicht, sondern setzte die Umsatzsteuervorauszahlungen unter Berücksichtigung der als Lieferungen an Firma C erklärten Beträge als steuerpflichtige Lieferungen an private Endabnehmer in Deutschland (und nicht als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an Firma C) mit Bescheiden vom 09.08.2017 bzw. 11.08.2017 auf ... € (Januar, Februar) ... € (März), ... € (April), ... € (Mai) und ... € (Juni) fest. 30

Die Klägerin legte gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 jeweils Einspruch ein, ebenso gegen die geänderten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide Januar bis Juni 2017. Die Anträge auf Aussetzung der Vollziehung der 31

Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2014 und 2015 lehnte der Senat mit Beschluss vom 21.07.2017 unter dem Aktenzeichen 1 V 1168/17 A (U), auf den wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, ab.

Mit einheitlicher Einspruchsentscheidung vom 04.10.2017 wies das FA die Einsprüche der Klägerin gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2014 bis 2016 sowie gegen die Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide der Monate Januar bis Juni 2017 als unbegründet zurück. 32

Die von der in EU-Land A ansässigen Klägerin über die Firma C durch den Verkauf von ... Produkten an inländische Abnehmer getätigten Umsätze seien zu Recht der deutschen Umsatzsteuer unterworfen worden. 33

Die Klägerin habe die mit Firma C getroffenen Vereinbarungen zur Abwicklung der Verkäufe und zu den durchzuführenden Abrechnungen bislang nicht vorgelegt. Bei dem im Rahmen des gerichtlichen Aussetzungsverfahrens erstmalig eingereichten „Vertrag“, ..., handele es sich um die generell für alle Online-Händler geltenden Bestimmungen. Nachweise, dass und in welcher Form dieser von der Klägerin eingereichte „Vertrag“ tatsächlich zwischen Firma C und der Klägerin abgeschlossen worden sei, seien nicht vorgelegt worden. 34

Bei Firma C in Deutschland würden Waren in drei verschiedenen Kanälen angeboten: 35

- Direktverkauf: 36

Klassisch sei der Direktverkauf durch ... Firma C, die in Deutschland über eine Zweigniederlassung verfüge. Die Firma C sei in diesem Fall die Verkäuferin der mit „Verkauf und Versand durch Firma C“ im Onlineshop gekennzeichneten Waren. 37

- [*Verkaufsplattform für Onlinehändler*]: 38

Daneben biete die ebenfalls in EU-Land B ansässige Firma C auch ... eine Verkaufsplattform für Onlinehändler [*an*]. Dort verkauften die Händler in eigenem Namen und auf eigene Rechnung ihre Waren, wobei ihnen auch der Versand obliege. Firma C stelle bei dieser Möglichkeit ... nur eine Verkaufsplattform, 39

- Auftragsabwicklung/Versand durch Firma C: 40

Ein Teil der Angebote *auf der Verkaufsplattform* seien als „Verkauf durch [Händler], Versand durch Firma C“ gekennzeichnet. Die Händler hinter diesen Angeboten nähmen am „Fullfillment ...“ (Auftragsabwicklung durch Firma C) teil. Dabei würden die Warensendungen in ein Firma C-Lager verbracht und dort durch Firma C selbständig versandt. 41

Nach den Angaben der Klägerin, dass sie Waren an Firma C-Logistikzentren liefere, sei davon auszugehen, dass die Klägerin mit Firma C die „Auftragsabwicklung durch Firma C“ vereinbart habe. Die Bestimmungen des ... Vertrages würden für sämtliche Online-Händler gelten. Der Vertrag enthalte jedoch keinerlei Hinweise darauf, dass die in den Firma C-Logistikzentren angelieferten Waren an Firma C verkauft würden. Vielmehr werde seitens der Firma C bei allen Ausführungen der sehr umfangreichen Bedingungen deutlich zum Ausdruck gebracht, dass Firma C weder Käufer noch Verkäufer der von den Händlern zum Verkauf angebotenen Artikel sei und daher auch keine Vertragspartei des Kaufvertrags werde. 42

Firma C erbringe an die Verkäufer (die Händler als Leistungsempfänger) elektronische Dienstleistungen; die dafür von Firma C erhobenen Gebühren unterlägen der Umsatzsteuer. 43

Hinsichtlich des Leistungsorts gelte das so genannte Empfängerortsprinzip der § 3a Abs. 2 und § 3a Abs. 5 UStG. Handele es sich bei dem Verkäufer um einen Unternehmer, werde die Umsatzsteuer für die im Inland steuerpflichtige sonstige Leistung der Firma C nach § 13b Abs. 1 iVm § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG vom Verkäufer geschuldet (die Firma C sei als im Ausland ansässiger Unternehmer iSd § 13b Abs. 7 UStG anzusehen). Soweit die Waren — wie im Streitfall — durch Firma C versandt und dazu vorher in einem Firma C-Logistikzentrum gelagert würden, handele es sich um ein innergemeinschaftliches Verbringen gem. § 3 Abs. 1 a UStG. Eine nur vorübergehende Verwendung liege nicht vor, da der Zeitpunkt der Warenlieferung nicht konkret bestimmbar und der Zeitpunkt sowie der Abnehmer des Verkaufs zunächst unbekannt seien. Die nach der Lagerung vom jeweiligen Firma C-Logistikzentrum aus getätigten Lieferungen an die inländischen Kunden seien im Inland steuerpflichtige Lieferungen der Klägerin.

Die Höhe der Umsätze der Klägerin sei weiterhin klärungsbedürftig, so dass der Vorbehalt der Nachprüfung der angefochtenen Umsatzsteuerjahresbescheide weiter aufrecht erhalten bleibe. 44

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 04.10.2017 Bezug genommen. 45

Hiergegen richtet sich die Klage. Die Klägerin ist weiterhin der Auffassung, dass es sich bei den von ihr über die Internetplattform Firma C an deutsche Privatkunden abgewickelten Verkäufe von ... -produkten, bei denen der Versand über Firma C erfolgte, um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an Firma C mit Sitz in EU-Land B handele. 46

Die Lieferung der ... -produkte erfolge bereits mit der Versendung der Waren an die Logistikzentren von Firma C in Deutschland. (...) Firma C in EU-Land B sei eindeutig ein Unternehmen des Versandhandels, während die Logistikzentren in Deutschland die Waren für den Handelskonzern Firma C/EU-Land B einlagerten und zum Verkauf an Endkunden bereitstellten. Verkaufsplattform, Wareneinkauf und Logistikzentren bildeten eine untrennbare Einheit, die nicht einem Logistikdienstleister entspreche, sondern einem selbstständigen Handelskonzern. Allein Firma C treffe die Entscheidung über den Verkauf an einen Abnehmer, ebenso wie allein Firma C die Erfüllung des auf der Plattform getätigten Verkaufsgeschäftes durch den Versand über die Firma C Logistikkette einschließlich etwaiger Retouren und auch das Inkasso vollständig übernehme. 47

Firma C sei ermächtigt, (...) Die Verkaufserlöse würden ausschließlich von Firma C eingezogen.(...). Aufgrund dieser weitgehenden Befugnis von Firma C im Rahmen des Vertragsverhältnisses mit der Klägerin könne nicht mehr von einer reinen Fullfillment-Dienstleistung ausgegangen werden. Es handele sich nicht um eine reine Auftragsabwicklung durch Firma C, sondern um einen selbständigen Verkauf, unkontrolliert vom eigentlichen Lieferanten. Firma C sei als selbstständiger Versandhändler tätig, (...). 48

Das Verbringen der Waren in ein Logistikzentrum der Firma C-Kette sei als Lieferung an Firma C zu beurteilen. 49

Gemäß Artikel 14 Abs. 1 MwStSystRL gelte als Lieferung von Gegenständen die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den körperlichen Gegenstand zu verfügen, wobei keine Eigentumsübertragung nach BGB erforderlich sei. Genau diese Übertragung von Rechten an den eingelieferten Waren beinhalte die Vertragsgestaltung zwischen Online-Händlern und Firma C. Der Klägerin als Online-Händler sei jegliche Verfügung über die gelieferten Gegenstände entzogen, soweit es nicht zu einer Rücksendung 50

komme. Es bestehe auch kein direkter Kontakt zwischen dem Online-Händler und dem privaten Abnehmer, der ausschließlich und direkt bei Firma C bestelle, dort bezahle und dort auch seine Rechte geltend mache; Firma C übernehme das Sortieren, Abpacken, Verpacken, den Versand und das Inkasso ausschließlich.

Firma C sei nicht als sogenannter Fulfillment-Dienstleister anzusehen. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung der von der Klägerin erbrachten Lieferungen könne nicht ausschließlich auf die von Firma C diktierten Vertragsbedingungen abgestellt werden, vielmehr seien auch die tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Firma C erbringe tatsächlich keine Dienstleistung an die Klägerin, vielmehr sei die Tätigkeit als Kommissionsgeschäft zu beurteilen mit der Folge, dass Firma C Leistungsempfänger der Klägerin sei. 51

(...) 52

Fulfillment betreffe grundsätzlich die Erfüllung fremder Vertragspflichten im Rahmen eines Kaufvertrages, wie u. a. neben Versand und Lagerhaltung auch ein Retouren-Management. Die Aktivitäten von Firma C gingen jedoch weit über derartige Tätigkeiten hinaus und stellten in ihrer Gesamtheit nicht die Erfüllung der Vertragspflichten des Online-Händlers nach Abschluss eines Vertrages mit einem Kunden dar. Vielmehr handele es sich um eigenständiges, von Weisungen unabhängiges und eigenverantwortliches Handeln, das überwiegend vor Abschluss eines Kaufvertrages mit dem Abnehmer stattfinde. Der Online-Händler erfahre erst nach Abschluss des Kaufvertrages durch Firma C im Wege der Abrechnung von den getätigten Einnahmen. 53

Firma C leite seine Befugnisse aus der Vereinbarung des ... Vertrages ab, der unverzichtbar für die Zulassung zum Online-Handel auf der Firma C-Plattform sei und ausschließlich der Gestaltung durch die ... Firma C unterliege. 54

Darüber hinaus sei die Lieferschwelle des § 3c Abs. 3 Nr. 1 UStG zur Umsatzsteuerpflicht für Lieferungen an Privatkunden nicht bereits im Jahr 2014, sondern erst im Jahr 2015 überschritten worden. 55

Den im Zusammenhang mit der hiergegen gerichteten Klage gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung hat der Senat mit Beschluss vom 20.11.2017 unter dem Aktenzeichen 1 V 2694/17 A (U), auf den wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, abgelehnt. 56

Die Klägerin beantragt, 57

den Umsatzsteuerbescheid für 2014 vom 30.01.2017, den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 24.03.2017, den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 26.05.2017 sowie die Bescheide über die Umsatzsteuervorauszahlung für die Monate Januar bis Juni 2017, sämtlich in Form der Einspruchsentscheidung vom 04.10.2017, aufzuheben. 58

Der Beklagte beantragt, 59

die Klage abzuweisen. 60

Die von der in EU-Land A ansässigen Klägerin über die Handelsplattform der Firma C-... durch den Verkauf von ...-produkten an inländische Abnehmer getätigten Umsätze seien zu Recht der deutschen Umsatzsteuer unterworfen worden. Leistungsempfänger der streitigen Lieferungen sei nicht Firma C, sondern der private inländische Besteller der von der Klägerin 61

angebotenen *Produkte*. Zur Begründung verweist das FA auf die Ausführungen der Einspruchsentscheidung.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Schrift-sätze der Beteiligten einschließlich der übersandten Unterlagen in den Verfahren 1 V 1168/17 A (U), 1 V 2694/17 A (U) und 1 K 2693/17 U sowie auf die dem Gericht übersandte Steuerakte Bezug genommen. 62

Entscheidungsgründe: 63

Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2014 bis 2016 sowie die Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide Januar bis Juni 2017 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 FGO. 64

Das FA hat zu Recht die von der Klägerin über die Internetplattform Firma C abgewickelten Lieferungen von ... - produkten an deutsche Privatkunden im Streitzeitraum der deutschen Umsatzsteuer unterworfen. Leistungsempfänger der streitigen Warenlieferungen der Klägerin ist nicht Firma C, sondern der deutsche Endabnehmer. Erfolgt die Warenlieferung über ein Logistikzentrum in Deutschland, ist die Warenlieferung an den deutschen Privatkunden gemäß §§ 1 Abs. 1; 3 Abs. 6 UStG steuerpflichtig. Erfolgt die Warenlieferung über ein Logistikzentrum im EU-Ausland, resultiert die Steuerpflicht aus §§ 1 Abs. 1; 3c Abs. 1 S. 1 UStG. 65

1. Die Klägerin hat unter Einschaltung von Firma C als sogenanntem Fullfillment-Dienstleister Warenlieferungen an deutsche Privatkunden erbracht. Leistungsempfänger der Warenlieferung der Klägerin ist nicht Firma C, sondern der deutsche Privatkunde. Für den Fall der vorherigen Verbringung der Ware in ein Logistikzentrum in Deutschland ist die Lieferung damit steuerpflichtig gemäß §§ 1 Abs. 1; 3 Abs. 6 UStG. 66

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und son-stige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Lieferungen eines Unternehmers sind gemäß § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer befähigt, in eigenem Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). 67

a) Leistungsempfänger der von der Klägerin erbrachten Warenlieferung ist der Privatkunde, der auf der Internetplattform Firma C Waren der Klägerin in der Modalität Verkauf durch die Klägerin, Versand durch Firma C bestellt hat. 68

Leistungsempfänger ist grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet wird (BFH-Urteile vom 28.08.2013 XI R 4/11, BStBI II 2014, 282; vom 28.08.2014 V R 49/13, BFHE 247, 283, BFH/NV 2015, 128, vom 20.05.2015 XI R 2/13, BFH/NV 2015, 1775). 69

Bei der Bestellung von Waren der Klägerin auf der Internetplattform Firma C in der Modalität Verkauf durch die Klägerin, Versand durch Firma C kommen Kaufverträge nach § 433 BGB zwischen der Klägerin und den Bestellern zustande, so dass die privaten Besteller auch umsatzsteuerrechtlich Leistungsempfänger wurden. 70

Bei dieser Verkaufsmodalität wird bei den angebotenen ... - produkten ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Verkauf durch die Klägerin und der Versand durch Firma C erfolgt. Auch die dem Kunden nach Abschluss des Verkaufs übermittelte Rechnung weist bei dieser 71

Verkaufsmodalität regelmäßig den Händler als Verkäufer und Rechnungsaussteller aus. Dass die Privatkunden eine Bestellbestätigung oder eine Rechnung erhalten, die Firma C als Verkäufer ausweist, hat die Klägerin weder vorgetragen noch glaubhaft gemacht.

Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin beim Zustandekommen des Kaufvertrages weder Kenntnis vom Zeitpunkt des Zustandekommen des Vertrages noch von ihrem jeweiligen Vertragspartner hat. Die Klägerin hat vielmehr Firma C mit der vertraglichen Vereinbarung „... Vertrag“ bevollmächtigt, mit Wirkung für und gegen sie Kaufverträge abzuschließen. Hierbei liegt es in der Natur der Sache, dass der Vollmachtgeber unmittelbar keine Kenntnis von dem jeweils tatsächlich mit Wirkung für und gegen ihn geschlossenen Rechtsgeschäft hat. Ausweislich der von der Klägerin übersandten Unterlagen kann diese jedoch im Rahmen der monatlichen Abrechnungen diese Details über den jeweiligen Kaufvertrag in ihrem bei Firma C online geführten Abrechnungsbereich abrufen. 72

b) Dem Zustandekommen eines Kaufvertrages zwischen der Klägerin und dem deutschen Privatkunden steht der zwischen der Klägerin und Firma C abgeschlossene ... Vertrag nicht entgegen. Zwar hat die Klägerin lediglich die für alle Online-Händler, die die Serviceleistungen von Firma C in Anspruch nehmen, geltenden Vertragsbedingungen, und keinen personalisierten Vertrag in Kopie übersandt. Nach dem Vortrag der Klägerin wird jedoch davon ausgegangen, dass die Klägerin einen entsprechenden Vertrag mit Firma C geschlossen hat. 73

Die Vereinbarung Firma C ... Vertrag ist nicht als schuldrechtlicher Kaufvertrag iSd § 433 BGB zwischen der Klägerin und Firma C über die von der Klägerin in ein Logistikzentrum von Firma C versandte Waren anzusehen. Vielmehr handelt es sich um einen umfangreichen Dienstleistungsvertrag, aufgrund dessen Firma C im Namen der Klägerin Kaufverträge für diese abschließt, während der Versand der Waren und das Inkasso des Kaufpreises im eigenen Namen, aber im Auftrag der Klägerin erfolgt. 74

... 75

Die Klägerin mag zwar nach der Verbringung der Ware in ein Firma C Logistikzentrum keinen unmittelbaren Einfluss mehr auf die Ware haben. Dies führt jedoch nicht dazu, dass Firma C aufgrund der schuldrechtlichen Vereinbarung als Leistungsempfänger der Warenlieferung anzusehen ist. Schuldrechtlicher Vertragspartner der Klägerin ist stets der deutsche Kunde, der lediglich über den Vertriebskanal, der von Firma C bereitgestellt wird, von der Klägerin die Ware erwirbt. Die zwischen dem Kunden und der Klägerin zustande gekommenen schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen überlagert das Fehlen der tatsächlichen Einwirkungsmöglichkeit auf die Waren, zumal stets deutlich gemacht wird, dass Firma C die Dienstleistungen für die Klägerin als Auftraggeber erbringt. Auf der Internetseite von Firma C wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Verkauf durch die Klägerin und der Versand durch Firma C erfolgt. 76

Auch die Übernahme des Inkassos führt nicht dazu, dass Firma C Leistungsempfänger der von der Klägerin in das Logistikzentrum verbrachten Waren wird. 77

c) Ort der Lieferung der Klägerin an den privaten Endabnehmer ist gemäß § 3 Abs. 6 UStG das deutsche Logistikzentrum, wo die Versendung der ... - produkte an die privaten Abnehmer beginnt. 78

§ 3 Abs. 6 UStG bestimmt, dass eine Lieferung dort ausgeführt wird, wo die Versendung an den Abnehmer beginnt, wenn der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder einen 79

vom Lieferer oder Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet wird.

Die Versendung durch Firma C an den deutschen Abnehmer beginnt in dem deutschen Logistikzentrum (...), in das die Klägerin ihre Waren bereits vor Zustandekommen eines Kaufvertrages verbringt oder verbringen lässt. 80

Die Klägerin hat mit dem Verbringen ihrer Waren in ein deutsches Logistikzentrum von Firma C den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens iSd § 3 Abs. 1a UStG erfüllt. 81

Gemäß § 3 Abs. 1a UStG gilt als Lieferung gegen Entgelt das Verbringen eines Gegenstands des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer. 82

Mit dieser Regelung wird Art. 17 Abs. 1 MwStSystRL umgesetzt. Danach ist die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt. Als "Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat" gelten die Versendung oder Beförderung eines im Gebiet eines Mitgliedstaats befindlichen beweglichen körperlichen Gegenstands durch den Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung für die Zwecke seines Unternehmens nach Orten außerhalb dieses Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft. 83

Das negative Tatbestandsmerkmal der nicht „nur vorübergehenden Verwendung“ ist vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Regelung in Art. 17 Abs. 2 MwStSystRL nicht zeitabhängig zu verstehen, sondern wird durch die Art der Verwendung bestimmt. Ist nach der Art der Verwendung vorhersehbar, dass der Gegenstand wieder in das Ausgangsland zurückgelangt, so liegt eine vorübergehende Verwendung vor. Bei einem Verbringen von Gegenständen in das andere Bestimmungsland zum Zwecke des dortigen Verkaufs an noch nicht feststehende Abnehmer liegt jedoch ein Verbringen zu einer nicht nur vorübergehenden Verwendung vor (FG Köln, Urteil vom 18.03.2015 4 K 3157/11, EFG 2015, 1137; vgl. BFH-Urteil vom 21. Mai 2014 V R 34/13, BFH/NV 2014, 1682). 84

Nach dem Vortrag der Klägerin diene das Verbringen der Waren in die deutschen Logistikzentren dem anschließenden Verkauf an deutsche Privatkunden, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht feststanden. Bei dem Verbringen der Waren der Klägerin in ein deutsches Logistikzentrum (...) handelt es sich damit um ein gemäß § 6a UStG steuerbefreites innergemeinschaftliches Verbringen in EU-Land A. Gleichzeitig ist in Deutschland ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb der Klägerin iSd § 1a Abs. 1 UStG gegeben, der jedoch nicht zu einer Steuerbelastung der Klägerin führt, weil ihr in gleicher Höhe ein Vorsteuerabzug zusteht. Aus diesem Grund kann auch die Frage der Bemessungsgrundlage dahin gestellt bleiben. 85

Dass die Klägerin den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens mit der Beförderung ihrer Waren in ein Logistikzentrum erfüllt hat, dürfte ihr auch bewusst gewesen sein, weil in der Vereinbarung ... ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass Zudem wird darauf hingewiesen, dass ... (...). 86

2. Aber auch soweit die Klägerin vorträgt, dass ihre Waren vor der Versendung an deutsche Privatkunden in ein im EU-Ausland und nicht in Deutschland liegendes Logistikzentrum verbracht werden, sind diese Lieferungen zu Recht der deutschen Umsatzbesteuerung unterworfen worden, weil Ort der Lieferung bei dieser Fallgestaltung gemäß § 3c Abs. 1 S. 1 87

UStG ebenfalls Deutschland ist.

a) Leistungsempfänger der von der Klägerin erbrachten Warenlieferungen ist unverändert nicht Firma C, sondern der deutsche Endabnehmer, weil mit der Bestellung auf der Internetplattform Firma C ein schuldrechtlicher Kaufvertrag zwischen der Klägerin und dem deutschen Endabnehmer zustande gekommen ist, so dass dieser auch umsatzsteuerrechtlicher Leistungsempfänger ist. 88

b) Ort der von der Klägerin über ein Logistikzentrum im EU-Ausland erbrachten Lieferung ist gemäß § 3c Abs. 1 S. 1 UStG ebenfalls Deutschland. 89

Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt die Lieferung gemäß § 3c Abs. 1 S. 1 UStG grundsätzlich als dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet, wenn es sich bei dem Abnehmer um eine Privatperson handelt. § 3c Abs. 3 Satz 1 UStG sieht vor, dass § 3c Abs. 1 UStG nicht anzuwenden ist, wenn bei dem Lieferer der Gesamtbetrag der Entgelte, der den Lieferungen in einem Mitgliedstaat zuzurechnen ist, die maßgebliche Lieferschwelle im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet und im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat. Maßgebende Lieferschwelle ist gemäß § 3c Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 UStG im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten der Betrag von 100.000 €. 90

Art. 33 MwStSystRL enthält die unionsrechtliche Grundlage für die sog. Versandhandelsregelung des § 3c UStG. Danach gilt abweichend von Art. 32 MwStSystRL als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden, sofern bestimmte in Art. 33 Abs. 1 Buchst. a und b MwStSystRL genannte Voraussetzungen erfüllt sind. Die unionsrechtlichen Vorgaben zur Lieferschwelle sind in Art. 34 MwStSyst-RL enthalten. 91

aa) Wie bei dem Verbringen der Waren in ein in Deutschland liegendes Logistikzentrum von Firma C hat die Klägerin bei Verbringen der Waren in ein in einem anderen EU-Land liegendes Logistikzentrum in diesem EU-Land den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens nach Art. 17 Abs. 1 MwStSystRL erfüllt. 92

bb) Bei der sodann erfolgten Lieferung der ... - produkte der Klägerin aus einem anderen EU-Mitgliedstaat nach Deutschland werden diese von Firma C als einem von der Klägerin aufgrund des „... Vertrag“ beauftragten Dritten versandt. 93

Die privaten Abnehmer der Klägerin gehören nicht zu dem in § 3c Abs. 2 Nr. 1 UStG genannten Personenkreis. Auch die Bedingungen des § 3c Abs. 2 Nr. 2 UStG sind im Streitzeitraum nicht erfüllt. 94

Angaben zur Höhe der Lieferungen, die aus nicht in Deutschland gelegenen Logistikzentren von Firma C erfolgten, hat die Klägerin nicht gemacht, sondern lediglich pauschal behauptet, dass die Lieferschwelle nicht überschritten sei. Angesichts der Höhe der von der Klägerin für das Jahr 2014 erklärten Bruttolieferungen nach Deutschland von *siebenstellig* € ist mangels weiterer Angaben der Klägerin davon auszugehen, dass die Lieferschwelle von 100.000 € für Lieferungen nach Deutschland überschritten worden ist. 95

96

cc) Die ... - produkte sind auch durch die Klägerin als Lieferer von dem jeweiligen Logistikzentrum im EU-Ausland nach Deutschland befördert oder versendet worden; der jeweilige Transport war nicht durch die Abnehmer veranlasst.

Für die Frage, wer die Beförderung oder Versendung durchführt, kommt es darauf an, wem der jeweilige Transport im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls nach objektiven Kriterien zuzurechnen ist. Erfasst werden nicht nur sämtliche Fälle des Versandes oder Beförderung auf Gefahr des Verkäufers, sondern ein Versandhandel iSd § 3c Abs. 1 UStG liegt auch dann vor, wenn der Verkäufer die Transportleistung eines Dritten organisiert bzw. dem potentiellen Käufer der Ware die Möglichkeit der Transportleistung anbietet (BFH 20.5.2015 – XI R 2/13, BFH/NV 2015, 1775). 97

Die Klägerin hat mit ihrer Vereinbarung mit Firma C im Rahmen des ... Vertrages die Transportleistung der Ware an den Endabnehmer organisiert. Dem potentiellen Käufer stand nur die auf der Internetplattform vorgegebene Transportleistung „Versand über Firma C“ zur Verfügung. Auf der Grundlage der Vereinbarung ... Vertrag hat die Klägerin Firma C den Auftrag erteilt, die jeweilige auf der Internetplattform zustande gekommene Bestellung, nämlich den Versand an den Kunden, auf der Grundlage dieser Vereinbarung durchzuführen, dem potentiellen Käufer stand keine andere Möglichkeit der Transportleistung zur Verfügung. 98

3. Auch die Höhe der vom FA zugrunde gelegten Bemessungsgrundlage für die von der Klägerin erbrachten Lieferungen ist nicht zu beanstanden. 99

Das FA hat die Umsatzsteuer für die Veranlagungszeiträume 2016 und Januar bis Juni 2017 aus den von der Klägerin als steuerfreie Umsätze erklärten Beträgen herausgerechnet und zugunsten der Klägerin auf alle von ihr erklärten Lieferungen ungeprüft den ermäßigten Steuersatz angewandt. Soweit das FA für die Streitjahre 2014 und 2015 die von der Klägerin als innergemeinschaftliche Lieferung an Firma C erklärten Beträge iHv *siebenstellig* € und *siebenstellig* € als Bemessungsgrundlage für die an deutsche Endkunden erbrachte Lieferungen zugrunde gelegt hat, führt dies nicht zu einem Nachteil für die Klägerin. Das FA hat für 2014 die von der Klägerin selbst erklärten Lieferungen an deutsche Endkunden iHv *fünfstellig* € unberücksichtigt gelassen. Die Klägerin hat der Höhe nach auch keine Einwendungen gegen die Steuerfestsetzungen erhoben. Zudem ist, wie das FA zutreffend ausführt, nicht nachprüfbar, ob sich bei den von der Klägerin erklärten steuerfreien Umsätzen um die mit den von Firma C erbrachte sog. Fulfillment-Dienstleistung berechneten saldierten Verkaufserlöse handelt, weil die Klägerin keine Nachweise erbracht hat, wie sie die von Firma C in Rechnung gestellten Entgelte behandelt hat. Darüber hinaus hat die Klägerin die von ihr behauptete Versteuerung ihrer Umsätze in EU-Land A weder beziffert noch nachgewiesen. 100

Auch wurde im Jahr 2017 eine Vielzahl von Produkten der Klägerin über Firma C deklariert als „Verkauf und Versand durch *Name eines Internetshops*“, bei denen die Klägerin als Verkäufer ausdrücklich genannt ist, so dass zweifelhaft ist, ob die Angaben der Klägerin, im Jahr 2017 bislang gar keine Lieferungen unmittelbar von ihrem Lager in EU-Land A an deutsche Endabnehmer erbracht zu haben, zutreffend sind. Auch bestand die Möglichkeit, über den Internet-Markplatz „*Name*“ Produkte unmittelbar von der Klägerin aus EU-Land A zu erwerben. 101

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 102
