

Die umsatzsteuerliche Behandlung von innergemeinschaftlichen Umsätzen über Konsignationslager

D i p l o m a r b e i t

**an der Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum,
Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung**

**vorgelegt von
Patrick Hermsdorf
aus Leipzig**

Meißen, 16.03.2020

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1 Konsignationslager im Allgemeinen.....	1
1.1 Begriff und außersteuerliche Bedeutung.....	1
1.2 Abgrenzung von anderen Lagerarten	2
2 Konsignationslager und Umsatzsteuer	4
2.1 Inländisches Konsignationslager.....	4
2.2 Inländisches Konsignationslager mit Warenbezug aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet.....	5
2.3 Konsignationslager in anderen Mitgliedstaaten mit Waren aus Deutschland.....	6
2.4 Vereinfachungsregelung anderer Mitgliedstaaten der EU	7
2.4.1 Vereinfachung ohne zeitliche Befristung	7
2.4.2 Vereinfachung unter Bedingung einer Befristung	7
2.4.3 Vereinfachung eigener Art	8
2.4.4 Problematik § 17c UStDV	8
2.5 BFH Urteile	9
2.5.1 Die Verschaffung der Verfügungsmacht.....	13
2.5.2 Ertragssteuerliche Betrachtung	14
2.6 Änderung UStAE	15
2.7 Auslegungsfragen.....	16
2.7.1 Begriff des feststehenden Abnehmers bzw. verbindliche Abnahmeverpflichtung	16
2.7.2 Begriff der kurzzeitigen Zwischenlagerung.....	17
2.7.3 Auseinanderfallen von Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinne und Entnahmezeitpunkt	18
2.7.4 Anwendbarkeit auf inländische Konsignationslager mit Waren aus dem Inland.....	18
3 Richtlinie zur Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems.....	20
3.1 Quick Fixes.....	21
3.2 Konsignationslagerregelung	22
3.2.1 Voraussetzungen zur Anwendung	22
3.2.2 Rechtsfolgen.....	24
3.2.3 Sonderfälle	24
3.2.4 Folgen bei Nichterfüllung	25
3.2.5 Art. 138 MwStSystRL und die Angabe der USt-IdNr. als materielle Voraussetzung.....	25
4 Gesetzliche Verankerung JStG 2019.....	27
4.1 Umsetzung in nationales Recht - § 6b UStG.....	27
4.2 Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung	27
4.2.1 Gegenstandsbewegung unter Vereinbarung eines späteren Erwerbs.....	28

4.2.2	Ansässigkeit im Bestimmungsmitgliedstaat.....	30
4.2.3	Verwendung der USt-IdNr. des Abnehmers	31
4.2.4	Aufzeichnungs- und Meldepflichten des liefernden Unternehmers	31
4.3	Aufzeichnungspflichten § 22 Abs. 4f UStG	32
4.4	Aufzeichnungspflichten § 22 Abs. 4g UStG.....	32
4.5	Rechtsfolgen.....	33
4.6	Ausschluss der Rechtsfolgen und Rückausnahmen	34
4.6.1	Lieferung innerhalb von 12 Monaten.....	34
4.6.2	Rücktransport der Waren	35
4.6.3	Ersetzung des Erwerbers.....	35
4.6.4	Wegfall der Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung	37
4.6.5	USt-IdNr. als materielle Voraussetzung und die Folgen bei Nichterfüllung ..	38
4.7	Fazit zur Umsetzung.....	38
4.8	Verhältnis nationales Recht und Unionsrecht.....	39
4.9	Abgrenzung Konsignationslagerregelung und Rechtsprechung des BFH	40
4.10	Schlussfolgerung des Verfassers.....	41
	Rechtsquellenverzeichnis	VII
	Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen, Erlasse, Verwaltungsanweisungen und sonstige Quellen	VII
	Rechtsprechungsverzeichnis	IX
	Literaturverzeichnis	X
	Fachbücher	X
	Kommentare	X
	Aufsätze.....	X
	Internetquellen	XII
	Eidesstattliche Erklärung	XIV

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
BEG III	Drittes Bürokratieentlastungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
B2B	Business-to-Business
BStBl I, II	Bundessteuerblatt Teil 1 und Teil 2
Buchst.	Buchstabe
bzgl.	bezüglich
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise

d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU	Europäische Union
FA	Finanzamt
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
ggf.	gegebenenfalls
grds.	grundsätzlich
HGB	Handelsgesetzbuch
HS	Halbsatz
i. d. R.	in der Regel
i. S. d.	im Sinne des/der
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
LSF	Landesamt für Steuern und Finanzen
MwSt	Mehrwertsteuer

MwStR	MehrwertSteuerrecht
MwSt-DVO	Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung
MwSt-IdNr.	Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
m. W. v.	mit Wirkung vom
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
o. a.	oben angeführt
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannte
Pkt.	Punkt
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Satz
sog.	sogenannte
StuB	Steuern und Bilanzen
Tz.	Textziffer
u. a.	und andere
UAbschn.	Unterabschnitt
UR	Umsatzsteuer-Rundschau

UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStB	Umsatz-Steuerberater
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
usw.	und so weiter
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht
UZK	Unionszollkodex
VDA	Verband der Automobilindustrie
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
v.	von
z. B.	zum Beispiel
ZM	Zusammenfassende Meldung

1 Konsignationslager im Allgemeinen

1.1 Begriff und außersteuerliche Bedeutung

Konsignationslager leitet sich vom Begriff „Konsignation“ ab. Diese Begrifflichkeit wurde wiederum von „consignatio“ gebildet und stellt historisch gesehen eine Urkunde dar¹, welche im damaligen Sprachgebrauch für die Zusicherung einer Sache stand. Bezogen auf ein Konsignationslager kann man daher die Zusicherung des Inhaltes für einen späteren Zweck ableiten.

Eine gesetzliche Legaldefinition des Begriffes Konsignationslager gibt es nicht.² Lediglich im kaufmännischen Bereich verstehen die meisten Wirtschaftsbeteiligten unter einem Konsignationslager eine Lagervorrichtung, bei der Waren von einem Unternehmer (Konsignant) einem anderen Unternehmer (Konsignatär) zur eigenen Verwendung oder zur sofortigen Belieferung der Kunden überlassen werden. Im Rahmen einer effizienten, d. h. möglichst zügigen Abwicklung, haben solche Lager eine zentrale Bedeutung. Durch eine eigenverantwortliche Bestückung des Lagers ergibt sich für den Lieferanten, z. B. durch Sammellieferungen, ein Frachtvorteil. Des Weiteren reduziert der liefernde Unternehmer seine Lagervorhaltung am eigenen Standort und erhöht die Kundenbindung durch Errichtung eines solchen Lagers. Beim Abnehmer sind die notwendigen Gegenstände stets verfügbar und gewährleisten eine hohe Versorgungssicherheit.

Im Steuerrecht handelt es sich bei einem Konsignationslager im Allgemeinen um ein Warenlager, das ein Unternehmer bei einem Abnehmer (oder bei einem externen Dienstleister) unterhält. Betrieben wird es in der Regel von einem beauftragten Spediteur oder externen Dienstleister. Der Abnehmer kann sich bei Bedarf die Waren entnehmen und hat ein unbeschränktes Zugriffsrecht.

Das Konsignationslager wird dabei grundsätzlich in zwei Arten eingeteilt. Haben mehrere Abnehmer Zugriff auf die Ware wird es als „consignment stock“ bezeichnet. Erfolgt die Belieferung hingegen lediglich für einen Abnehmer, nennt man dies „call-off-stock“³. Der Lieferer bleibt zivilrechtlicher Eigentümer der im Lager befindlichen Ware. Nach Entnahme der Ware durch den Abnehmer erfolgt die Eigentumsübertragung.⁴

¹ Vgl. *Georges*, in: Der neue Georges, ausführliches Handwörterbuch Deutsch - Lateinisch (Oktober 2019).

² Vgl. *Hahn*, in: Weymüller, UStG, § 3 Rn. 128 (2. Auflage 2019); BFH, Urteil vom 16. November 2016 - V R 1/16 -, BStBl II 2017, 1079 ff., Rz. 20.

³ In der täglichen Praxis finden sich noch anderweitige Bezeichnungen (z.B. Vendor managed inventory).

⁴ Vgl. VfG. LSF v. 30.08.2018, 213-S 7100-a/1/1-2018/28095, Tz. 1.

Die Ware ist erst nach Entnahme beim Kunden zu bilanzieren (s. Pkt. 2.5.2). Das Konsignationslager muss jedoch kein typisches Lagergebäude sein. Die Waren können dabei an jeden physisch bestimmbar Ort zwischengelagert werden. Denkbar wären beispielsweise Eisenbahnwaggons, Silos, Container oder Binnenschiffe.⁵ Entscheidend ist vielmehr, dass die gelagerte Ware weder bearbeitet oder verarbeitet wird. Für eine eventuell stattfindende Außenprüfung und Kontrolle der gelagerten Ware sollte jedoch eine feste örtliche Fixierung gegeben sein.⁶

Aus den neuen Aufzeichnungspflichten nach Art. 54a Abs. 1 Buchst. c-d MwSt-DVO ergeben sich die Anforderungen an den Ort der Lagerung. Danach sollte dieser eine Adresse und einen Inhaber haben.⁷

Für umsatzsteuerliche Zwecke sind jedoch Unterscheidungen bei Konsignationslagern (insbesondere „call-off-stock“ und „consignment stock“) problematisch, da ggf. eine Eindeutigkeit indiziert wird, die tatsächlich nicht besteht. Neben der Anzahl potenzieller Abnehmer sind daher weitere Begleitumstände (Übergang von Substanz, Wert und Ertrag am Gegenstand) von essentieller Bedeutung.⁸

1.2 Abgrenzung von anderen Lagerarten

Eine Verkürzung der Lieferzeiten bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen kann durch eine Vorhaltung der Waren in Warenlagern erreicht werden. Dabei gibt es verschiedene Arten von Warenlagern in der EU. Im Wesentlichen sind dies das Zolllager, das Konsignationslager, das Mehrwertsteuerlager und das reine Warenlager.⁹

Bei einem Zolllager handelt es sich um einen Ort, welcher von Zollbehörden zugelassen ist und unter zollamtlicher Überwachung steht. Die Waren können im Zolllagerverfahren in zugelassenen Räumlichkeiten oder sonstigen Betriebsstätte gelagert werden.¹⁰ Ein Zolllager dient im Allgemeinen zur unversteuerten und unverzollten Zwischenlagerung von Nichtgemeinschaftsware. Gemäß Art. 237 Abs. 1 UZK unterliegen sie dabei nicht den Einfuhrabgaben. Diese Lagerung erfolgt nach festgelegten Bedingungen und bedarf einer Genehmigung der zuständigen Zollbehörde.

⁵ Vgl. *Gerhards* „Die ‘Quick Fixes’ zur EU Mehrwertsteuerreform“ in *DStZ* 2019 S. 534 ff. [541].

⁶ Vgl. *Vfg. OFD Frankfurt am Main v. 12.12.2019*, S 7500 A-1318-St 110, Tz. 5.

⁷ Vgl. *Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt*, 13.01.2020, 42-S 7140-13, Tz. 3.

⁸ Vgl. *Scharrer/Schreiber* in „USt-Sofortmaßnahmen - Quick Fixes oder Big Fails?“ in *Der Betrieb* 2019 S. 18 ff. [20].

⁹ Das Kommissionlager stellt eine weitere Lagerform dar. Dabei verkauft der Kommissionsagent, als weitere beauftragte Person, Waren im eigenen Namen und auf fremde Rechnung an den Abnehmer. Bei einem Konsignationslager sind lediglich zwei Personen (Konsignant und Konsignatär) als Abgrenzungsmerkmal involviert.

¹⁰ Vgl. Art. 240 Abs. 1 UZK.

Eine Registrierung ist nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung für einen ausländischen Unternehmer nicht notwendig. Bei einem Konsignationslager steht die Kundenbindung, bei einem Zolllager die reine Lagerung, im Vordergrund.

Zur Schaffung gleicher Wettbewerbsbedingungen in der EU erfolgte die Gleichstellung von Gemeinschaftswaren und Drittlandswaren.¹¹ Bei einem Mehrwert- bzw. Umsatzsteuerlager können daher bestimmte Waren (z.B. Lebensmittel, Eisen und Metalle, vgl. Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG) steuerfrei gelagert und veräußert werden. Das Umsatzsteuerlager kann dabei jedes Grundstück oder jeder Grundstücksteil im Inland sein (Legaldefinition s. § 4 Nr. 4a S. 4 UStG). Die Errichtung eines solchen Lagers ist auch in den entsprechend zugelassenen Räumlichkeiten eines Zolllagers möglich.¹² Der im EU-Ausland ansässige Unternehmer muss sich hierbei nicht für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen. Eine Besteuerung erfolgt erst nach Auslagerung der Ware. Der Auslagernde ist dabei der Steuerschuldner.¹³ Im Gegensatz zum Konsignationslager bedarf es gem. § 4 Nr. 4a S. 5-7 UStG einer Zustimmung des für den Lagerhalter zuständigen Finanzamtes. Bedingt durch einen hohen administrativen Aufwand verlieren solche Lager in der täglichen Praxis an Bedeutung.

Unter einem Warenlager bzw. Auslieferungslager versteht man eine Geschäftseinrichtung, in welcher der Unternehmer bewegliche Wirtschaftsgüter aufbewahrt, die zur Veräußerung bestimmt sind. Eine Betriebsstätte muss jedoch - auch wenn im § 12 Satz 2 AO aufgeführt - nicht zwingend vorliegen.¹⁴ Bei einem reinen Warenlager steht der künftige Kunde (ggf. auch mehrere Kunden) noch nicht fest. Die wesentliche Unterscheidung zum Konsignationslager ist die Warenentnahme, welche nicht von einem Abnehmer, sondern vom liefernden Unternehmer selbst durchgeführt wird.¹⁵ Bei dieser Lagerform greifen die nachfolgenden Ausführungen hinsichtlich Vereinfachungsregelungen und die umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern nicht. Eine umsatzsteuerliche Registrierung in dem jeweiligen Land der EU ist zwingend erforderlich.

¹¹ Bei einem Drittland handelt es sich um einen Staat oder ein Staatsgebiet, welches weder zum Inland noch zum Gemeinschaftsgebiet gehört. Ausführungen zu Lieferungen von oder in ein Drittland sind nicht Gegenstand dieser Arbeit.

¹² *Harksen*, in: Praxishandbuch Lagerung im Zoll- und Steuerrecht (2. Auflage 2019), S. 288.

¹³ Gem. § 4 Nr. 4a S. 1 UStG ist die der Auslagerung vorangegangene Lieferung (innergemeinschaftlicher Erwerb oder Einfuhr) im Zeitpunkt der Auslagerung zu versteuern.

¹⁴ Vgl. *Keß* in: *Lenski/Steinberg*, GewStG, 127. Lieferung 05.2019, § 2 GewStG.

¹⁵ Vgl. *Brinkmann*, in: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern in der EU, ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland, England, Frankreich und Belgien (2019), S. 24.

2 Konsignationslager und Umsatzsteuer

Ein steuerbarer Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG liegt vor, wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland eine Lieferung („Lieferung“ vgl. Pkt. 2.5.1) gegen Entgelt ausführt. Ob es sich dabei um eine „im Inland ausgeführte“ Lieferung handeln kann, muss nach umsatzsteuerrechtlichen Kriterien geprüft werden. Hierbei wird ermittelt, wo sich der Ort der Lieferung befindet. Die Sondervorschriften zur Feststellung des Ortes der Lieferung, im Sinne des § 3 Abs. 5a UStG, sind dabei vorrangig zu prüfen. Erfolgt die Warenbewegung im Rahmen einer Lieferung ausschließlich im Inland, ist die Prüfung einer entsprechenden Rechtsvorschrift und die Feststellung des konkreten Ortes der Lieferung ohne Relevanz. Bei Waren- bzw. Gegenstandsbewegungen¹⁶ über die Grenze hinaus ist eine umsatzsteuerliche Prüfung zur Bestimmung des Ortes der Lieferung zwingend erforderlich.

Entscheidet sich ein Unternehmer zur Führung eines Warenlagers in Form eines Konsignationslagers bestehen erhebliche Schwierigkeiten in der umsatzsteuerlichen Beurteilung und Handhabung dieser Warenflüsse, denn es erfolgt in diesen Fällen keine unmittelbare Übergabe der Ware an den Leistungsempfänger.

2.1 Inländisches Konsignationslager

Die Themenbeiträge der Vergangenheit zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Konsignationslagern betrafen überwiegend grenzüberschreitende Sachverhalte.¹⁷ Bei inländischen Konsignationslagern mit Warenbezug aus dem Inland liegt der Umsatzort stets im Inland (gem. § 3 Abs. 5a UStG i. V. m. § 3 Abs. 6 UStG). Eine Gefährdung des Steueraufkommens ist nicht gegeben, so dass die Finanzverwaltung inländische Sachverhalte nicht explizit erwähnte bzw. problematisierte.

Das inländische Verbringen der Gegenstände in das Lager hatte bisher keine steuerlichen Folgen, da zum Zeitpunkt der Einlagerung keine Eigentumsübertragung stattfand. Die Lieferung wurde erst im Zeitpunkt der Entnahme verwirklicht. Eine Steuerbefreiungsvorschrift i. S. v. § 4 UStG ist nicht einschlägig, so dass es sich um einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz handelt, welcher dem Regelsteuersatz von 19% (§ 12 Abs. 1 UStG) oder dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 UStG) unterliegt.

¹⁶ Eine Lieferung setzt immer voraus, dass Gegenstände bewegt werden. Gegenstände i. S. v. § 3 Abs. 1 UStG sind z. B.: Sachen (§ 90 BGB), Tiere (§90a BGB), Sachgesamtheiten (Zusammenfassung mehrerer selbständiger Gegenstände zu einem einheitlichen Ganzen) sowie alle Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Verkehr wie Sachen behandelt werden. Demnach kommen insbesondere solche Gegenstände in Betracht, die im wirtschaftlichen Sprachgebrauch als „Waren“ bezeichnet werden.

¹⁷ Vgl. *Birkenfeld* „Umsätze im Konsignationslager und im Kommissionslager“ in UR 2006 S. 80.

In Folge entstand die Steuer erst zum Entnahmezeitpunkt (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1 UStG). Eine Rechnungsstellung erfolgte i. d. R. ebenfalls nach Entnahme der Ware in Form des Gutschriftenverfahrens.¹⁸

2.2 Inländisches Konsignationslager mit Warenbezug aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet¹⁹

Bei inländischen Konsignationslagern mit Warenbezug aus anderen Mitgliedstaaten ging die Finanzverwaltung stets davon aus, dass die Lieferung an den Abnehmer erst mit Entnahme durch diesen bewirkt wird. Es läge allgemein keine Verschaffung der Verfügungsmacht zu Beginn der Versendung²⁰ an den Gegenständen bei einem Verbringen in ein Konsignationslager i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG (Abschn. 1a.2 Abs. 6 UStAE a. F.) vor. Durch die Unterbrechung des Liefervorganges ging die Finanzverwaltung grundsätzlich von zwei Lieferungen aus. Die erste Lieferung bei Bestückung des Lagers mit Waren und eine zweite Lieferung bei der Entnahme durch den Abnehmer.²¹

Der liefernde ausländische Unternehmer musste in diesem Fall ein innergemeinschaftliches Verbringen (innergemeinschaftliche Lieferung gem. Art. 138 MwStSystRL im Ursprungsmitgliedstaat) erklären. Dabei verwirklicht er in Deutschland ein dem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestelltes Verbringen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i. V. m. § 1a Abs. 2 Satz 1 UStG, da er einen Gegenstand seines Unternehmens aus dem Gemeinschaftsgebiet (Ausgangsmitgliedstaat) zur eigenen Verfügung in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats (Bestimmungsmitgliedstaat - vorliegend Deutschland) befördert bzw. versendet und diesen Gegenstand nicht nur vorübergehend verwendet.

Eine nicht nur vorübergehende Verwendung liegt bei einem Verbrauch der Ware, was auch den Verkauf der Ware beinhaltet, vor. Die Ortsbestimmung richtet sich nach § 3d UStG und liegt dabei im Inland, da sich der Gegenstand zum Ende der Beförderung im Inland befindet.

¹⁸ Vgl. *Meyer-Burow/Connemann* „Umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen über Konsignationslager“ in UStB 2018 S.148 ff. [149].

¹⁹ Das übrige Gemeinschaftsgebiet im Sinne des UStG umfasst die Mitgliedstaaten der EU, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten (Legaldefinition gem. § 1 Abs. 2a S. 1 UStG. Eine Auflistung aller zum übrigen Gemeinschaftsgebiet gehörenden Länder findet sich im Abschn. 1.10 Abs. 1 S. 2 UStAE.

²⁰ Bei einer Versendung wird der Gegenstand von einem Dritten (z. B. Spediteur) transportiert. Wird der Gegenstand hingegen vom Lieferer, Lagerhalter oder Erwerber selbst fortbewegt, spricht man von einer Beförderung (Abschn. 3.12 Abs. 2 UStAE).

²¹ Vgl. VfG. OFD Frankfurt am Main v. 17.03.2010, S 7100a A-4-St 110, Tz. 2.

Zum Zeitpunkt der Entnahme durch den Leistungsempfänger bewirkt der Unternehmer eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 UStG in Deutschland.²² Der Lieferort bestimmt sich in Folge nach § 3 Abs. 6 oder Abs. 7 UStG. Eine unbewegte Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG liegt bei einem Lager, welches sich auf dem Gelände des Konsignatärs befindet, vor.

Hierüber muss der ausländische Unternehmer eine Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer an den Kunden ausstellen (ggf. Gutschrift durch Konsignatär i. S. d. § 14 Abs. 2 S. 2 UStG).²³ Der Konsignant schuldet gem. § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG die Erwerbsteuer in Deutschland, welche nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG zum gleichzeitigen Vorsteuerabzug berechtigt.

Der Liefernde benötigte daher die USt-IdNr.²⁴ des Warenabgangsstaates und die deutsche USt-IdNr., so dass eine zwingende Registrierung in Deutschland (beim zentral zuständigen Finanzamt) erfolgen musste.

2.3 Konsignationslager in anderen Mitgliedstaaten mit Waren aus Deutschland

In diesem Fall handelt es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung in Form des Verbringens nach § 3 Abs. 1a UStG („dauerhaftes“ Verbringen), welche in Deutschland grundsätzlich steuerbar, nach § 6a Abs. 2 i. V. m. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG jedoch steuerfrei ist. Voraussetzung für eine Steuerbefreiung ist der buch- und belegmäßige Nachweis gemäß § 6 Abs. 3 UStG. Grundsätzlich ergeben sich die gleichen Rechtsfolgen aus Textziffer 2.2 in analoger Anwendung.

Die zum Zeitpunkt der Entnahme steuerbare und steuerpflichtige Lieferung unterliegt der Mehrwertsteuer des jeweiligen Landes. Der liefernde Unternehmer hat diesen Umsatz in seiner Umsatzsteuervoranmeldung und in der ZM anzugeben. Das Registrierungsverfahren im Ausland richtet sich nach dem jeweiligen ausländischem Recht.

Zu beachten ist hierbei, obwohl es bei unternehmensinternen Warenverbringungen keine Rechnungsausstellungsfrist nach §§ 14 und 14a UStG gibt, dass die Finanzverwaltung eine sogenannte „Pro-forma-Rechnung“ als Beleg austausch verlangt.²⁵

In dieser sind der verbrachte Gegenstand, die Bemessungsgrundlage sowie die deutsche und ausländische USt-IdNr. aufzuführen.

²² Vgl. VfG. OFD Frankfurt am Main v. 17.03.2010, S 7100a A-4-St 110, Tz. 4.

²³ Vgl. *Schluckebier* „Konsignationslager-Geschäfte und Vereinfachungsregelungen in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten“ in *Der Schweizer Treuhänder* 2000 S. 1413 ff. [1415].

²⁴ Diese wird auf Antrag gem. § 27a Abs. 1 S. 1 UStG beim Bundeszentralamt für Steuern erteilt.

²⁵ Vgl. Abschnitt 14a.1. Abs. 5 UStAE.

Das innergemeinschaftliche Verbringen muss zum Zeitpunkt der Ausstellung der „Pro-forma-Rechnung“, spätestens jedoch im Voranmeldezeitraum, in dem der, auf das tatsächliche Verbringen folgende Monat endet, erklärt werden (§ 18b S. 2 UStG).

2.4 Vereinfachungsregelung anderer Mitgliedstaaten der EU

Mit der vorgenannten Rechtsauffassung (zwei Lieferungen), und der daraus resultierenden Registrierungspflicht des Unternehmers, hielt sich Deutschland an die eindeutigen Vorgaben der MwStSystRL.²⁶ Weitere Mitgliedstaaten ohne eine Vereinfachungsregelung sind Bulgarien, Dänemark, Estland, Griechenland, Luxemburg, Malta, Portugal, Schweden, Spanien und Zypern.²⁷

Jedoch haben einige EG-Mitgliedstaaten die Besteuerung der Lagergeschäfte vereinfacht. Diese Vereinfachung sieht vor, dass bei Bestückung eines Lagers kein innergemeinschaftliches Verbringen vorliegt, sondern eine direkte innergemeinschaftliche Lieferung zum Zeitpunkt der Entnahme. Eine Registrierung des Konsignanten in dem Land, in dem sich das Lager befindet, sollte damit verhindert werden. Die damit einhergehenden Kosten für Registrierungspflichten, welche den innergemeinschaftlichen Handel verteuerten, werden dadurch vermieden bzw. verringert. Ein weiterer Grund zur Vereinfachung ist vermutlich der entstandene Nettoaufwand beim jeweiligen Finanzamt des Bestimmungsmitgliedstaates, da aus der fiktiven innergemeinschaftliche Lieferung sowie der anschließenden Lieferung im Saldo kein Steuerertrag zu erzielen ist.

2.4.1 Vereinfachung ohne zeitliche Befristung

Einige Länder (Belgien, Finnland, Großbritannien, Irland, Niederlande, Polen, die Slowakische Republik, Slowenien, die Tschechische Republik, Rumänien und Ungarn) gehen von einer innergemeinschaftlichen Lieferung zum Zeitpunkt der Warenentnahme an den Abnehmer aus.²⁸

2.4.2 Vereinfachung unter Bedingung einer Befristung

Frankreich, Italien und Litauen haben eine zeitliche limitierte Verzögerung der Erwerbsbesteuerung von drei bzw. zwölf Monaten.²⁹

²⁶ Vgl. VfG. OFD Frankfurt v. 8.11.2018, S 7100a A-004-St 110, Tz. 5.1.

²⁷ Vgl. VfG. LSF v. 30.08.2018, 213-S 7100-a/1/1-2018/28095, Tz. 5.3.

²⁸ Vgl. Ebenda, Tz. 5.2.1. Finnland, Großbritannien, Slowakische Republik und Slowenien wenden die Vereinfachungsregelung nur bei „call-off-stock“-Lägern an. Nach polnischem Recht gibt es eine Beschränkung auf bestimmte Waren und eine Anwendbarkeit der Vereinfachung ab dem 1. Dezember 2008. Nach rumänischem Recht ist die Vereinfachung nur anwendbar, wenn der Ursprungsmitgliedstaat auf die Behandlung als innergemeinschaftliches Verbringen verzichtet oder eine rumänische vergleichbare Regelung akzeptiert.

²⁹ Vgl. Ebenda, Tz. 5.2.2.

2.4.3 Vereinfachung eigener Art

Österreich hat eine Vereinfachung eigener Art, welche an die Vereinfachung anderer Staaten anknüpft. Bei einer Lieferung in ein österreichisches Konsignationslager gelten die Vereinfachungsregelungen des anderen Mitgliedstaates. Zusätzlich gibt es noch eine befristete Anwendbarkeit von sechs Monaten. Wird beispielsweise Ware aus Italien geliefert, gilt die italienische Vereinfachungsregelung. Allerdings greift in diesem Fall die Obergrenze von sechs Monaten (statt der Zwölf-Monats-Regelung).³⁰

2.4.4 Problematik § 17c UStDV

Die fehlende Harmonisierung aller Mitgliedsstaaten und die verschiedenen Vereinfachungsregelungen einzelner Staaten, welche oft keine Verfahrenserleichterung darstellen, können für den einzelnen Unternehmer erhebliche Schwierigkeiten bedeuten.

Anhand des folgenden Beispiels sollen die Hürden der praktischen Umsetzung erläutert werden.³¹

Ein deutscher Konsignant unterhält in Frankreich ein Konsignationslager. Unter Pkt. 2.4.2 wurde bereits erläutert, dass Frankreich eine Vereinfachungsregelung anwendet, welche zeitlich befristet ist (drei Monate). Der deutsche Unternehmer liefert die Ware in das Konsignationslager nach Frankreich. Aus deutscher Betrachtungsweise stellt diese Warenbewegung zunächst ein rechtsgeschäftsloses Verbringen dar. Dieses Verbringen wird fiktiv einer innergemeinschaftlichen Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Der deutsche Unternehmer hat somit in Frankreich eine Erwerbsbesteuerung durchzuführen. Erst zum Zeitpunkt der Entnahme, gleichbedeutend mit dem Übergang der Verfügungsmacht an der Ware durch den Konsignatär, liegt die eigentliche Lieferung vor. Die Ortsbestimmung erfolgt dabei nach den allgemeinen Regeln und befindet sich somit in Frankreich. Der deutsche Unternehmer muss die französische Mehrwertsteuer in der Rechnung ausweisen. Der Konsignatär kann diese ausgewiesene Mehrwertsteuer wiederum als Vorsteuer geltend machen.

³⁰ Vgl. VfG. LSF v. 30.08.2018, S 7100-a/1/1-2018/28095 Tz. 5.2.3.

³¹ Vgl. *Schluckebier* „Konsignationslager-Geschäfte und Vereinfachungsregelungen in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten“ in *Der Schweizer Treuhänder* 2000 S. 1413 ff. [1416]; *Monfort* „Konsignationslager im EU-Ausland: Hinfälligkeit der Verwaltungsauffassung“ in UR 2016 S. 945 ff. [946]. Im Aufsatz von Monfort erfolgt zugleich eine Anmerkung zum EuGH-Urteil Plöckl, Rs. C-24/15. In diesem Urteil hatte sich ein deutscher Unternehmer nicht ordnungsgemäß in Spanien (Bestimmungsland ohne Vereinfachungsregelung) registriert. Das FA versagte - mangels gültiger USt-IdNr. im Bestimmungsmitgliedstaat - die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens. Der EuGH entschied jedoch, dass die Pflichtverletzung des deutschen Unternehmers nicht mit der Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens geahndet werden darf. Voraussetzung war, dass keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung bestehen und der Gegenstand tatsächlich verbracht worden ist (die übrigen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung, insbesondere das Tatbestandsmerkmal „durch einen Unternehmer für sein Unternehmen“ mussten natürlich ebenfalls vorliegen).

Der deutsche Unternehmer muss sich, nach der deutschen Regelung, für dieses „zweistufige“ Verfahren in Frankreich registrieren lassen.

Erfolgt die Warenentnahme jedoch in der zeitlichen Befristung Frankreichs innerhalb von drei Monaten, so wird die französische Verwaltung den Antrag des deutschen Unternehmers zurückweisen. Aus deren Sicht liegen die Voraussetzungen der Vereinfachungsregelung vor, welche Registrierungspflichten des Konsignanten obsolet machen. Bei Anwendung der Vereinfachungsregelung hat der Konsignatär die Erwerbsbesteuerung in Frankreich durchzuführen.

Der deutsche Unternehmer hat keine Verpflichtungen in Frankreich, da er aus deren Sicht eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung tätigt. Dies ist grundsätzlich erfreulich für den Konsignanten. Jedoch ergeben sich in Deutschland erhebliche Probleme, da aus Sicht der Finanzverwaltung der Vorgang des Verbringens einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt wird. Die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung setzt wiederum eine USt-IdNr. des deutschen Unternehmers in Frankreich voraus, welche jedoch aus den vorgenannten Gründen nicht erteilt worden ist. Damit fehlt dem Konsignanten eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Der Vorgang ist letztendlich als steuerpflichtig zu behandeln und das Verbringen wird mit Umsatzsteuer belastet.

Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung dürfen jedoch dem Konsignanten, aufgrund fehlender Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Regelungen, keine Nachteile entstehen.

Daraufhin gestattete die Finanzverwaltung im Einzelfall, dass der Konsignant bei Warenentnahme den Vorgang als innergemeinschaftliche Lieferung (ohne nötigen Buchnachweis) behandelt.³²

Die zeitliche Befristung von drei Monaten ist jedoch zwingend einzuhalten, ansonsten erfolgt die nachträgliche Behandlung als innergemeinschaftliches Verbringen.

2.5 BFH Urteile

Mit zwei Urteilen vom 20.10.2016³³ und vom 16.11.2016³⁴ wurde zur Behandlung von Konsignationslagern Stellung bezogen. Beide Urteile betrafen im Inland gelegene

³² Vgl. Vfg. OFD Karlsruhe v. 31.08.1999, S 7100 A, UR 2000 S. 129; Vfg. OFD Frankfurt am Main v. 08.11.2018, S 7100a A-004-St 110 Tz. 5.1. Die Vereinfachungsregelung wurde in der aktuellen Verfügung abgebildet. Im Einzelfall kann, bis zur abschließenden Entscheidung der EU-Kommission, weiterhin die o. g. Vorgehensweise angewendet werden. Nach dem o. g. Urteil im Fall Josef Plöckl bedarf es einer Verwaltungsregelung grundsätzlich nicht mehr.

³³ BFH Urteil vom 20.10.2016, V R 31/15, BStBl II 2017, 1076.

³⁴ BFH Urteil vom 16.11.2016, V R 1/16, BStBl II 2017, 1079.

Konsignationslager mit einem Warenbezug aus dem Gemeinschaftsgebiet. Aus diesen Urteilen ergeben sich Erleichterungen für die umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern für die Praxis.³⁵

Jedoch drängen sich auch einige Rechtsunsicherheiten auf. Inhaltlich widersprechen diese Urteile der strengen Verwaltungsauffassung. Bei Vorliegen aller Voraussetzungen lässt sich dabei ein innergemeinschaftliches Verbringen mit all seinen Rechtsfolgen und Problemen vermeiden. Für die Behandlung eines einzelnen Liefervorganges legte der BFH die folgenden Kriterien fest.

„Die Ortsbestimmung als Versandungslieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG setzt voraus, dass der Abnehmer bereits bei Beginn der Versandung feststeht.“³⁶ Dies erfordert, dass lediglich ein Kunde das Recht hat, Waren aus dem Lager zu entnehmen. Haben mehrere Abnehmer Zugriff auf das Konsignationslager (consignment stock), muss zwingend eine verbindliche Zuordnung der Waren erfolgen.³⁷

Im ersten Urteilsfall vom 20.10.2016 erfolgten die Warenlieferungen des ausländischen Unternehmers in das Konsignationslager aufgrund zentraler Lieferverträge. Diese regelten u.a. die zu liefernden Waren, den Kaufpreis sowie die Lieferungs- und Zahlungsbedingungen.

Der Abnehmer übersandte dabei fast täglich Lieferabrufpläne, aus denen die tatsächliche Liefermenge ersichtlich war. Diese Abrufpläne waren rechtlich bindend und bestimmten die erforderlichen Gegenstände und Lieferzeiten mit einer Vorlaufzeit von zwölf Wochen. Die in Folge in das Lager überführten Gegenstände entsprachen dem Bedarf des Abnehmers in den nachfolgenden Tagen und Wochen.

Für 95% (5% wurden durch den ausländischen Unternehmer ohne Vereinbarung in das Lager verbracht) der Waren lag somit bereits zum Zeitpunkt der Versandung aus dem Ausland eine verbindliche Bestellung vor. Über das Vorliegen einer solchen verbindlichen Bestellung waren sich alle Verfahrensbeteiligten - auch das Finanzamt - einig. Auf Grundlage geltender Vorschriften³⁸ behandelte das FA diese Umsätze dennoch als im Inland steuerpflichtige Lieferungen.

³⁵ Vgl. *Rolfes* „Erleichterungen beim Konsignationslager- BMF widerspricht der Verwaltungsauffassung“ in *StuB* 2017 S. 347 ff. [347].

³⁶ BFH Urteil vom 20.10.2016, V R 31/15, BStBl II 2017, 1076 ff., Rz. 13.

³⁷ Vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 18.06.2015, 5 K 335/14, EFG 2015, 1754 ff., Rz. 38.

³⁸ Gemäß Abschn. A 3.12. Abs. 3 Satz 7 UStAE a. F. liegt bei einem Verbringen in ein Konsignationslager grundsätzlich keine Verschaffung der Verfügungsmacht an den feststehenden Abnehmer vor.

Der BFH lehnte jedoch die Anwendung der Verwaltungsanweisung mit einem innergemeinschaftlichen Verbringen und anschließender steuerpflichtiger Lieferung ab und verwies auf die Vorgaben des § 3 Abs. 6 UStG i. V. m. Art. 32 MwStSystRL. Bei einem feststehenden Abnehmer und dem Vorliegen eines Umsatzgeschäftes könne eine Versandungslieferung auch bei einer kurzfristigen Zwischenlagerung vorliegen. Es ist zudem unbeachtlich, ob die Verfügungsmacht bereits zu Beginn der Versendung auf den Abnehmer übergeht.³⁹ Es ist erforderlich, dass die Verfügungsmacht übergeht, der Zeitpunkt ist jedoch nicht entscheidend.

Lediglich für die Waren (die restlichen 5%), bei denen keine verbindliche Bestellung und somit kein Umsatzgeschäft zum Zeitpunkt des Beginns des Transportes vorlag, sind die Voraussetzungen des § 3 Abs. 6 UStG nicht erfüllt, und es handelt sich um eine im Inland steuerpflichtige Lieferung.⁴⁰

Mit seinem zweiten Urteil vom 16.11.2016 bestätigt der BFH die vorgenannte Rechtsprechung, verneinte jedoch im vorliegenden Sachverhalt die Voraussetzungen eines feststehenden Abnehmers zum Zeitpunkt der Versendung.

Der Kläger verkaufte Waren aus den Niederlanden an einen deutschen Unternehmer. Die Warenlieferungen erfolgten dabei in das, auf dem Betriebsgelände des Abnehmers gelegene Konsignationslager. Zwischen dem Kläger (Unternehmer aus den Niederlanden) und dem Abnehmer bestand ein „Consignment Distribution Agreement“.

Gemäß dieser Vereinbarung war der Abnehmer verpflichtet die Waren zu lagern und berechtigt diese zu verkaufen. Allein der deutsche Unternehmer hatte Zutritt zur eingelagerten Ware, welche sich bis zur Veräußerung weiterhin im Eigentum des Klägers befand. Mit einer gewissen Vorankündigungsfrist hätte der ausländische Unternehmer die Möglichkeit gehabt das Lager zu betreten, um eine Inventur durchzuführen. Der Abnehmer übermittelte einmal in der Woche eine Übersicht und teilte dabei die veräußerten Gegenstände der Vorwoche mit. Dies diente als Grundlage zur Abrechnung. Der Verkaufspreis der Waren wurde auf den Tag genau mit dem Veräußerungsdatum des Konsignationsbestandes bestimmt.

Der Kläger war verpflichtet, die Ware mindestens drei Wochen im Lager zu belassen. Nach dieser Frist war es dem Abnehmer gestattet, die Waren ganz oder teilweise an den Kläger zurückzusenden.

³⁹ Vgl. BFH Urteil vom 20.10.2016, V R 31/15, BStBl II 2017, 1076 ff., Rz. 17.

⁴⁰ Vgl. *Huschens/Mahlow* „Lieferungen in ein Konsignationslager - Auswirkungen des BFH-Urteils V R 31/15“ in UVR 2017 S. 122 ff. [123].

Der Kläger behandelte diese Umsätze als innergemeinschaftliche Versandungslieferungen, welche im Inland nicht steuerbar sind (Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 6 UStG - mithin in den Niederlanden).

Dieser umsatzsteuerlichen Würdigung der Klägerin konnte jedoch nicht gefolgt werden, so dass eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung vorlag.⁴¹

Die Voraussetzungen einer Versandungslieferung nach § 3 Abs. 6 UStG waren im Streitfall nicht erfüllt, da keine verbindliche Bestellung bzw. kein verbindlicher Kaufvertrag zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung/Versendung in das Konsignationslager vorlagen. Erst mit Entnahme der Ware stand fest, dass der Kunde die Ware behalten werde. Ein verbindlicher Kaufvertrag wurde daher erst nach Einlagerung der Ware geschlossen.⁴² Eine Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG erfordere jedoch diese Bedingungen bereits zum Zeitpunkt der Versandung/Beförderung und war somit nicht einschlägig. Eine nur wahrscheinliche Begründung einer Abnehmerstellung reicht für die Anwendung des § 3 Abs. 6 S. 1 UStG ebenfalls nicht aus, da diese nicht mit einer tatsächlichen Abnehmerstellung gleichzusetzen ist.⁴³

Weitere maßgebende Kriterien der o. g. Urteile lassen sich wie folgt kurz zusammenfassen: Die Einrichtung des Lagers muss auf Initiative des Abnehmers erfolgen, der Abnehmer muss uneingeschränkt Zugriff auf das Lager haben (vertraglich) und die Dauer der Lagerung darf nur kurze Zeit andauern.⁴⁴ Zur Dauer der Einlagerung wird auf Pkt. 2.7.2 verwiesen. Bei Erfüllung aller Tatbestandsvoraussetzungen (feststehender Abnehmer, Zugriffsrecht des Abnehmers, Einlagerung für „kurze Zeit“) sollte die im Urteilsfall erwähnte Voraussetzung „auf Initiative des Abnehmers“ nicht zu streng ausgelegt werden. Die Frage des Zustandekommens einer solchen gebrochenen Beförderung, unter Einbindung eines Konsignationslagers, dürfte für eine umsatzsteuerliche Würdigung ohne Relevanz sein.⁴⁵ Das uneingeschränkte Zugriffsrecht des Abnehmers wurde ebenfalls nur klarstellend verwendet, da dies unabdingbar für die Anwendung einer Direktlieferung ist.⁴⁶

⁴¹ Die Steuerberechnungen des Finanzamtes für die steuerpflichtigen Inlandslieferungen erfolgten jedoch fehlerhaft. In diesem Punkt bekam die Klägerin dahingehend Recht, dass die zu berechnende Steuer aus den vereinnahmten Beträgen nicht hinzu-, sondern herausgerechnet wird. Vgl. *Moldan* „Umsatzsteuer heraus- oder hinzurechnen? Frage endgültig geklärt!“ in *UStB* 2017 S. 129 ff. [151].

⁴² Vgl. BFH Urteil vom 16.11.2016, V R 1/16, BStBl II 2017, 1079 ff., Rz. 24.

⁴³ Vgl. BFH Urteil vom 20.10.2016, V R 31/15, BStBl II 2017, 1076 ff., Rz. 23.

⁴⁴ Vgl. *Rolfes* „Die Verwaltungsauffassung zum Konsignationslager“ in *StuB* 2018 S. 68 ff. [69].

⁴⁵ Vgl. *Rolfes* „Erleichterungen beim Konsignationslager - BFH widerspricht der Verwaltungsauffassung“ in *StuB* 2017 S. 347 ff. [349].

⁴⁶ Vgl. *Hiller* „Die Verschaffung der Verfügungsmacht - ein Mysterium?“ in *UR* 2018 S. 582 ff. [586].

2.5.1 Die Verschaffung der Verfügungsmacht

Eine Legaldefinition der Verschaffung der Verfügungsmacht findet sich in § 3 Abs. 1 UStG wieder: „Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen“.⁴⁷

Der Begriff der Lieferung umfasst nach ständiger Rechtsprechung die Übertragung eines körperlichen Gegenstandes, bei der die andere Partei ermächtigt wird, über diesen Gegenstand so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer.⁴⁸

Dabei ist der Begriff der Lieferung von Gegenständen i. S. v. Art 14 Abs. 1 MwStSystRL von der zivilvertraglichen oder sonstigen Verfügungsmacht strikt zu trennen. Bezugnehmend auf die umsatzsteuerliche Einordnung bei Lieferungen über Konsignationslager ist also entscheidend, ob der Gegenstand mit einer finalen Absicht übergeben werden soll. Diese Absicht wurde in den betreffenden Urteilen durch das Vorhandensein einer verbindlichen Bestellung geprüft. Eine Orientierung an den europäischen Umsatzsteuer-Maßstab ist dabei zu erkennen.

Bei Waren, welche auf die speziellen Bedürfnisse des Kunden angepasst sind und nur diesen nützlich erscheinen, ist die Frage der Verschaffung der Verfügungsmacht hingegen nur von untergeordneter Bedeutung.⁴⁹ In diesem Fall konkretisiert sich der Anspruch auf Abnahme auch ohne vertragliche Abnahmeverpflichtung, da eine Nichtabnahme durch den möglichen Käufer de facto nicht in Betracht kommt. Zivilrechtlich hätte der (potentielle) Verkäufer in solchen Fällen einen Schadensersatzanspruch auf Ersatz des negativen Interesses. Stellt sich heraus, dass der Vertrag nicht zustande kommt, muss der „Verkäufer“ so gestellt werden, wie er ohne dieses schädliche Ereignis gestanden hätte.⁵⁰

Der liefernde Unternehmer trägt im Allgemeinen die Preisgefahr und die Gefahr des zufälligen Untergangs bis zur endgültigen Entnahme durch den Abnehmer.

⁴⁷ Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL definiert den Vorgang der Lieferung wie folgt: „Als Lieferung von Gegenständen gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“. Art. 15 MwStSystRL verweist zudem auf eine Gleichstellung bestimmter Wirtschaftsgüter.

⁴⁸ Vgl. *Hiller* „Die Verschaffung der Verfügungsmacht - ein Mysterium?“ in UR 2018 S. 582 ff. [583].

⁴⁹ Vgl. *Brinkmann*, in: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern in der EU, ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland, England, Frankreich und Belgien (2019), S. 87. Grundlage bildete das Urteil des FG Niedersachsen (5 K 335/14) vom 18.5.2015.

⁵⁰ Vgl. *Liebchen* und *Kaiser* „Das Konsignationslager in der ertrag- und umsatzsteuerlichen Betrachtung“ in BB 2017 S. 224 ff. [224 Tz. 1].

Diese Regelungen zur Gefahrtragung beeinflussen ebenfalls nicht die Frage zur Verschaffung der Verfügungsmacht i. S. d. UStG, da es sich hierbei lediglich um zivilrechtliche Normen zur Einlagerung handelt.⁵¹ Vertragliche Regelungen mit Übergang der Verfügungsmacht zum Zeitpunkt der Entnahme stellen ebenfalls unbeachtliche steuerliche Wertungen dar.⁵²

2.5.2 Ertragssteuerliche Betrachtung

Bei der ertragssteuerlichen Betrachtungsweise stellt sich die Frage, ob der Abnehmer mit Einlagerung der Ware wirtschaftlicher Eigentümer wird. Eine zivilrechtliche Zurechnung des Eigentums nach § 39 Abs. 1 AO ist grundsätzlich zu verneinen, da dem Konsignatär zwischen dem Zeitpunkt der Einlagerung und der Entnahme regelmäßig nur der Besitz eingeräumt wird. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO wäre dem Abnehmer die Ware steuerlich zuzurechnen, wenn er für die gewöhnliche Nutzungsdauer den Eigentümer ausschließen kann. Bei allgemein typischen Konsignationslagerverträgen ist dies nicht der Fall, so dass kein wirtschaftliches Eigentum zum Zeitpunkt der Einlagerung der Ware vorliegt. Der Konsignatär hat i. d. R. einen Herausgabeanspruch der Konsignationsware, entsprechende Nutzungsrechte bestehen jedoch nicht. Im Zeitraum zwischen Einlagerung und der Entnahme hat der Konsignatär lediglich die Funktion des Lagerhalters und Verwahrer.⁵³

Nach handelsrechtlichen Vorgaben i. S. d. § 246 Abs. 1 S. 2 HS 2 HGB muss der Vermögensgegenstand beim wirtschaftlichen Eigentümer bilanziert werden. Der Aufbau dieser Vorschrift ist vergleichbar mit der Vorschrift des § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO. Im Ergebnis werden daher die Vermögensgegenstände bis zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Umlaufvermögen des Konsignanten bilanziert.

Nach der Rechtsprechung des BFH sind diese Grundsätze zu überdenken. Bei Anwendung einer Direktlieferung i. S. d. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG gibt es eine Abweichung zwischen der umsatzsteuerlichen Behandlung und der bilanziellen Darstellung.⁵⁴ Bei Abschluss eines Kaufvertrages bzw. einer verbindlichen Bestellung über die Waren erlangt der Abnehmer ein Besitzrecht i. S. v. § 986 BGB.

⁵¹ Vgl. *Hiller* „Die Verschaffung der Verfügungsmacht - ein Mysterium?“ in UR 2018 S. 582 ff. [586].

⁵² Vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 18.06.2015, 5 K 335/14 EFG 2015, 1754 ff., Rz. 73.

⁵³ Vgl. *Liebchen* und *Kaiser* „Das Konsignationslager in der ertrag- und umsatzsteuerlichen Betrachtung“ in BB 2017 S. 224 ff. [224 Tz. I und 1].

⁵⁴ Vgl. *Trejo* „Die neue Konsignationslagerregelung - jedenfalls keine ‚Vereinfachungsregelung‘“ in MwStR 2020 S. 8 ff. [10].

Ein vorgenannter Herausgabeanspruch des Konsignanten besteht gem. § 985 BGB nicht mehr, so dass die Waren beim Konsignatär bereits im Zeitpunkt der Beförderung/Versendung in der Buchhaltung zu erfassen sind.⁵⁵

2.6 Änderung UStAE

Mit einem BMF-Schreiben reagierte die Finanzverwaltung und übernahm die Regelungen der genannten Urteile in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass auf.⁵⁶

Im Abschnitt 1a.2 Abs. 6 S. 4 ff. des Erlasses wurden Ausführungen bezüglich eines feststehenden Abnehmers aufgenommen. Dies liegt insbesondere dann vor, wenn der Abnehmer die Ware im Zeitpunkt der Versendung verbindlich bestellt oder bezahlt hat. Des Weiteren steht einer direkten Lieferung nicht entgegen, dass die Ware für kurze Zeit (Tage/Wochen) zwischengelagert wird, oder die Ware erst nach Eingang der Zahlung durch eine Freigabeerklärung⁵⁷ des Lieferanten herausgegeben wird. Ein lediglich wahrscheinlicher Abnehmer erfüllt die Voraussetzungen der Neuregelung nicht, so dass die Einlagerung von Waren weiterhin ein innergemeinschaftliches Verbringen mit anschließender Inlandslieferung darstellt (vgl. Abschn. 1a.2. Abs. 6 S. 7 bis 9 UStAE n. F.).

Zu dem Abschn. 1a.2 Abs. 6 S. 4 bis 9 UStAE n. F. wurde korrespondierend der Abschn. 3.12 Abs. 3 UStAE mit den Sätzen 5 bis 8 angepasst. Abschnitt 3.12 Absatz 7 S. 1 UStAE, welcher Bezug zum Lieferort und Zeitpunkt des § 3 Abs. 6 und 7 UStG nimmt, wurde um die unschädliche kurzfristige Lagerung im Rahmen einer Versendung (Beförderung) in ein Konsignationslager ergänzt.

Die Regelungen des BMF waren in allen offenen Fällen anzuwenden. Eine Nichtbeanstandungsregelung für Lieferungen vor dem 01.01.2018 wurde aufgenommen, welche sich bereits um zwei Jahre verlängerte.

Bis zum Ablauf der Übergangsfrist wird es demnach nicht beanstandet, wenn der Unternehmer weiter nach Abschn. 1a.2 Abs. 6, 3.12 Abs. 3 und Abs. 7 S. 1 UStAE in der bisherigen Fassung verfährt.⁵⁸

⁵⁵ Vgl. *Brinkmann*, in: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern in der EU, ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland, England, Frankreich und Belgien (2019) S. 185.

⁵⁶ BMF, Schreiben vom 10.10.2017 -III C 3 - S 7103-a/15/10001, BStBl I 2017, 1442.

⁵⁷ Bezugnahme zu einem ähnlich gelagerten Fall mit BFH-Urteil vom 30.07.2008 XI R 67/07, BStBl II 2009, 552. In solchen Fällen gelten ebenfalls die Grundsätze des BMF-Schreibens.

⁵⁸ BMF, Schreiben vom 31.10.2018, III C 3 - S 7103-a/15/10001, BStBl I 2018, 1203.

2.7 Auslegungsfragen

Bedingt durch erhebliche Auswirkungen vorgenannter Regelungen erfolgte eine Eingabe der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft.⁵⁹ Nach deren Meinung schaffe die Neuregelung nicht die erhoffte Vereinfachung für die Unternehmen und Verwaltung. Viele Praxisfragen ergeben sich nach der Übernahme der aktuellen Rechtsprechung.

2.7.1 Begriff des feststehenden Abnehmers bzw. verbindliche Abnahmeverpflichtung

Die Verbände erläuterten, dass die allgemeinen Konsignationslagerverträge nicht zur verbindlichen Abnahmeverpflichtung des Kunden führen. Es ist durchaus denkbar, dass Waren aus dem Lager zurück zum Lieferanten verbracht werden.

Die Verbände baten daher um Konkretisierung dieser Begrifflichkeiten. Das BMF verwies in seiner Antwort auf die allgemein genannten Grundsätze, dass der Abnehmer feststehen muss und die Ware bereits zu Beginn der Versendung verbindlich bestellt bzw. bezahlt war. Eine Abnahmeverpflichtung sei hingegen nicht relevant.

§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG setzt eine Versendung an den Abnehmer voraus. Diese Regelung stimmt mit den unionsrechtlichen Vorgaben des Art. 32 MwStSystRL überein.⁶⁰

Zu beachten sei jedoch, dass bereits verbindlich bestellte (bezahlte) Ware bei Nichtabnahme zu einer Rücklieferung führt, welche mit umsatzsteuerlichen Folgen verbunden ist.⁶¹

Eine sofortige Bezahlung durch den Kunden, bereits bei Bestückung des Lagers, dürfte in der Praxis ein Ausnahmefall sein. Die meisten Unternehmer sind bestrebt, dass Zahlungsziel zu verlängern.

Die Unterscheidung zwischen einer verbindlichen Bestellung und einer Abnahmeverpflichtung wirft weitere Fragen auf, da es schwierig vorstellbar ist, dass Waren verbindlich bestellt werden, der Abnehmer hingegen jedoch nicht zur Abnahme verpflichtet ist.⁶² Es ist daher zu vermuten, dass bei fehlender Abnahmeverpflichtung noch keine zivilrechtlich verbindliche Bestellung vorliegt und somit keine Anwendung der geänderten Rechtsprechung möglich ist.

⁵⁹ Vgl. Eingabe VDA vom 20.11.2017 und des BDI vom 21.11.2017.

⁶⁰ Art. 32 MwStSystRL verwendet lediglich die Bezeichnung „an den Erwerber“.

⁶¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 29.03.2018, III C 3 - S 7103-a/15/10001, S. 3.

⁶² Vgl. *Gerhards*, „Umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern in Deutschland im Lichte aktueller Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen“ in *DStZ* 2018 S. 733 ff. [737].

Wie eine verbindliche Bestellung im Detail ausgestaltet sein muss, wurde noch nicht hinreichend geklärt. Man kann jedoch davon ausgehen, dass ein geschlossener Vertrag (Kaufvertrag) ausreicht. Vertragliche Regelungen, dass der Abnehmer die Ware nach einer gewissen Frist zu entnehmen hat, und es dem Lieferanten verbietet, nach Einlagerung der Ware frei zu verfügen, können indes starke Indizien für eine verbindliche Bestellung sein.

Das ausschließliche Bestehen eines Rahmenvertrages, in dem sich keine Verpflichtungen ergeben, sprechen gegen das Vorliegen einer verbindlichen Bestellung.⁶³

Die Begründung, dass es sich bei dem Konsignationslager um ein sog. „call-off-stock“ Lager (ein bestimmter Abnehmer) handelt, reicht, wenn keine weiteren vertraglichen Regelungen vorliegen, ebenfalls nicht aus.⁶⁴ Im Gegenteil, die entscheidende Frage hinsichtlich der finalen Absicht der Übergabe macht die Frage, um welche Form des Konsignationslagers es sich handelt, obsolet.⁶⁵ Denkbar wäre auch der Abschluss eines Kaufvertrages mit Eigentumsvorbehaltsabrede und gleichzeitiger Stundung des Kaufpreises bis zum Entnahmezeitpunkt der Ware.⁶⁶

Für die Praxis sollte daher vertraglich sichergestellt sein, dass die eingelagerte Ware im Konsignationslager verbindlich abgenommen wird.

2.7.2 Begriff der kurzzeitigen Zwischenlagerung

Wie bereits erläutert, definierte das BMF die kurze Zeit mit einigen Tagen oder Wochen. In solchen Fällen liege kein Abbruch der begonnenen Beförderung vor.

Den Verbänden sei diese Definition jedoch zu ungenau und führe zu Rechtsunsicherheiten. Die Verbände verweisen auf die Praxis, wo Zwischenlagerungen bis zu sechs Monaten keine Seltenheit wären.

Im Tenor des BFH wurde eine kurze Zwischenlagerung für unschädlich erklärt. Ob es jedoch auf die tatsächliche Dauer ankommt, sei dahingestellt. Entscheidender könnte die Frage nach einer von Beginn an beabsichtigten vorübergehenden Einlagerung sein. Der BFH verweist in seinem Urteil vom 20.10.2016 auf die Rechtsprechung des EuGH.⁶⁷

⁶³ Vgl. *Gerhards* „Umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern in Deutschland im Lichte aktueller Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen“ in *DStZ* 2018 S. 733 ff. [739].

⁶⁴ Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 6.11.2015, 1 K 1983/13U, EFG 2016, 234 ff., Rz. 33.

⁶⁵ Vgl. *Hiller* „Die Verschaffung der Verfügungsmacht - ein Mysterium?“ in *UR* 2018 S. 582 ff. [584].

⁶⁶ Vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 18.06.2015, 5 K 335/14 EFG 2015, 1754 ff., Rz. 62.

⁶⁷ Vgl. BFH Urteil vom 20.10.2016, V R 31/15, BStBl II 2017, 1076 ff., Rz. 20.

Demnach müssen lediglich ein kontinuierlicher Ablauf sowie ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen der Lieferung und dem Transport gegeben sein.

Die tatsächliche Dauer bzw. die Frage nach einer Definition der „kurzen Zeit“ ist hingegen weiter nicht eindeutig geklärt. Bereits in der Vergangenheit gab es Diskussionen bezüglich einer gebrochenen Versendung mit Zwischenlagerung.

Nach einem Urteil des FG Sachsen betrug die Lagerzeit zwischen drei und fünf Tagen.⁶⁸ In dem vom BFH entschiedenen Fall vom 20.10.2016 wurde keine konkrete Zeitspanne benannt, jedoch kann aus dem Sachverhalt entnommen werden, dass es sich um einen deutlich längeren Zeitraum handelte. Das BMF verweist dabei insbesondere auf Einzelfallprüfungen, welche branchenüblich betrachtet werden müssten. Branchenübliche Lagerfristen können dann grundsätzlich als unschädlich für eine Beförderungs- oder Versendungslieferungen an den Abnehmer angesehen werden.

2.7.3 Auseinanderfallen von Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinne und Entnahmezeitpunkt

Die Verbände erläuterten weiterhin die Problematik des Auseinanderfallens der umsatzsteuerlichen Lieferung und des Entnahmezeitpunktes. Eine Abrechnung mittels umsatzsteuerlichen Gutschriftenverfahrens im Zeitpunkt der Lieferung und die bilanzielle Erfassung zum Zeitpunkt der Entnahme sei nicht darstellbar.

Das BMF verwies auf die gesetzliche Regelung des § 13 Abs.1 Nr. 6 UStG. Die Steuer entsteht bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats. Eine Abrechnung mittels Gutschriftenverfahren ändere an dieser Gesetzesregelung nichts, die Rechnung wird lediglich durch eine Gutschrift ersetzt.

Eine gewünschte Vereinfachung dieser Regelung wurde grundsätzlich abgelehnt, da alle innergemeinschaftlichen Lieferungen (auch ohne Konsignationslager) gleich zu behandeln sind.

2.7.4 Anwendbarkeit auf inländische Konsignationslager mit Waren aus dem Inland

Wie bereits unter Pkt. 2.1 erläutert, konzentrierten sich die Diskussionen auf grenzüberschreitende Sachverhalte. Den dargestellten Urteilen lagen ebenfalls ausschließlich Sachverhalte mit einem Warenbezug aus dem Gemeinschaftsgebiet zugrunde.

⁶⁸ Vgl. FG Sachsen, Urteil vom 24.05.2011, 6 K 2176/09, EFG 2011, 2012 ff., Rz. 9.

Die Bestimmung des Umsatzortes und des Zeitpunktes der Lieferung bestimmt sich - mangels gesetzlicher Definitionen im deutschen Umsatzsteuergesetz und im Unionsrecht - nach den allgemeinen Grundsätzen. Die vorgenannten Urteile begründen daher ihre Aussagen mit der Ortsbestimmung des § 3 Abs. 6 S. 1 UStG.

Daraus ableitend kann es für rein inländische Sachverhalte keine andere Betrachtungsweise geben. Die vom BFH gewährte Übergangsregelung bezieht sich jedoch lediglich auf grenzüberschreitende Sachverhalte, so dass die Gefahr einer fehlerhaften umsatzsteuerlichen Behandlung besteht. Steht der Abnehmer gemäß der neuen Rechtsprechung zu Beginn der Beförderung bzw. Versendung fest, entsteht die Umsatzsteuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1 UStG bereits zum Zeitpunkt der Beförderung/Versendung der Ware. Eine abweichende Beurteilung der Steuerentstehung zum Zeitpunkt der Entnahme (ggf. mehrere Wochen später) könnte mit einer verspäteten Abführung der Umsatzsteuer an das Finanzamt einhergehen. Gleichzeitig bedeutet dies ein Risiko beim Vorsteuerabzug des Kunden, da gemäß § 14 Abs. 4 Nr. 6 UStG der Zeitpunkt der Lieferung in der Rechnung angegeben sein muss. Fehlerhafte Angaben können die Versagung des Vorsteuerabzuges bedeuten. Eine sinngemäße Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung für inländische Sachverhalte sollte jedoch durch die lokalen Finanzämter nicht beanstandet werden.

Entsprechende Sachverhalte bedürfen deshalb einer vorherigen Abklärung.⁶⁹ Bei möglichen Gestaltungserwägungen bis zur Umsetzung der neuen Regelungen dürfte die frühere Verwaltungsauffassung günstiger sein. In diesem Fall verschiebt sich die Entstehung der Umsatzsteuer auf den Zeitpunkt der Entnahme. Diese Vorgehensweise wurde in der Vergangenheit praktiziert und wird gemäß den Eingaben der Spitzenverbände auch präferiert.

Der vorausgehende Transport zwischen den Unternehmensteilen des liefernden Unternehmers im Inland ist nicht unter die Vorschrift des § 1a Abs. 2 UStG zu subsumieren, da das Tatbestandsmerkmal von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat nicht erfüllt ist.

Bei dem inländischen Transport handelt es sich um einen nicht steuerbaren Innenumsatz.⁷⁰

⁶⁹ Vgl. *Meyer-Burow/Connemann* „Umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen über Konsignationslager“ in *UStB* 2018 S. 148 ff. [153].

⁷⁰ *Nieskens* in: „*Rau/Dürnwächter*“, *UStG*, 181. Lieferung 2019, § 3 UStG Rz. 1102.

3 Richtlinie zur Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems

Innerhalb der EU wurde die Umsatzsteuer am stärksten zwischen den Mitgliedstaaten harmonisiert. Durch die MwStSystRL als verbindliches Rahmenwerk ist es möglich, umsatzsteuerliche Sachverhalte und deren Auswirkungen in anderen Mitgliedstaaten abzuschätzen. Das EU-Mehrwertsteuersystem wurde bereits im Jahr 1992 geschaffen und sollte nur als Übergangsregelung, bis ein endgültiges und einheitliches Regelwerk verwirklicht und umgesetzt ist, gedacht sein.

Diese Übergangsregelung sieht vor, dass grenzüberschreitende Warenumsätze zwischen Unternehmen in zwei separate Umsätze aufgeteilt werden. Im Abgangsmittgliedstaat liegt eine steuerbefreite Lieferung und im Bestimmungsmitgliedstaat ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Das Betrugsrisiko ist jedoch bei einem mehrwertsteuerfreien Erwerb und der Komplexität von grenzüberschreitenden Warenbewegungen sehr hoch und der daraus resultierende Steuerausfall wird jährlich auf 50 Milliarden Euro geschätzt.⁷¹

In den Jahren 2011 und 2012 stellte man fest, dass eine Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat noch immer unerreichbar scheint. Nach mehreren Dialogen mit den einzelnen Mitgliedstaaten favorisiert man ein neues Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland.⁷² Diese Umstellung hätte zur Folge, dass bei grenzüberschreitenden Lieferungen nur noch ein einzelner steuerpflichtiger Vorgang im Bestimmungsmitgliedstaat vorliegt. Die bisher geltende Steuerbefreiung im Abgangsmittgliedstaat fällt mit dieser Neuregelung weg. Denkbar wäre diese Umsetzung in der entsprechenden Änderung des § 3 Abs. 5a und Abs. 6 UStG, in dem sich der Ort der Lieferung zum Ziel der Warenbewegung verlagert.⁷³

⁷¹ Vgl. Stellungnahme der Europäischen Kommission vom 17.12.2018 zu dem Beschluss des Bundesrates zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2018) 329 v. 25.05.2018, zu Drucksache 297/18 (Beschluss).

⁷² Der Dialog fand hauptsächlich mit der Gruppe „Zukunft der Mehrwertsteuer“ und der Mehrwertsteuerexpertengruppe statt.

⁷³ Aktuell ist eine Zahlung durch den liefernden Unternehmer der Steuer an zentraler Stelle im Abgangsmittgliedstaat angedacht. Der liefernde Unternehmer muss eine Bruttorechnung mit dem jeweiligen Steuersatz des Bestimmungsmitgliedstaates ausstellen. Die Finanzbehörde leitet die erhaltene Steuer an die jeweilige Steuerbehörde im Bestimmungsmitgliedstaat weiter. Der im Bestimmungsmitgliedstaat ansässige Unternehmer hat, bei Vorliegen aller Voraussetzungen, einen Vorsteuererstattungsanspruch gegenüber der Steuerbehörde im Bestimmungsmitgliedstaat. Der deutsche Steuerverband äußerte jedoch Zweifel (Stellungnahme vom 16.02.2018 zum EU-Kommissions-Vorschlag von Rechtsvorschriften zum endgültigen Mehrwertsteuersystem für den unionsinternen Handel zwischen Unternehmen (B2B)) hinsichtlich einer Betrugsbekämpfung durch Umstellung zum Bestimmungslandprinzip. Eine im Jahr 2015 durchgeführte Studie (Studie zur Umsetzung des Bestimmungslandprinzipes auf EU-interne B2B-Lieferungen von Gegenständen, Taxud/2013/DE/319 v. 30.06.2015) der EU-Kommission kam jedoch zum Ergebnis, dass eine entsprechende Änderung des Systems den Betrug signifikant verringert (Option 2 und Option 5).

Daraufhin nahm die Kommission am 7. April 2016 einen Mehrwertsteuer-Aktionsplan („Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen“) an.⁷⁴

Im Jahr 2017 erfolgten umfangreiche Reformvorschläge der EU-Kommission. Besonders hervorzuheben ist dabei der Vorschlag vom 04.10.2017⁷⁵, welcher als Grundpfeiler für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem gilt.

Bis zum Jahr 2022 wird die Besteuerung von grenzüberschreitenden Lieferungen im Binnenmarkt umgestellt.

Dabei sollen diese Lieferungen wie Inlandsumsätze im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert werden. Nach weiteren fünf Jahren soll dann im Jahr 2028 ein endgültiges Mehrwertsteuersystem, d. h. auch die Anwendung neuer Regelungen bei allen Dienstleistungen, vorliegen.

3.1 Quick Fixes

Bis zur tatsächlichen Umsetzung des endgültigen Mehrwertsteuersystems wurden Sofortmaßnahmen eingeführt, welche das derzeitige Mehrwertsteuersystem verbessern sollen. Am 4. Dezember 2018 hatte der ECOFIN⁷⁶ die Einführung sogenannter Quick Fixes beschlossen, welche zum 1. Januar 2020 in Kraft traten. Die Mitgliedstaaten wurden verpflichtet, alle dafür notwendigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften bis spätestens zum 31. Dezember 2019 zu erlassen und zu veröffentlichen.

Einer dieser vier Sofortmaßnahmen ist die erstmalige Aufnahme einer unionsweit geltenden Konsignationslagerregelung in die MwStSystRL.⁷⁷

⁷⁴ Vgl. Com(2016) 148 final.

⁷⁵ Vgl. Com(2017) 569 final „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten“.

⁷⁶ Der Rat „Wirtschaft und Finanzen“ (Economic and Financial Affairs Council - ECOFIN) bestehend aus den Wirtschafts- und Finanzminister*innen aller EU-Mitgliedstaaten.

⁷⁷ Des Weiteren wurden folgende Quick Fixes beschlossen:

- EU-einheitliche Regelung zur Zuordnung der Warenbewegung in einem Reihengeschäft bei Transport durch den Zwischenhändler,
- Aufnahme der MwSt-IdNr. des Abnehmers als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen,
- Abgabe einer zutreffenden ZM durch den Lieferer als weitere materiell-rechtliche Voraussetzung für diese Steuerbefreiung.

Über eine ergänzende Regelung und einhergehender Änderung der MwSt-DVO (Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsregeln zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABIEU L 77/1 vom 23.3.2011) bzgl. Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen erfolgte ebenfalls Einigung. Abgekürzt wird diese Verordnung mit MwStDVO oder auch MwStVO. Dabei handelt es sich jedoch nicht um amtliche Abkürzungen. Der UStAE verwendet MwStVO, ansonsten wird in der Regel (wie auch in der vorliegenden Arbeit) die Abkürzung MwSt-DVO verwendet.

3.2 Konsignationslagerregelung

Mit der Einführung eines neuen Artikel 17a MwStSystRL gelten erstmalig EU-einheitliche Kriterien für eine Konsignationslagerregelung. Diese Regelung ist eine Reaktion des Richtliniengebers auf die unterschiedlichen Verfahrensweisen einzelner Mitgliedstaaten. Eine Definition des Begriffes Konsignationslager gibt es weiterhin nicht, jedoch werden verschiedene Voraussetzungen genannt, welche kumulativ vorliegen müssen, damit eine Konsignationslagerregelung Anwendung findet.

Diese Neuregelung bezieht sich „auf einen Sachverhalt, bei dem zum Zeitpunkt der Beförderung der Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat der Lieferer bereits die Identität des Erwerbers kennt, an den die Gegenstände zu einem späteren Zeitpunkt und nach Ankunft der Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat geliefert werden.“⁷⁸

Diese EU-einheitliche Regelung strebt eine Harmonisierung bei grenzüberschreitenden Warenbewegungen weiter an. Sonderregelungen einzelner Mitgliedstaaten können durch Aufnahme der Konsignationslagerregelung in die MwStSystRL nicht mehr toleriert werden.

3.2.1 Voraussetzungen zur Anwendung

Absatz 2 des neuen Art. 17a MwStSystRL benennt die Voraussetzungen für eine Anwendung der Konsignationslagerregelung. Solch eine Regelung liegt vor, wenn Gegenstände durch den Lieferanten (oder auf seine Rechnung von einem Dritten) in einen anderen Mitgliedstaat transportiert und zu einem späteren Zeitpunkt an einen anderen Steuerpflichtigen geliefert werden. Gemäß einer bestehenden Vereinbarung ist der Abnehmer zur Übernahme des Eigentums an den Gegenständen berechtigt (Abs. 2 Buchst. a). Der Lieferant verpflichtet sich hierbei einen bestimmten Warenbestand an einem bestimmten Ort vorzuhalten.

Die im Absatz 2 genannte Vereinbarung zwischen dem Lieferanten und Abnehmer wird im Regelfall ein schriftlicher Konsignationslagervertrag darstellen.

Bei diesem Vertrag handelt es sich um eine Vereinbarung sui generis, bei der zivilrechtlich geregelt sein kann, dass erst bei einer Entnahme aus dem Lager ein Kaufvertrag mit gleichzeitiger Erfüllung durch den Lieferanten zustande kommt.⁷⁹

⁷⁸ Vgl. Meyer-Burow/Connemann „Einführung von Quick Fixes für bestimmte innergemeinschaftliche Lieferungen zwischen Unternehmern zum 01.01.2020“ in UStB 2019 S. 111 ff. [120].

⁷⁹ Vgl. Szabó/Tausch „Harmonisierte Mehrwertsteuerregelungen für Konsignationslager ab 1.1.2020“ in UVR 2019 S. 77 ff. [79].

Wie bereits o. a. wurde die Form eines Konsignationslagers bzw. dessen Begriffsdefinition nicht explizit erwähnt. Daraus abgeleitet sind entsprechende Unterscheidungsmerkmale (ein bzw. mehrere Abnehmer) für die Anwendung der Konsignationslagerregelung unbeachtlich. Der Betrieb des Lagers durch einen fremden Dritten (z. B. Logistikunternehmen) ist ebenfalls unschädlich.

Der Lieferant darf im Bestimmungsmitgliedstaat weder einen Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit haben, noch eine feste Niederlassung unterhalten (Abs. 2 Buchst. b).

Zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung/Versendung muss der Abnehmer bekannt sein. Weiterhin ist erforderlich, dass dieser im Bestimmungsmitgliedstaat mehrwertsteuerlich registriert ist und dem Lieferanten seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt (Abs. 2 Buchst. c).

Der Lieferant muss abschließend das Verbringen in ein spezielles Register eintragen (Abs. 2 Buchst. d i. V. m. Art. 243 Abs. 3 MwStSystRL und Art. 54a MwSt-DVO) und eine ZM mit der Identität des Abnehmers abgeben (Abs. 2 Buchst. d i. V. m. Art 262. Abs. 2 MwStSystRL).

Für den Lieferanten und den Abnehmer ergeben sich neue und zusätzliche Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten. Die rechtliche Grundlage hierfür bildet der Art. 243 Abs. 3 MwStSystRL. Den Steuerbehörden soll es möglich sein die zutreffende Anwendung der Konsignationslagerregelung zu überprüfen. Der Artikel 54a MwSt-DVO wurde für die einzelnen Konstellationen des Art. 17a MwStSystRL neu eingefügt und beinhaltet diese Aufzeichnungspflichten. Im Absatz 1 des Art. 54a Abs. 1 MwSt-DVO sind die Pflichten des Lieferanten und im zweiten Absatz die Pflichten des Abnehmers aufgeführt.

Die Konsignationslagerregelung ist des Weiteren zeitlich befristet. Innerhalb von 12 Monaten müssen die Gegenstände an den Abnehmer geliefert werden.

Eine weitere ungeschriebene Voraussetzung ist das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Verbringens i. S. d. Art 17. MwStSystRL. Vereinfacht ausgedrückt muss es sich um eine zweistufige Konstellation handeln, bei der die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht (siehe Ausführungen zu Pkt. 2.5.1) nicht schon im Zeitpunkt der Bestückung des Lagers auf den Abnehmer übergeht.⁸⁰ Die Ware wird in das Lager verbracht und später aus dem Lager entnommen.

⁸⁰ Vgl. *Scharrer/Schreiber* „USt-Sofortmaßnahmen - Quick Fixes oder Big Fails?“ in *Der Betrieb* 2019 S. 18 ff. [21]; Art. 32 Abs. 1 MwStSystR. Der Transport der Ware in das Lager darf nicht der Lieferung zugeordnet werden.

Diese zwei Vorgänge begrenzen den Liefervorgang örtlich und zeitlich.

Bei der Entnahme der Ware, welche sich bereits im Bestimmungsmitgliedstaat befindet, geht die Verschaffung der Verfügungsmacht auf den Abnehmer über (Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL, § 3 Abs. 1 UStG).

3.2.2 Rechtsfolgen

Bei Vorliegen aller Voraussetzungen gilt das Verbringen von Gegenständen nicht als einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt (Abs. 1). Der grenzüberschreitende Transport der Ware in ein Konsignationslager ist somit „neutral“ und löst keinen mehrwertsteuerlichen Vorgang aus.

Im Zeitpunkt der Lieferung an den Abnehmer (bzw. zum Zeitpunkt der Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, vgl. Abs. 3) handelt es sich einerseits um eine vom Lieferanten vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung gem. Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL (Abs. 3 Buchst. a) sowie um einen innergemeinschaftlichen Erwerb vom Abnehmer (Abs. 3 Buchst. b).

Die Abwicklung im buchhalterischen Sinne wird hierdurch vereinfacht. Das bereits vorgenannte Problem der Verbände (s. Pkt. 2.7.1) bzgl. einer Abrechnung im Gut-schriftenverfahren nach Erhalt bzw. nach Entnahme der Ware aus dem Lager erledigt sich durch die Anwendung des Art. 17a MwStSystRL.

Diese Neuregelung ähnelt sehr den bisherigen Vereinfachungsregelungen (s. Pkt. 2.4) einzelner Mitgliedstaaten. Im Ergebnis werden diese nun erweitert und unionsweit vereinheitlicht.

3.2.3 Sonderfälle

Wurde die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, entgegen der ursprünglichen Absicht nicht übertragen und erfolgte aus diesem Grund ein Rückversand der Waren innerhalb der 12 Monate gem. Abs. 4 muss der Artikel 17 nicht angewendet werden.⁸¹ Dieser Sachverhalt hat somit keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen für den Lieferanten. Der Rückversand muss jedoch in das entsprechende Register eingetragen werden. Des Weiteren sind die Aufzeichnungspflichten des Verkäufers zu beachten.⁸²

⁸¹ Vgl. Art. 17a Abs. 5 MwStSystRL.

⁸² Vgl. Szabó/Tausch „Harmonisierte Mehrwertsteuerregelungen für Konsignationslager ab 1.1.2020“ in UVR 2019 S. 77 ff. [81]; Art. 54a Abs. 1 Buchst. h MwSt-DVO und Art. 262 Abs. 2 letzter HS MwSt-SystRL. Eine Aufzeichnungspflicht des vermeintlichen Erwerbers ergibt sich nach den Vorschriften nicht, so dass ein Abschluss dieser Aufzeichnungen unklar erscheint.

Eine weitere Vereinfachung findet sich in Abs. 6 des Artikels. Der Abnehmer kann innerhalb der 12 Monate ersetzt werden. Dieser Wechsel der Abnehmerstellung ist jedoch nur unschädlich, wenn die maßgeblichen Grundvoraussetzungen des Absatzes 2 weiterhin vorliegen und der Lieferant die Ersetzung des Abnehmers in das vorgesehene Register gem. Art. 243 Abs. 3 MwStSystRL einträgt und die Änderung in der ZM nach Art. 262 Abs. 2 letzter HS MwStSystRL erklärt.⁸³

3.2.4 Folgen bei Nichterfüllung

Erfolgte keine Lieferung des Gegenstandes an den Abnehmer i. S. d. Art. 17a Abs. 2c bzw. Abs. 6 MwStSystRL innerhalb von 12 Monaten und sind die Voraussetzungen des Abs. 7 nicht erfüllt, so gilt ein innergemeinschaftliches Verbringen i. S. d. Art. 17 MwStSystRL am Tag nach Ablauf des 12-monatigen Zeitraums (Art. 17 Abs. 4 MwStSystRL).

Liegen die Grundvoraussetzungen des Absatzes 2 und kein zulässiger Abnehmerwechsel gem. Absatz 6 vor, gilt gem. Art. 17a Abs. 7 UAbschn. 1 MwStSystRL ebenfalls ein innergemeinschaftliches Verbringen zum Zeitpunkt der Nichterfüllung.

Erfolgt hingegen eine Lieferung an einen „nichttauglichen“ Abnehmer nach Abs. 2c oder Abs. 6, so gelten die Bestimmungen der Konsignationslagerregelung unmittelbar vor dieser Lieferung als nicht mehr erfüllt (Art. 17a Abs. 7 UAbschn. 2 MwStSystRL).

Gleiche Rechtsfolgen ergeben sich bei einer Warenbewegung in einen Drittstaat oder anderen EU-Mitgliedstaat (Art. 17a Abs. 7 UAbschnitt 3 MwStSystRL).⁸⁴

Bei Zerstörung, Verlust oder Diebstahl der Ware gelten die Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung ebenfalls als nicht mehr erfüllt (Art. 17a Abs. 7 UAbschn. 4 MwStSystRL). Der Zeitpunkt bestimmt sich hierbei nach dem tatsächlichen Abhandkommen bzw. der Zerstörung oder der Feststellung dieser Umstände.

3.2.5 Art. 138 MwStSystRL und die Angabe der USt-IdNr. als materielle Voraussetzung

Durch das Ineinandergreifen verschiedener Vorschriften ist es erforderlich, die Änderungen hinsichtlich der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen näher zu betrachten. Die Steuerbefreiung hat nach der neuen Rechtsprechung drei zusätzliche Voraussetzungen.

⁸³ Vgl. Art 17a Abs. 6 Buchst. a und b MwStSystRL.

⁸⁴ Die Formulierung „aus“ dem die Gegenstände ursprünglich verbracht wurden scheint ein redaktioneller Fehler zu sein. Vgl. *Szabó/Tausch* „Harmonisierte Mehrwertsteuerregelungen für Konsignationslager ab 1.1.2020“ in UVR 2019 S. 77 ff. [82].

Der Erwerber muss im Bestimmungsmitgliedstaat zwingend mehrwertsteuerlich registriert sein. Des Weiteren hat der Erwerber seine MwSt-IdNr. den Lieferanten mitzuteilen und dieser ist zur Abgabe einer zutreffenden ZM verpflichtet.⁸⁵ Dies ist bereits in den meisten Mitgliedstaaten als Bedingung zur Erfüllung einer Steuerfreiheit normiert. Artikel 131 MwStSystRL ermöglicht dabei den Mitgliedstaaten Vorgaben festzulegen, die der korrekten und einfacheren Durchführung von Steuerbefreiungen dienen.⁸⁶ Die Bedingungen sind jedoch nur formeller Art und konnten bisher im weiteren Verlauf (auch im gerichtlichen Verfahren) nachgeholt bzw. ergänzt werden.

Für die Inanspruchnahme einer innergemeinschaftlichen Lieferung sind die erwähnten Regelungen als materiell-rechtliche Voraussetzungen zwingend zu erfüllen. Zu beachten sind diese Neuregelungen auch bei einem innergemeinschaftlichen Verbringen⁸⁷ (Art. 17 Abs. 1 UAbschn. 2 MwStSystRL), da die Steuerbefreiung der fiktiven innergemeinschaftlichen Lieferung (Art. 138 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL) auf die Bestimmungen zur Steuerbefreiung des Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL verweist.

⁸⁵ Vgl. Art. 138 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 1a MwStSystRL. Für den Nachweis des Transportes wird des Weiteren eine einheitliche Vermutungsregelung (vgl. Art. 45a MwSt-DVO) eingeführt.

⁸⁶ Vgl. *Scharer/Schreiber* „USt-Sofortmaßnahmen - Quick Fixes oder Big Fails?“ in *Der Betrieb* 2019 S. 18 ff. [19]. In Deutschland sind das die Regelungen zum Buch- und Belegnachweis i. S. d. §§ 17a-17c UStDV.

⁸⁷ Dies ist insbesondere für die Rechtsfolgen bei Nichterfüllung der Konsignationslagerregelung relevant.

4 Gesetzliche Verankerung JStG 2019

Der Bundestag verabschiedete am 07.11.2019 das Gesetz zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, welchem der Bundesrat am 29.11.2019 zustimmte.⁸⁸ Grundlage dafür bildete unter anderem der Referentenentwurf des Bundesministerium der Finanzen vom 8. Mai 2019. In diesem Jahressteuergesetz erfolgten die notwendigen Anpassungen an das EU-Recht und die Umsetzungen der Rechtsprechung des EuGHs. Im Schwerpunkt handelt es sich dabei um die Umsetzung bereits oben erwähnter „Quick Fixes“ bzgl. einer Neubestimmung der umsatzsteuerlichen Reihengeschäfte, die Erweiterung der Voraussetzungen zur Steuerbefreiung innergemeinschaftliche Lieferungen sowie Direktlieferungen in ein Konsignationslager.

4.1 Umsetzung in nationales Recht - § 6b UStG

Mit Wirkung vom 01.01.2020 erfolgte die Umsetzung des neu eingeführten Art. 17a MwStSystRL in nationales Recht. Diese Neuerung wurde schwerpunktmäßig im neuen § 6b UStG⁸⁹ aufgenommen. Die darin aufgeführte gesetzliche Konsignationslagerregelung ist komplex und mit vielen Bedingungen zur Erfüllung verbunden, welche sich in der Untergliederung von sechs Absätzen widerspiegelt. Diese Neuregelungen erforderte weitere Anpassungen bzw. Änderungen von § 1a, § 3 Abs. 1a, § 18a Abs. 7 sowie § 22 UStG.

Der zweite Abschnitt des Umsatzsteuergesetzes (§§ 4 bis 9 UStG) behandelt die Steuerbefreiungen und Steuervergütungen. Die Einfügung des § 6b UStG in diesem Abschnitt ist steuersystematisch verfehlt. Die gesetzliche Neuregelung normiert keine Steuerbefreiung, sondern behandelt eine Regelung zur Steuerbarkeit von Umsätzen. Die unionsrechtliche Grundlage des Art. 17a MwStSystRL findet sich im steuerbaren Teil (Titel IV) der Richtlinie wieder. Die Konsignationslagerregelung hätte daher richtigerweise in § 1a Abs. 2a UStG aufgeführt werden müssen.⁹⁰

4.2 Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung

Die Konsignationslagerregelung gem. § 6b Abs. 1 UStG findet Anwendung bei Warenbewegungen von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat mit dem Zweck der späteren Veräußerung dieser Ware.

⁸⁸ Vgl. BR-Drucks. 19/14873 und BR-Drucks. 552/19.

⁸⁹ Eingefügt durch das „JStG“ 2019 v. 12.12.2019 und am 17.12.2019 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl. 2019 I S. 2451).

⁹⁰ Vgl. *Körner* „Die erstmalige gesetzliche Regelung der Konsignationslager im Inland in einem neuen § 6b UStG“ in UR 2019 S. 873 ff. [873].

Die genannten Voraussetzungen des Absatzes 1 (§ 6b Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG) sind abschließend aufgezählt und müssen für eine Anwendung der Konsignationslagerregelung kumulativ vorliegen.

Anzumerken ist das Fehlen des inländischen Bezuges (analog § 1a und § 3 UStG). „Von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat“ könne, bei wörtlicher Auslegung des § 6b Abs. 1 S. 1 UStG, auch bei einem Warentransport von Spanien nach Italien anwendbar sein. Dies ist jedoch ausgeschlossen, da § 6b UStG ein deutsches Besteuerungsrecht voraussetzt. Bei Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben durch alle Mitgliedstaaten ist der fehlende inländische Bezug jedoch nicht zu kritisch zu betrachten.⁹¹

4.2.1 Gegenstandsbewegung unter Vereinbarung eines späteren Erwerbs

Die Beförderung oder Versendung erfolgt im Auftrag des Lieferers entweder durch ihn selbst oder einen von ihm beauftragten Dritten. Eine Abholung durch den Erwerber ist somit grundsätzlich ausgeschlossen. Hierbei stellt sich die Frage, ob der potentielle Erwerber ein vom liefernden Unternehmer beauftragter Dritter sein kann. Gemäß den Auslegungshinweisen der Europäischen Kommission (Explanatory Notes „2020 Quick Fixes“) wäre dies, vorausgesetzt der liefernde Unternehmer bleibt weiterhin Eigentümer der Ware, denkbar. Bei einer strengen wörtlichen Auslegung des § 6b UStG ist jedoch unter einer dritten Person eine eigene Rechtsperson – also weder Lieferant noch Abnehmer – zu verstehen. Im Praxisalltag werden die Transporte regelmäßig durch Speditionen durchgeführt. Um die Voraussetzungen der neuen Konsignationslagerregelung rechtssicher zu erfüllen, sollte daher der liefernde Unternehmer bzw. der Erwerber (denkbar bei besseren Konditionen) im Namen und auf Rechnung des Lieferanten das Transportunternehmen beauftragen.⁹² Zum Ende des Warentransportes muss der liefernde Unternehmer die (umsatzsteuerliche) Verfügungsmacht an den Gegenständen innehaben.

Die Regelung ist weiterhin nur für grenzüberschreitende Warenbewegungen innerhalb der EU anwendbar. Diese Voraussetzung schließt Fälle mit Drittlandswaren aus. Betrachtet wird hierbei lediglich der physische Warenweg. Die Konsignationslagerregelung kann daher für im Drittland ansässige Unternehmer Anwendung finden.

⁹¹ Vgl. Trejo „Die neue Konsignationslagerregelung - jedenfalls keine ‚Vereinfachungsregelung‘“ in MwStR 2020 S. 8 ff. [11].

⁹² Vgl. Ebenda, S. 14.

Zwischen dem liefernden Unternehmer und mindestens einem potentiellen Erwerber muss im Zeitpunkt bei Beginn der Beförderung bzw. Versendung eine bestehende Vereinbarung vorliegen.

Eine bestimmte Form dieser Vereinbarung ist nicht vorgeschrieben. Sie sollte jedoch eine Regelung enthalten, dass die Verfügungsmacht nicht schon bei Beendigung der Beförderung/Versendung im Bestimmungsmitgliedstaat, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt übergeht. Für Zwecke der Beweisführung sollten jedoch schriftlich fixierte Unterlagen vorliegen. Die Konsignationslagerregelung ist somit für Fälle, in denen der Abnehmer erst zu einem späteren Zeitpunkt - nach Ausführung der Beförderung/Versendung - bekannt wird, nicht anwendbar. Dem liefernden Unternehmer müssen der vollständige Name und die vollständige Adresse des Erwerbers vorliegen. Eine Vereinbarung mit mehreren Erwerbern ist möglich. Dies erfordert jedoch eine strikte Trennung der einzelnen Gegenstände. Die hohen Anforderungen der Aufzeichnungspflichten i. S. d. § 22 Abs. 4f und 4g UStG sind dabei stets zu beachten. Einzelne Gitterboxen oder ähnlich getrennte Transportbehälter erfüllen beispielsweise diese Anforderungen und stellen eine Identifizierbarkeit zur Zuordnung der einzelnen Gegenstände sicher.⁹³

Die in den Bestimmungsmitgliedstaat gelieferte bzw. verbrachte Ware muss mit der späteren Lieferung identisch sein. Dies schließt eine Be- oder Verarbeitung der Ware aus.⁹⁴ Eine eventuelle Weiterverarbeitung nach Entnahme durch den Erwerber ist unschädlich. Maßgebend ist lediglich der Zustand im Zeitpunkt der Einlagerung und der Entnahme.

Der Gegenstand muss des Weiteren im Bestimmungsland verbleiben. Solch eine Einschränkung findet sich im Art. 17a Abs. MwStSystRL nicht wieder. Vermutlich wollte der Gesetzgeber solche Fälle ausschließen, bei denen bereits zu Beginn der Beförderung/Versendung feststeht, dass die Ware nach kurzer Zwischenlagerung in ein weiteres Land gelangt.⁹⁵

⁹³ Vgl. *Sterzinger* „Änderungen des UStG und der UStDV durch das sog. JStG 2019 und des BEG III“ in UR 2020 S. 1 ff. [13].

⁹⁴ Vgl. *Weimann*, in: Quick Fixes für EU-Lieferungen (1. Auflage Okt. 2019), Tz. 6.2.2.

⁹⁵ Vgl. *Trejo* „Die neue Konsignationslagerregelung - jedenfalls keine ‚Vereinfachungsregelung‘“ in MwStR 2020 S. 8 ff. [9].

4.2.2 Ansässigkeit im Bestimmungsmitgliedstaat

Nach § 6b Abs. 1 Nr. 2 UStG darf der liefernde Unternehmer im Bestimmungsmitgliedstaat nicht ansässig sein, d. h. keinen Sitz der Geschäftsleitung, keine Betriebsstätte oder in Ermangelung dieser, keinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Eine vorhandene MwSt-IdNr. des Lieferanten im Bestimmungsmitgliedstaat steht nicht im kausalen Zusammenhang mit dem Vorhandensein einer Niederlassung.⁹⁶

Ziel dieser Regelung ist die Vermeidung einer umsatzsteuerlichen Registrierungs-pflicht. Befindet sich das Lager im Eigentum eines Dritten und erbringt dieser lediglich eine logistische Dienstleistung an den Lieferanten, kann die Konsignationslagerregelung unstreitig angewendet werden. Ebenfalls unproblematisch ist die Konstellation, indem sich das Lager im Eigentum des Erwerbers befindet und dieser für den Lagerbetrieb verantwortlich ist. Hierbei müssen jedoch Zugriffsbeschränkungen erfolgen, da sonst bereits mit Einlagerung der Ware die Verfügungsmacht an den Erwerber übergeht.⁹⁷

Kritisch zu betrachten sind jedoch Lager, die selbst im Eigentum des liefernden Unternehmers stehen oder von einem Dritten angemietet werden. Wirkt das Lager wie eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte, führt dies zur Ansässigkeit und damit zur Nichtanwendung der Vereinfachungsregelung. Entscheidendes Kriterium zur Beurteilung der Ansässigkeit ist das Betreiben des Lagers im Bestimmungsmitgliedstaat. Wird das Lager durch eigene Mittel (z. B. Personal) des Lieferanten unterhalten, führt dies zu einer schädlichen Ansässigkeit.

Eine feste Niederlassung im Bestimmungsmitgliedstaat führt selbst dann zur Ansässigkeit des Lieferers, wenn diese Niederlassung nicht in die Umsätze der Konsignationslager eingebunden ist.⁹⁸

Ein BMF-Schreiben mit weitergehenden Ausführungen und Erläuterungen - gerade im Hinblick auf das streitbefangene Thema einer Betriebsstätte/festen Niederlassung im umsatzsteuerlichen Sinne - wäre daher wünschenswert.⁹⁹

⁹⁶ Vgl. Art 11 Abs. 3 MwSt-DVO.

⁹⁷ Vgl. Gliederungspunkt 2.5 und 2.5.1.

⁹⁸ Vgl. *Sterzinger* „Änderungen des UStG und der UStDV durch das sog. JStG 2019 und des BEG III“ in UR 2020 S. 1 ff. [13]. Zur Thematik der Ansässigkeit hat sich die EU-Kommission im Arbeitspapier Nr. 968 des EU-Mehrwertsteuerausschusses vom 15.05.2019 geäußert und zu einigen Zweifelsfragen Stellung bezogen. Vgl. *Meyer-Burow/Connemann* „Umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen über Konsignationslager ab dem 1.1.2020“ in UStB 2019 S. 271 ff. [277].

⁹⁹ Vgl. *Trejo* „Die neue Konsignationslagerregelung - jedenfalls keine 'Vereinfachungsregelung'“ in MwStR 2020 S. 8 ff. [15-16].

4.2.3 Verwendung der USt-IdNr. des Abnehmers

Wie bereits erwähnt muss der liefernde Unternehmer zu Beginn der Beförderung bzw. Versendung Kenntnis von der MwSt-IdNr. des Abnehmers gem. Art. 17 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL haben.

Die dritte Tatbestandsvoraussetzung gem. § 6b Abs. 1 Nr. 3 UStG knüpft an den Erwerber an und erfordert, dass dieser die USt-IdNr. des Bestimmungsmitgliedstaates verwendet. Diese Begrifflichkeit erfordert ein positives Tun des Abnehmers bei der Vereinbarung mit dem Lieferanten und sollte daher beispielsweise in den Auftragsdokumenten bzw. in den von Abs. 1 Nr. 1 genannten schriftlichen Vereinbarungen niedergeschrieben werden.¹⁰⁰ Die dabei angegebene USt-IdNr. sollte vom liefernden Unternehmer vor Beginn der Lieferung über eine qualifizierte Buchungsabfrage beim BZSt überprüft werden.¹⁰¹ Zu beachten ist, dass die USt-IdNr. des Bestimmungsmitgliedstaates ggf. vom Sitz des Unternehmens abweichen kann.

4.2.4 Aufzeichnungs- und Meldepflichten des liefernden Unternehmers

In dieser weiteren Tatbestandsvoraussetzung (§ 6b Abs. 1 Nr. 4 UStG) zur Anwendung der Konsignationslagerregelung wurden die Aufzeichnungspflichten geregelt. Der liefernde Unternehmer muss demnach die Warenbewegung in das Konsignationslager im Bestimmungsmitgliedstaat gesondert aufzeichnen und die USt-IdNr. des Erwerbers in seiner ZM angeben.¹⁰²

Die Konsignationslagerregelung gemäß § 6b UStG wurde in die gesetzlichen Regelungen zur Übermittlung einer ZM (§ 18a UStG) verankert. Gemäß § 18a Abs. 6 Nr. 3 UStG ist die Beförderung oder Versendung nach § 6b UStG eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne der Vorschrift. Daher ist der Lieferant zur Abgabe einer ZM nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz gem. §18a Abs. 1 UStG beim BZSt verpflichtet.

¹⁰⁰ Vgl. *Gerhards* „Die ‘Quick Fixes’ zur EU-Mehrwertsteuerreform“ in DStZ 2019 S. 534 ff. [541]. Der Bundesrat hatte bereits im Gesetzgebungsverfahren um eine Definition des Verwendens gebeten. Eine nähere Konkretisierung erfolgte jedoch nicht, so dass der Abschn. 3a.2. Abs. UStAE weiterhin entsprechend Anwendung findet.

¹⁰¹ Vgl. *Müller/Remmen* „Praxishinweis zum 1.1.2020: Wie können Unternehmen die Überprüfung der USt-IdNr. umsetzen?“ in DStR 2020 S. 205 ff. [206]. Eine einfache Abfrage beim BZSt bestätigt lediglich die Gültigkeit der USt-IdNr., jedoch nicht die Zugehörigkeit zum entsprechenden Geschäftspartner. Eine weitere Möglichkeit zur Abfrage wäre die Vorlage einer amtlichen Bescheinigung (UST 1 TN).

¹⁰² Vgl. *Meyer-Burow/Connemann* „JStG 2019: Verwendung der USt-IdNr. und Abgabe der ZM als verschärfte Voraussetzungen der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen“ in MwStR 2020 S. 106 ff. [108]. Diese Regelung kann nur für Transporte vom Inland in ein ausländisches Konsignationslager (Outbound) gelten. Bei Inbound-Fällen muss der liefernde Unternehmer die Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten des Abgangsmitgliedstaates berücksichtigen.

Die darin erforderlichen Angaben finden sich in den neu aufgenommenen Tatbestand des § 18a Abs. 7 Nr. 2a UStG wieder und erfordern die bereits oben erwähnte USt-IdNr. des Erwerbers i. S. d. § 6b Abs. 1 Nr. 1 und 3 UStG oder die des neuen Erwerbers bei einem Erwerberwechsel gem. § 6b Abs. 5 UStG.

4.3 Aufzeichnungspflichten § 22 Abs. 4f UStG

Der liefernde Unternehmer muss weitere Aufzeichnungspflichten nach § 22f UStG (unionsrechtliche Grundlage nach Art. 243 Abs. 3 MwStSystRL i. V. m. Art 54a Abs. 1 MwSt-DVO) erfüllen. Diese Neuregelung beinhaltet eine abschließende Aufzählung der aufzuzeichnenden Pflichten und ist als materielle Voraussetzung zur Anwendung der Konsignationslagerregelung unabdingbar.¹⁰³

Die Aufzeichnungen sind jedoch an keine formellen Voraussetzungen geknüpft und der Unternehmer kann diese im Rahmen seines Wirtschaftssystems führen.¹⁰⁴

Nach Art. 54a Abs. 1 Buchst. d MwSt-DVO muss der Wert, die Beschreibung und die Menge der im Lager angekommenen Gegenstände aufgezeichnet werden. In den Aufzeichnungspflichten des § 22 Abs. 4f S. 2 Nr. 9 UStG wird jedoch die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG gefordert. Der Wert des Gegenstandes ist i. d. R. der Wert, den der Lieferant in seinem Wirtschaftssystem bei der Bewertung der Waren ansetzt. Die erforderliche Angabe der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG scheint hierbei unzutreffend zu sein.¹⁰⁵

4.4 Aufzeichnungspflichten § 22 Abs. 4g UStG

Bei Anwendung der Konsignationslagerregelung muss nicht nur der liefernde Unternehmer, sondern auch der Erwerber der Ware entsprechende Aufzeichnungen führen. Diese Pflichten des Erwerbers oder eines dritten Lagerhalters sind hingegen nur formeller Art.¹⁰⁶ Handelt es sich bei dem Inhaber des Lagers nicht um den Erwerber i. S. d. § 6b Abs. 1 Nr. 1 oder 5 UStG, so ist der Unternehmer von den Aufzeichnungspflichten gem. § 22 Abs. 4g Nr. 3, 6 und 7 UStG entbunden.

¹⁰³ Vgl. *Sterzinger* „Änderungen des UStG und der UStDV durch das sog. JStG 2019 und des BEG III“ in UR 2020 S. 1 ff. [14].

¹⁰⁴ Vgl. Ministerium der Finanzen des Landes-Sachsen-Anhalt, 13.01.2020, 42-S 7140-13, Erläuterungen zu § 6b Abs. 1 Nr. 4 UStG.

¹⁰⁵ Vgl. *Körner* „Die erstmalige gesetzliche Regelung der Konsignationslager im Inland in einem neuen § 6b UStG“ in UR 2019 S. 873 ff. [876 Tz. III].

¹⁰⁶ Vgl. *Gerhards* „Die ‘Quick Fixes’ zur EU-Mehrwertsteuerreform“ in DStZ 2019 S. 534 ff. [543].

4.5 Rechtsfolgen

Um die Rechtsfolgen genauer zu erörtern empfiehlt sich die Unterteilung in Outbound- und Inbound Fälle¹⁰⁷. Das nicht nur vorübergehende Verbringen von Waren aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Outbound) wird gem. § 3 Abs. 1a S. 1 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.

Neu eingefügt wurde § 3 Abs. 1a S. 3 UStG, welcher - bei Vorliegen aller Voraussetzungen des § 6b UStG - eine Rückausnahme bildet und kein innergemeinschaftliches Verbringen zur Folge hat. Der grenzüberschreitende Warentransport löst daher zunächst keinen umsatzsteuerlichen Vorgang aus. Erst im Zeitpunkt der Entnahme bzw. dem Verkauf der Ware wird die Lieferung an den Abnehmer gem. § 6b Abs. 2 Nr. 1 UStG einer steuerbaren und steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung i. S. d. § 6a UStG im Abgangsmitgliedstaat gleichgestellt.¹⁰⁸ Die Umsetzung des Artikels 17a Abs. 3 MwStSystRL erfolgt daher in Form einer Fiktion. Die im Abgangsmitgliedstaat gleichgestellte innergemeinschaftliche Lieferung ist somit ohne weitere Nachweise steuerfrei.¹⁰⁹

Die Rechtsfolge i. S. d. § 6b Abs. 2 Nr. 2 UStG i. V. m. § 1a UStG im Bestimmungsmitgliedstaat findet jedoch im aufgeführten Outbound-Fall keine Anwendung. Die umsatzsteuerliche Würdigung und die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbes erfolgt nach den Vorgaben des jeweiligen Landes in dem sich das Lager befindet.

Für die Anwendung der Inbound-Fälle fingiert § 1a Abs. 2 UStG einen gegen Entgelt gleichgestellten innergemeinschaftlichen Erwerb des ausländischen Unternehmers (bei einem nicht nur vorübergehenden Warentransport in das inländische Lager). Im Gesetz wurde in Bezug auf die Konsignationslagerregelung § 1a Abs. 2a UStG neu eingefügt. Bei Vorliegen aller Voraussetzungen gilt § 6b Abs. 2 Nr. 2 UStG und die Lieferung an den Erwerber wird im Bestimmungsmitgliedstaat einem steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellt, welcher durch den Abnehmer zu versteuern ist.

¹⁰⁷ In Outbound-Fällen transportiert ein deutscher Lieferant Waren in ein Konsignationslager im Gemeinschaftsgebiet. Bei Inbound-Fällen handelt es sich um Sachverhalte, bei denen ein deutscher Abnehmer die Waren aus dem Konsignationslager, welche von einem Lieferanten aus der EU bestückt werden, entnimmt.

¹⁰⁸ Erstmals werden diese Begrifflichkeiten im UStG genannt. Abgangsmitgliedstaat definiert den Staat, in dem die Warenbewegung beginnt. Der Staat, in dem die Warenbewegung endet, wird als Abgangsmitgliedstaat bezeichnet.

¹⁰⁹ Vgl. *Weimann*, in: Quick Fixes für EU-Lieferungen (1. Auflage Okt. 2019), Tz. 6.3. Weitere in Bezug auf die bereits erforderlichen Aufzeichnungspflichten nach § 6b Abs. 1 Nr. 4, § 22 Abs. 4f sowie § 18a Abs. 1 i. V. m. Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 7 Nr. 2a UStG.

4.6 Ausschluss der Rechtsfolgen und Rückausnahmen

4.6.1 Lieferung innerhalb von 12 Monaten

Die Neuregelung zur Vereinfachung der Behandlung bei Lieferungen über ein Konsignationslager ist gem. 6b Abs. 3 UStG zeitlich befristet. Innerhalb von 12 Monaten muss die Ware an den Erwerber weitergegeben werden.

Diese Frist beginnt mit Ankunft des Gegenstandes im Konsignationslager und bedingt einer taggenauen Berechnung.¹¹⁰ Der Beginn der Beförderung/Versendung ist hierbei unbeachtlich.

Dies ergibt sich auch aus den erforderlichen Aufzeichnungspflichten des § 22 Abs. 4f S. 2 Nr. 7 UStG (i. V. m. Art 54a Abs. 1 Buchst. d MwSt-DVO).

Erfolgt die Lieferung nicht innerhalb dieser 12 Monate an den Erwerber und liegt keine Voraussetzung des § 6b Abs. 6 UStG¹¹¹ vor, so gilt die Beförderung/Versendung der Gegenstände als innergemeinschaftliches Verbringen und ist einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt (§ 6a Abs. 1 S. 2 i. V. m. § 3 Abs. 1a UStG). Gleichzeitig treten die bereits erwähnten Rechtsfolgen des innergemeinschaftlichen Erwerbes im Bestimmungsmitgliedstaat auf. Die ausschließliche Verweisung auf die Vorschriften des § 6a Abs. 1 S. 2 und § 3 Abs. 1a UStG scheint hierbei ein redaktionelles Versehen zu sein, da die Rechtsfolge im Inland nach § 1a Abs. 2 UStG eintritt.¹¹²

Das Verbringen erfolgt direkt am Tag nach Ablauf des Zeitraums von 12 Monaten. Diese Rechtsfolge findet auch bei einer „verspäteten“ Lieferung an den ursprünglichen Abnehmer Anwendung. Der liefernde Unternehmer muss sich im Bestimmungsmitgliedstaat registrieren lassen und eine MwSt-IdNr. beantragen. Diese wird für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens im Abgangsmitgliedstaat benötigt (Art. 138 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a Abs.1 S. 1 Nr. 4 UStG)

¹¹⁰ Vgl. *Körner*, „Die erstmalige gesetzliche Regelung der Konsignationslager im Inland in einem neuen § 6b UStG“ in UR 2019 S. 873 ff. [876 Tz. IV]. Gleichzeitig verweist der Autor auf die Nichtanwendung nationaler Regelungen zur Fristenberechnung nach § 108 Abs. 1 AO i. V. m. §§ 187 bis 193 BGB. Gesetzliche Grundlage solcher Berechnungen ist die Verordnung (EWG, EU RATOM) 1182/71 vom 3.6.1971. Abweichungen ergeben sich beim Fristbeginn nach Art. 3 Abs. 1 UAbschn. 2 VO 1182/71, sodass die Frist im Ergebnis einen Tag länger dauert, als die nach nationalen Regelungen zu berechnende Frist.

¹¹¹ § 6b Abs. 3 UStG ist nachrangig des Absatzes 6 zu betrachten. Tritt ein Tatbestand des § 6b Abs. 6 UStG ein, findet der Absatz 3 keine Anwendung. Vgl. Ebenda S. 878.

¹¹² Vgl. Ministerium der Finanzen des Landes-Sachsen-Anhalt, 13.01.2020, 42-S 7140-13, Erläuterungen zu § 6b Abs. 3 UStG.

4.6.2 Rücktransport der Waren

In diesem Absatz ist eine Rückausnahme des § 6 Abs. 3 UStG normiert. Der liefernde Unternehmer hat die Möglichkeit des Warenrücktransportes in den Abgangsmitgliedstaat innerhalb der 12 Monate. Somit bietet sich dem Unternehmer eine praktische Möglichkeit, die Rechtsfolgen des § 6b Abs. 3 UStG zu vermeiden.

Stellt der Unternehmer vor Ablauf der 12-Monats-Frist fest, dass die Waren nicht innerhalb dieser starren Frist an den Abnehmer geliefert werden, so kann er die Waren unter der genannten Voraussetzung des § 6b Abs. 4 Nr. 2 UStG ohne steuerliche Auswirkungen in den Warenabgangsstaat zurück befördern.¹¹³

Der Unternehmer hat lediglich die Aufzeichnungspflichten des § 22 Abs. 4f Nr. 14 UStG¹¹⁴ zu beachten.

Eine Regelung zur Verbrauchsfolge von vertretbaren Gegenständen ist nicht erwähnt. Die nationale Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG ist hierbei nicht anwendbar. Gerade bei Massenware ist eine Überprüfung des einzelnen Gegenstandes und dessen konkreter Einlagerungsdauer schwer umsetzbar, so dass Vereinfachungen, beispielsweise die sog. Fifo-Methode („First in - first out“) gelten dürften.¹¹⁵

Im Unionsrecht ist die Aufzeichnung einer Änderung gemeldeter Angaben zur Konsignationslagerregelung nach Art. 17a MwStSystRL in der ZM zwingend erforderlich. Der Warenrücktransport müsste somit in der ZM angegeben werden. Diese Regelung wurde jedoch nicht in nationales Recht umgesetzt. Aufzeichnungspflichten ergeben sich lediglich für Fälle des § 6b Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 UStG sowie den Wechsel des Erwerbers (§ 6b Abs. 5 UStG).

4.6.3 Ersetzung des Erwerbers

Eine weitere Rückausnahme der Rechtsfolgen des § 6b Abs. 3 UStG wird in § 6b Abs. 5 UStG geregelt. Innerhalb der erwähnten 12-monatigen Frist besteht die Möglichkeit eines Erwerberwechsels. An die Stelle des ursprünglichen Erwerbers tritt dabei ein anderer Erwerber.

¹¹³ Vgl. *Weimann*, in: Quick Fixes für EU-Lieferungen (1. Auflage Okt. 2019), Tz. 6.5.

¹¹⁴ Eine Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG gibt es, wie bereits o. a., nicht. Stattdessen muss der Wert des Gegenstandes aus den unternehmensinternen Belegen aufgezeichnet werden.

¹¹⁵ Vgl. *Höink* „Quick fixes - die größte Mehrwertsteuerreform seit 25 Jahren - Sofortmaßnahmen für eine zukunftsfähige europäische Mehrwertsteuer doch nur Flickwerk!?“ in BB 2019 S. 23 ff. [27].

Bei Vorliegen aller Voraussetzungen kommt es zur sinngemäßen Anwendung des § 6b Abs. 4 UStG.¹¹⁶ Der neue Erwerber muss lediglich mit einer vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilten USt-IdNr. auftreten und diese beim Eintritt gegenüber dem Lieferanten verwenden.

Im gesamten Zeitraum, in dem sich die Gegenstände im Konsignationslager befinden, müssen die Voraussetzungen des § 6b Abs. 1 UStG vorliegen.

Bei Fehlen dieser entsprechenden Voraussetzung greift primär die Regelung des § 6b Abs. 6 UStG ein.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass die erforderliche Vereinbarung mit dem neuen Erwerber bereits vor Beendigung der Vereinbarung mit dem ursprünglichen Abnehmer vorliegt. Bei einem Erwerberwechsel ergeben sich keine Änderungen bzgl. der genannten Rechtsfolgen des § 6b Abs. 2 UStG. Im Zeitpunkt der Entnahme der Gegenstände aus dem Konsignationslager erfolgt die Lieferung an den neuen Abnehmer. Die Fristberechnung bleibt durch einen evtl. Erwerberwechsel ebenfalls unberührt.¹¹⁷

Der liefernde Unternehmer hat die gesonderten Aufzeichnungen nach § 22 Abs. 4f UStG zu beachten und den Erwerberwechsel schriftlich zu fixieren. Des Weiteren muss der vollständige Name und die vollständige Anschrift des Erwerbers aufgezeichnet werden (§ 6b Abs. 5 Nr. 1 bis 3 UStG).

Der Austausch der Erwerber muss weiterhin noch in die ZM aufgenommen werden, damit eine Verbindung zwischen den USt-IdNr. des ursprünglichen und des neuen Erwerbers hergestellt werden kann.¹¹⁸

Beide Absätze des § 6b UStG beschreiben die Beförderung/Versendung „des Gegenstandes“. Der Erwerberwechsel dürfte somit gegenstandsbezogen möglich sein.¹¹⁹

¹¹⁶ Vgl. *Sterzinger* „Änderungen des UStG und der UStDV durch das sog. JStG 2019 und des BEG III“ in UR 2020 S. 1 ff. [15].

¹¹⁷ Vgl. *Gerhards* „Die ‘Quick Fixes’ zur EU-Mehrwertsteuerreform“ in DStZ 2019 S. 534 ff. [542].

¹¹⁸ Vgl. Art. 262 Abs. 2 MwStSystRL und § 18a Abs. 6 Nr. 3 i. V. m. Abs. 7 S. 1 Nr. 2a UStG.
Vgl. *Körner* „Die erstmalige gesetzliche Regelung der Konsignationslager im Inland in einem neuen § 6b UStG“ in UR 2019 S. 873 ff. [878 Tz. VI].

¹¹⁹ Vgl. *Trejo* „Die neue Konsignationslagerregelung - jedenfalls keine ‘Vereinfachungsregelung’“ in MwStR 2020 S. 8 ff. [17].

4.6.4 Wegfall der Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung

Diese Regelung setzt den Artikel 17a Abs. 7 MwStSystRL um und definiert den Wegfall der Voraussetzungen zur Anwendung der Vereinfachungsregelung innerhalb der 12 Monate. § 6b Abs. 6 S. 1 UStG verweist auf die Nichterfüllung einer der genannten Tatbestandsmerkmale des § 6b Abs. 1 Nr.1 UStG, des Erwerberwechsels nach § 6b Abs. 5 UStG sowie der eintretenden Rechtsfolge (Rechtsfolge analog § 6b Abs. 3 UStG) zum Zeitpunkt dieses Ereignisses.

Ein abweichender Zeitpunkt zum Eintritt der Rechtsfolge definiert § 6b Abs. 1 S. 2 UStG. Bei einem nicht ordnungsgemäß durchgeführten Erwerberwechsel und einer bereits erfolgten Lieferung tritt die Rechtsfolge bereits an dem Tag vor dessen Ausführung ein.¹²⁰

Die Beförderung/Versendung der Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat oder in das Drittland löst auch innerhalb dieser 12 Monate die Rechtsfolge nach Absatz 6 Satz 2 aus (§ 6b Abs. 6 S. 3 UStG).

Die Lieferung der Ware in einen anderen Mitgliedstaat erfordert daher zunächst die Retournierung der Gegenstände gem. Absatz 4 des Gesetzes und einer erneuten Beförderung/Versendung.

Eine Umverfügung der Waren in ein anderes Konsignationslager im selben Mitgliedstaat ist unter Beachtung der entsprechenden Aufzeichnungspflichten möglich.¹²¹

Die Vereinfachungsregelung kommt gem. § 6b Abs. 6 S. 4 UStG auch nicht zur Anwendung, wenn die eingelagerten Gegenstände zerstört werden oder durch Verlust und Diebstahl abhandenkommen. Bei Feststellung des Verlustes findet die Vereinfachungsregelung keine Anwendung mehr. In der täglichen Praxis lässt sich dies trotz höchstmöglicher Sorgfalt jedoch nie vermeiden, so dass im Arbeitspapier 973 der Leitlinien des MwSt-Ausschusses¹²² kleinere Verluste (weniger 5% des Wertes oder der Menge des Lagerbestandes) bei unvorhersehbaren Umständen unschädlich sind.

¹²⁰ Vgl. Ministerium der Finanzen des Landes-Sachsen-Anhalt, 13.01.2020, 42-S 7140-13, Erläuterungen zu Wegfall der Voraussetzungen Abs. 6.

¹²¹ Vgl. *Körner* „Die erstmalige gesetzliche Regelung der Konsignationslager im Inland in einem neuen § 6b UStG“ in UR 2019 S. 873 ff. [880 Tz. VI].

¹²² Zu beachten ist, dass die Leitlinien/Explanatory Notes keine Bindungswirkung entfalten. Der MwSt-Ausschuss besteht jedoch aus Vertretern der EU-Kommission und der Mitgliedstaaten, sodass die genannte Vereinfachung nicht abwegig erscheint.

4.6.5 USt-IdNr. als materielle Voraussetzung und die Folgen bei Nichterfüllung

Mögliche Wechselwirkungen zwischen den neu definierten Voraussetzungen zur Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferung und der Konsignationslagerregelung können Probleme aufwerfen. Wie bereits erläutert (Verweis auf EuGH-Urteil „Plöckl“) stellte die USt-IdNr. und die Abgabe einer ZM lediglich eine formelle Voraussetzung dar. Nach Änderung der unionsrechtlichen Vorgaben und der Umsetzung in nationales Recht¹²³ sind diese Bestandteile materielle Voraussetzung zur Anwendung einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung geworden.

Der vermeintlich bedeutendste Vorteil zur Anwendung der Vereinfachungsregelung i. S. d. § 6b UStG ist die Nichtregistrierung im Bestimmungsmitgliedstaat. Kommt es im weiteren Verlauf zu einem der Anwendung dieser Regelung schädlichen Ereignis¹²⁴ hat dies ein innergemeinschaftliches Verbringen im Abgangsmitgliedstaat sowie einen steuerpflichtigen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat zur Folge.

Zum Zeitpunkt des Eintrittes dieser Rechtsfolgen ist es nicht vorstellbar, dass der liefernde Unternehmer eine entsprechend USt-IdNr. vorweisen kann. Im Ergebnis wird der Verbringungstatbestand kraft Gesetz steuerpflichtig, weil es eine entsprechende Vorsteuerabzugsvorschrift nicht gibt.¹²⁵

4.7 Fazit zur Umsetzung

Bei Erfüllung aller Voraussetzungen werden umsatzsteuerliche Registrierungspflichten im Bestimmungsmitgliedstaat vermieden. Ein Belegnachweis für die innergemeinschaftliche Lieferung ist ebenso nicht erforderlich. Trotz der Komplexität und den vielen Rückausnahmen scheint die gesetzliche Regelung eindeutiger als die bisherigen Vereinfachungsregelungen der einzelnen Mitgliedstaaten.¹²⁶

¹²³ § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG verweist auf eine unrichtige oder unvollständige ZM. Des Weiteren verpflichtet § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG den Abnehmer zur Verwendung einer gültigen USt-IdNr. um die Voraussetzung einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu erfüllen.

¹²⁴ Denkbar sind folgende Voraussetzungen: Überschreitung der 12-Monats-Frist, nachträgliche Ungültigkeit der USt-Id.Nr., Veräußerung an nichttauglichen Erwerber, Verbringung der Ware in ein anderes Land, die nachträgliche Begründung einer Betriebsstätte im Bestimmungsmitgliedstaat sowie Überschreiten der „Toleranzschwelle“ bei Verlust, Diebstahl und Zerstörung.

¹²⁵ Vgl. *Prätzler* „Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität mit Fokus auf international tätige Unternehmen“ in UStB 2019 S. 205 ff. [207]. Mit Verweis auf Art. 4 der ErstattungsRL (RL 2008/9/EG) und Abschn. 18.11. Abs. 1a UStAE ist eine Vergütung von Vorsteuerbeträgen ausgeschlossen. Bei einer nicht rechtzeitigen Verwendung der USt-Id.Nr. schlägt die Kommission (Working Paper 968 v. 15.05.2019) den Grundsatz der nachträglichen Rechnungsberichtigung vor, um die Steuerfreiheit nachträglich zu gewähren.

¹²⁶ Vgl. *Meyer- Burow/Connemann* „Umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen über Konsignationslager ab dem 1.1.2020“ in UStB 2019 S. 271 ff. [278].

Die anfangs kritisch zu betrachtende Abhängigkeit bei Anwendung dieser Vereinfachungsregelung vom Verhalten des anderen Vertragspartners ist, durch lediglich formelle Aufzeichnungspflichten des Abnehmers (s. Pkt. 4.4), nicht zu streng auszulegen.¹²⁷

Aufgrund der komplexen Pflichten zur Erfüllung dieser Vereinfachungsregelung des § 6b UStG ist zu vermuten, dass im Inland umsatzsteuerlich registrierte Unternehmer weiterhin nach ihrem „zweistufigen System“ verfahren werden und die Anwendung des § 6b UStG durch Nichterfüllung entsprechender Tatbestandsmerkmale für sich ausschließen werden. Eine Optionsmöglichkeit zur Anwendung bzw. Nichtanwendung des § 6b UStG gibt es hingegen nicht.

Bei Vorliegen aller Tatbestandsvoraussetzungen ist die Vereinfachungsregelung anzuwenden.¹²⁸ Den Vertragsparteien steht es jedoch grundsätzlich frei entsprechende Vereinbarungen zu treffen um tatbestandliche Voraussetzungen nicht zu erfüllen. Die Option besteht dann in der Nichterfüllung der entsprechenden Voraussetzung.¹²⁹

Interessanter scheint die Neuregelung für Outbound-Fälle, bei denen ein inländischer Unternehmer eine Vereinfachungsregelung des jeweiligen Bestimmungsmitgliedstaates bereits in Anspruch nimmt und in Zukunft nicht mehr darauf verzichten möchte.¹³⁰

4.8 Verhältnis nationales Recht und Unionsrecht

Bei Abweichungen zwischen den Vorgaben der MwStSystRL und deren Umsetzung ins nationale Recht stellt sich die Frage des Verhältnisses der beiden rechtlichen Vorgaben.

Die nationale Rechtsgrundlage ist das Umsatzsteuergesetz (UStG). Die Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV) ergänzt das Umsatzsteuergesetz und hat den Charakter einer Rechtsverordnung. Im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) finden sich zudem die Verwaltungsanweisungen.¹³¹

¹²⁷ Vgl. *Meyer- Burow/Connemann* „Umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen über Konsignationslager ab dem 1.1.2020“ in UStB 2019 S. 271 ff. [278]; *Körner* „Die erstmalige gesetzliche Regelung der Konsignationslager im Inland in einem neuen § 6b UStG“ in UR 2019 S. 873 ff. [880 Tz. VI].

¹²⁸ Vgl. *Trejo* „Die neue Konsignationslagerregelung - jedenfalls keine ‚Vereinfachungsregelung‘“ in MwStR 2020 S. 8 ff. [13].

¹²⁹ Vgl. *Meyer- Burow/Connemann* „Umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen über Konsignationslager ab dem 1.1.2020“ in UStB 2019 S. 271 ff. [280].

¹³⁰ Vgl. *Körner* „Die erstmalige gesetzliche Regelung der Konsignationslager im Inland in einem neuen § 6b UStG“ in UR 2019 S. 873 ff. [880 Tz. VI].

¹³¹ Ergänzt wird dies durch Schreiben des BMF, Erlasse der Landesministerien und Verfügungen der OFD. Der UStAE und die Vorgenannten haben keine verbindliche Außenwirkung.

Die Umsatzsteuer wird als harmonisierte Steuer¹³² in der Europäischen Union bezeichnet. Als Grundlage zur Umsetzung der Harmonisierung gilt die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie und die Mehrwertsteuerdurchführungsverordnung (MwSt-DVO). Eine Richtlinie stellt für den Bürger kein verpflichtendes Gesetz dar, dennoch ist die MwStSystRL gem. Art. 288 Abs. 3 AEUV für jeden Mitgliedstaat verbindlich und bedarf der Umsetzung in nationales Recht durch richtlinienkonforme Auslegung.¹³³

Die MwSt-DVO gilt hingegen als Verordnung gem. Art. 288 Abs. 2 AEUV und stellt somit unmittelbar geltendes Recht dar. Bei Unstimmigkeiten bzw. Gegensätzen unionsrechtlicher Vorgaben und deren Umsetzung in nationales Recht ist der nationale Gesetzgeber verpflichtet, das Umsatzsteuerrecht entsprechend anzupassen.¹³⁴

4.9 Abgrenzung Konsignationslagerregelung und Rechtsprechung des BFH

Nach derzeitigen Erkenntnissen¹³⁵ ist die BFH Rechtsprechung weiterhin anwendbar.¹³⁶ Die Vereinfachungsregelung des § 6b UStG definiert lediglich eine Ausnahme zum gesetzlich geregelten Verbringungstatbestand (§ 3 Abs. 1a UStG folgend). Der BFH hat sich jedoch in den beiden vorgenannten Urteilen mit den Tatbestandsmerkmalen einer Versandungslieferung i. S. d. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG und deren unionskonformen Auslegung (Art. 32 MwStSystRL) auseinandergesetzt und festgestellt, dass unter bestimmten Voraussetzungen kein Fall des Verbringens vorliegt. Die Neuregelung des § 6b UStG fingiert lediglich eine innergemeinschaftliche Lieferung, welche bei Nichterfüllung zum innergemeinschaftlichen Verbringen führt. Die BFH Rechtsprechung knüpft jedoch bereits einen Schritt vorher an und prüft das Vorliegen einer „echten“ Lieferung. Für alle beteiligten Unternehmer kann die Anwendung dieser Rechtsprechung (insbesondere für Konsignationslager im Inland) eine mögliche Option darstellen.

Bei Outbound-Fällen empfiehlt sich eine vorherige Abklärung, da inländischen Regelungen keine Bindungswirkung für andere Mitgliedstaaten haben.

¹³² Grundlage zur Harmonisierung ist Art. 113 AEUV.

¹³³ Vgl. *Brinkmann*, in: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern in der EU, ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland, England, Frankreich und Belgien (2019), S. 33-34.

¹³⁴ Vgl. *Reiß*, in: Umsatzsteuerrecht (17. Auflage 2019), S. 8.

¹³⁵ Die Recherche zur Diplomarbeit endete zur Einhaltung der Abgabefrist am 20.02.2020. Weitere Informationen (BMF-Schreiben) zur Abgrenzungsproblematik haben zu diesem Zeitpunkt nicht vorgelegen.

¹³⁶ Mit Schreiben vom 04.10.2019 des VDA und Stellungnahme vom 05.06.2019 der acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft wird eine klare Abgrenzung zur BFH Rechtsprechung gefordert. Die Konsignationslagerregelung soll nach deren Meinung bei Anwendung der Konsignationslagerregelung keine Anwendung mehr finden.

Die Konsignationslagerregelung des § 6b UStG findet nur bei innergemeinschaftlichen Sachverhalten Anwendung.

Nicht erfasst werden somit im Inland gelegene Konsignationslager mit einem Warenbezug aus dem Drittland, Inland oder im Drittland gelegene Konsignationslager mit einem Warenbezug aus dem Inland. Allein aus diesem Grund wäre eine allgemeine Nichtanwendung der Rechtssprechungsgrundsätze des BFH nicht nachvollziehbar.¹³⁷

4.10 Schlussfolgerung des Verfassers

Durch Umsetzung der komplexen unionsrechtlichen Vorgaben erscheint die Neuregelung zum Konsignationslager umfangreich und mit erheblichen Erfüllungsaufwand verbunden zu sein. Zur Vereinheitlichung der bisher vorliegenden (vielen) unterschiedlichen Regelungen einzelner Mitgliedstaaten, und einer einhergehenden Vereinfachung der Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten, ist die Einführung dieser Konsignationslagerregelung (und die entsprechende Umsetzung des Artikel 17a MwStSystRL der einzelnen Mitgliedstaaten) nach Meinung des Verfassers zu begrüßen.

Oft kritisierten die Verbände (s. Pkt. 2.7.3 und Pkt. 2.5.2), dass ein zeitliches Auseinanderfallen zwischen Einlagerung und Entnahme nicht darstellbar sei. Die Rechtsfolge des § 6b Abs. 2 UStG zum Zeitpunkt der Entnahme dürfte daher in der Praxis Zuspruch finden. Ein möglicher Erwerberwechsel und ein Rückversand (definiertes Zeitfenster von 12 Monaten im Gegensatz „kurze Zeit“ der BFH Rechtsprechung) ohne umsatzsteuerliche Folgen sind ebenfalls als positiv zu werten.

Die Ausführungen zur möglichen Kollision dieser Neuregelung und der BFH-Rechtsprechung sind nach Ansicht des Verfassers, nicht so hervorzuheben, wie in den Positionspapieren der Verbände dargestellt. Die BFH-Rechtsprechung gilt grundsätzlich nur in Deutschland. Die anderen Mitgliedstaaten sind an diese nicht gebunden und können Konsignationslagerfälle nach eigenen Kriterien bewerten (vgl. Art. 16 UAbschn. 1 MwSt-DVO). Unternehmen, welche weiterhin den Transport von Gegenständen der Lieferung zuordnen möchten (Anwendung Art 32 Abs. 1 MwStSystRL i. V. m. § 3 Abs. 6 UStG), sollten daher zwingende Absprachen mit dem betreffenden Bestimmungsmitgliedstaat treffen. Ohne entsprechende Abklärung bestünde natürlich die Gefahr einer Kollision.

¹³⁷ Vgl. *Meyer-Burow/Connemann* „Umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen über Konsignationslager ab dem 1.1.2020“ in UStB 2019 S. 271 ff. [280]; *Trejo* „Die neue Konsignationslagerregelung - jedenfalls keine Vereinfachungsregelung“ in MwStR 2020 S. 8 ff. [17].

Nach Ansicht des Verfassers machen diese Fallkonstellationen nach Einführung der Konsignationslagerregelung lediglich einen geringen Teil aus (denkbar bei sehr kurzen Einlagerungszeiten ohne Abweichung der bereits thematisierten umsatz- und ertragssteuerlichen Pflichten).

Der ursprüngliche Sinn und Zweck eines Konsignationslagers ist die Zwischenlagerung von Waren mit den positiven Nebeneffekten einer geringeren eigenen Lagervorhaltung, der Abrechnung im Zeitpunkt der Entnahme, und die Möglichkeit, durch Sammellieferungen Frachtkosten zu minimieren. Der originäre Gedanke des Konsignationslagers ist bei einer „Direktlieferung“ nicht gegeben. Die gewünschte Anwendung einer Direktlieferung (s. BFH-Urteile) ist wohl eher den unterschiedlichen innergemeinschaftlichen Ansichten und der Nichtanwendung einer Vereinfachungsregelung durch die deutsche Verwaltung geschuldet.

Die technischen Voraussetzungen im elektronischen Verfahren sind jedoch kritisch zu betrachten. Bereits der Bundesrat hatte Zweifel an der rechtzeitigen technischen Umsetzung zur Anwendung der Vereinfachungsregelung ab dem 01.01.2020. Mit Schreiben des BMF vom 28.01.2020¹³⁸ wurde ein neues Formular (Meldung über die Beförderung oder Versendung i. S. d. § 6b Abs. 1 UStG) und eine entsprechende Ausfüllhilfe veröffentlicht. Diese Meldung betrifft jedoch lediglich die „Outbound-Fälle“. Aus organisatorischen Gründen ist es aktuell nicht möglich, dass alle Unternehmer die erforderlichen Angaben im Rahmen der ZM nach § 18a UStG vornehmen können.¹³⁹ Zu erwähnen sei in diesem Zusammenhang, dass zum Ende dieser Arbeit lediglich 22 Länder, die auf die EU-Recht basierende Konsignationslagerregelung, ins nationale Recht umgesetzt haben. Dies erschwert die Anwendung der Regelung und erfordert weitere Prüfmaßnahmen durch die Unternehmer.

Das BMF sollte aus Sicht des Verfassers zeitnah ein Anwendungsschreiben zur Neuregelung erlassen und Antworten bestehender Zweifelsfragen, insbesondere zu den Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten, den Kriterien einer notwendigen Vereinbarung zwischen den Unternehmern und den Anforderungen des „Verwendens“ einer USt-IdNr., erläutern.

¹³⁸ BMF, Schreiben v. 28.01.2020 III C 5 - S 7427-b/19/10001:002.

¹³⁹ Am 12.02.2020 hat die EU-Kommission rechtliche Schritte eingeleitet und ein Aufforderungsschreiben zur Umsetzung aller technischen Voraussetzung an Deutschland gerichtet. Der Aufbau einer erforderlichen technischen Infrastruktur wird jedoch voraussichtlich bis Ende 2021 andauern.

Rechtsquellenverzeichnis

Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen, Erlasse, Verwaltungsanweisungen und sonstige Quellen

1. *AEUV* Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der konsolidierten Fassung vom 07.06.2016 (ABI EU Nr. C 202 S. 47) S. 329
2. *BGB* Bürgerliches Gesetzbuch vom 07. Januar 2020 in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I 2019 S. 2911) geändert worden ist
3. *BR-Drucks. 297/18*, Beschluss vom 21.09.2018 zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten
4. *BR-Drucks. 19/14873*, Beschlussempfehlung vom 06.11.2019 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung (Drucksachen 19/13436, 19/13712, 19/14232 Nr. 1.10)
5. *BR-Drucks. 552/19*, Gesetzesbeschluss vom 08.11.2019 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung (Drucksachen 19/13436, 19/13712, 19/14232 Nr. 1.10)
6. *BMF*, Schreiben vom 10.10.2017, III C 3 - S 7103-a/15/10001, BStBl I 2017, 1442
7. *BMF*, Schreiben vom 29.03.2018, III C 3 - S 7103-a/15/10001, als Anlage bei LSF, Verfügung vom 30.08.2018 beigefügt
8. *BMF*, Schreiben vom 31.10.2018, III C 3 - S 7103-a/15/10001, BStBl I 2018, 1203
9. *BMF*, Schreiben vom 28.01.2020, III C 5-S 7427-b/19/10001:002, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2020-01-28-angaben-zu-konsignationslagern-in-der-zusammenfassenden-meldung.html, Abruf 28.02.2020

10. *HGB* Handelsgesetzbuch vom 20. September 2019 in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.05.1897 (RGBl. I S. 219), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I 2019 S. 2637) geändert worden ist
11. *LSF*, Verfügung vom 30.08.2018, 213-S 7100-a/1/1-2018/28095, FMNR23a770018, juris (die Anlage enthielt die Eingabe des VDA vom 20.11.2017 und des BDI vom 21.11.2017)
12. Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt, 42-S 7140-13, FMNR029800020, juris
13. *MwStSystRL* Richtlinie 2006/112/EG DES RATES in der Fassung vom 28. November 2006 (ABl. EU 2006 Nr. L 347 S. 1), zuletzt geändert durch RL (EU) 2020/285 vom 18.02.2020 (ABl. L 062 vom 02.03.2020 S. 13-23)
14. *MwSt-DVO* Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, zuletzt geändert durch Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 v. 4. 12. 2018 (ABl. 2018 L 311, 10)
15. *OFD* Karlsruhe, Verfügung vom 31.08.1999, S 7100A, UR 2000, S. 129
16. *OFD* Frankfurt am Main, Verfügung vom 17.03.2010, S 2353 A-73-St 211, BC 06/2010
17. *OFD* Frankfurt am Main, Verfügung vom 08.11.2018, S 7100a A-004-St 110, UR 2019, S. 152
18. *OFD* Frankfurt am Main, Verfügung vom 12.12.2019, S 7500 A-1318-St 110, FMNR25e310010, juris
19. *UStAE* (a. F.) Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Anwendungserlass) in der Fassung vom 01. Oktober 2010 (BStBl. I S. 846), zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 6. Oktober 2017 (BStBl I S. 1349)

20. *UStAE* Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Anwendungserlass) in der Fassung vom 01. Oktober 2010 (BStBl. I S. 846), zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 06. Februar 2020 (BStBl. I 2018 S. 695)
21. *UStDV* Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 434), zuletzt geändert durch Artikel 4 der Verordnung vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2886) m. W. v. 01.01.2020
22. *UStG* (a. F.) Umsatzsteuergesetz vom 20. März 2017 in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BStBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2889) geändert worden ist
23. *UStG* Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BStBl. I S. 386), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2889) m. W. v. 01.01.2020
24. *UZK* Zollkodex der Europäischen Union (Verordnung EU Nr. 952/2013) in der Fassung der Bekanntmachung vom 30. Oktober 2013 (ABl. L 269 vom 10.10.2013, S. 1), die zuletzt am 30.09.2016 berichtigt wurde (*ABl. L 267 vom 30.9.2016, S. 2–4*)
25. 1. Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1182/71 des Rates vom 03. Juni 1971 zur Festlegung der Regeln für die Fristen, Daten u. Termine (ABl. Nr. L 124 S. 1)

Rechtsprechungsverzeichnis

1. BFH, Urteil vom 30.07.2008 - XI R 67/07, BStBl II 2009, 552
2. BFH, Urteil vom 20.10.2016 - V R 31/15, BStBl II 2017, 1076
3. BFH, Urteil vom 16.11.2016 - V R 1/16, BStBl II 2017, 1079
4. EuGH, Urteil vom 20. Oktober 2016 – C-24/15 Rs. Plöckl, ECLI: EU:C:2016:791, BB 2016, S. 2645
5. FG Sachsen, Urteil vom 24.05.2011, 6 K 2176/09, EFG 2011, 2012
6. FG Niedersachsen, Urteil vom 18.06.2015, 5 K 335/14, EFG 2015, 1754
7. FG Düsseldorf, Urteil vom 06.11.2015, 1 K 1983/134, EFG 2016, 234

Literaturverzeichnis

Fachbücher

1. *Brinkmann, Rebekka Alika*: „Die umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern in der EU, ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland, England, Frankreich und Belgien“, Nomos Verlagsgesellschaft, Universitätschriften, 1. Auflage, 2019
2. *Harksen (Bearbeiter) / Henke / Witte*: „Praxishandbuch Lagerung im Zoll- und Steuerrecht“, C.H. Beck Verlag, 2. Auflage, 2019
3. *Karl Ernst Georges*: „Der Neue Georges, ausführliches Handwörterbuch Deutsch - Latein“, wbg Academic in Wissenschaftliche Buchgesellschaft (WBG) 1. Oktober 2019
4. *Reiß*: „Umsatzsteuerrecht“, Alpmann Schmidt Verlag Münster, 17. Auflage 2019
5. *Weimann, Rüdiger*: „Quick Fixes für EU-Lieferungen“, Freiburg Haufe Group, 1. Auflage 2019

Kommentare

1. *Hahn*, in: Weymüller, UStG, § 3 Rn. 128, 2. Auflage, 2019
2. *Keß*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 2 Rn. 2641, 127. Lieferung, 2019
3. *Nieskens*, in: Rau/Dürwächter, UStG, § 3 Rn. 1102, 181. Lieferung, 2019

Aufsätze

1. *Birkenfeld* „Umsätze im Konsignationslager und im Kommissionslager“ in UR 2006, S. 80 ff.
2. *Gerhards*: „Umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern in Deutschland im Lichte aktueller Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen“ in DStZ 2018, S. 737 ff.
3. *Gerhards* „Die `Quick Fixes` zur EU-Mehrwertsteuerreform“ in DStZ 2019, S. 534 ff.
4. *Hiller*: „Die Verschaffung der Verfügungsmacht - ein Mysterium?“ in UR 2018, S. 582 ff.

5. *Höink*: „Quick fixes - die größte Mehrwertsteuerreform seit 25 Jahren - Sofortmaßnahmen für eine zukunftsfähige europäische Mehrwertsteuer doch nur Flickwerk!?“ in Betriebs-Berater 2019, S. 23 ff.
6. *Huschens/Mahlow*: „Lieferungen in ein Konsignationslager- Auswirkungen des BFH-Urteils V R 31/15“ in UVR 2017, S. 122 ff.
7. *Körner*: „Die erstmalige gesetzliche Regelung der Konsignationslager im Inland in einem neuen § 6b UStG“ in UR 2019, S. 873 ff.
8. *Liebchen/Kaiser*: „Das Konsignationslager in der ertrags- und umsatzsteuerlichen Betrachtung“ in Betriebs-Berater 2017 S. 224 ff.
9. *Meyer-Burow/Connemann*: „Umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen über Konsignationslager“ in UStB 2018, S. 148 ff.
10. *Meyer-Burow/Connemann*: „Einführung von Quick Fixes für bestimmte innergemeinschaftliche Lieferungen zwischen Unternehmen zum 01.01.2020“ in UStB 2019, S. 111 ff.
11. *Meyer-Burow/Connemann*: „Umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen über Konsignationslager ab dem 1.1.2020“ in UStB 2019, S. 271 ff.
12. *Meyer-Burow/Connemann*: „JStG 2019: Verwendung der USt-IdNr. und Abgabe der ZM als verschärfte Voraussetzungen der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen“ in MwStR 2020, S. 108 ff.
13. *Moldan*: „Umsatzsteuer heraus- oder hinzurechnen? Frage endgültig geklärt!“ in UStB 2017, S. 129 ff.
14. *Monfort*: „Konsignationslager im EU-Ausland: Hinfälligkeit der Verwaltungsauffassung“ in UR 2016, S. 945 ff.
15. *Müller/Remmen*: „Praxishinweis zum 1.1.2020: Wie können Unternehmen die Überprüfung der USt-IdNr. umsetzen?“ in DStR 2020, S. 205 ff.
16. *Prätzler*: „Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität mit Fokus auf international tätige Unternehmen“ in UStB 2019, S. 205 ff.
17. *Rolfes*: „Erleichterungen beim Konsignationslager- BMF widerspricht der Verwaltungsauffassung“ in StuB 2017, S. 347 ff.

18. *Rolfes*: „Die Verwaltungsauffassung zum Konsignationslager“ in *StuB* 2018, S. 68 ff.
19. *Scharrer/Schreiber*: „USt-Sofortmaßnahmen - Quick Fixes oder Big Fails?“ in *Der Betrieb* 2019, S. 18 ff.
20. *Schluckebier*: „Konsignationslager-Geschäfte und Vereinfachungsregelungen in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten“ in *Der Schweizer Treuhänder* 2000, S. 1413 ff.
21. *Sterzinger*: „Änderungen des UStG und der UStDV durch das JStG 2019 und des BEG III“ in *UR* 2020, S. 1 ff.
22. *Szabo/Tausch*: „Harmonisierte Mehrwertsteuerregelung für Konsignationslager ab 1.1.2020“ in *UVR* 2019, S. 77 ff.
23. *Trejo*: „Die neue Konsignationslagerregelung jedenfalls keine `Vereinfachungsregelung`“ in *MwStR* 2020, S. 8 ff.

Internetquellen

1. *Arbeitspapier 968* des EU-Mehrwertsteuerausschusses v. 15.05.2019 (taxud.c.1(2019)3533969), <https://www.bakertilly.pt/media/4397/wp-968-new-legislation-quick-fixes-package.pdf>, Abruf 28.02.2020
2. *Arbeitspapier 973*, Explanatory Notes on the EU VAT changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods (“2020 Quick Fixes”), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_en.pdf, Abruf 28.02.2020
3. *Com(2106) 148 final*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer v. 07.04.2016, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/DE/1-2016-148-DE-F1-1.PDF>, Abruf 28.02.2020

4. *Com(2017) 569 final*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten vom 04.10.2017, <https://ec.europa.eu/transparency/reg-doc/rep/1/2017/DE/COM-2017-569-F1-DE-MAIN-PART-1.PDF>, Abruf 28.02.2020

5. *Europäische Kommission*: Studie zur Umsetzung des Bestimmungslandprinzips auf EU-interne B2B-Lieferungen von Gegenständen, Taxud/2013/DE/319 v. 30.06.2015, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/ey_study_destination_principle.pdf, Abruf 28.02.2020

Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der Diplomarbeit sind identisch.

Leipzig, 16.03.2020

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Patrick Hermsdorf', written in a cursive style.

Patrick Hermsdorf