

Grenzüberschreitende Lieferungen

## Neue Vereinfachungsregelung für Konsignationslager in Deutschland

### Änderung der Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung

HEIDI FRIEDRICH-VACHE / ERICH VON TÜLLENBURG\*)



Nachdem bisher in Deutschland weder nach Gesetz noch Verwaltungsauffassung für sogenannte Inbound-Fälle und grenzüberschreitende Lieferungen über ein deutsches Konsignations- oder Auslieferungslager umsatzsteuerliche Vereinfachungen zur Vermeidung einer Registrierung für Umsatzsteuerzwecke ausländischer Unternehmer vorgesehen waren, gibt es diesbezüglich nun eine Änderung.

#### 1. Hintergrund und bisherige umsatzsteuerliche Konsequenzen

Vor Kurzem hat die deutsche Finanzverwaltung die Rechtsprechung des BFH bestätigt, dass in bestimmten Inbound-Fällen, ungeachtet einer Zwischenlagerung in einem deutschen Konsignations- oder Auslieferungslager, eine (Direkt-)Lieferung (und kein Verbringen von Ware zur eigenen Verfügungsmacht des Lieferanten) aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet an den (unternehmerischen) Abnehmer vorliegen kann.



Bisher sind im deutschen Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) keine umsatzsteuerlichen Hinweise etwaiger genereller Vereinfachungen bei Einlagerung von Ware in Deutschland erwähnt. Länderkoordinierend hat sich zB die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main<sup>1)</sup> zur Frage der Lieferungen über ein Konsignationslager klar umgekehrt geäußert. Danach wurde bislang in Deutschland regelmäßig, weil bei Einlagerung von Ware, die aus dem EU-Ausland nach Deutschland gelangt, der Lieferant (Konsignant) zivilrechtlicher Eigentümer der im (Zwischen-/Konsignations-)Lager befindlichen Ware bleibt, davon ausgegangen, dass bei Entnahme durch den Abnehmer (Konsignatar) die Verfügungsmacht an der Ware vom Konsignanten auf den Konsignatar übergeht. Folglich kommt es erst im Zeitpunkt der Entnahme zu einer (innerdeutschen) Lieferung an den Kunden und dem vorgelagert bei Einlagerung eigener Ware zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland.

Denn ein innergemeinschaftlicher Erwerb gemäß §§ 1 Abs 1 Nr 5 und 1a dUStG liegt ebenso vor, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand seines Unternehmens aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaats (Ausgangsmitgliedstaat) zu seiner eigenen Verfügung in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats (Bestimmungsmitgliedstaat) befördert oder versendet und den Gegenstand im Bestimmungsmitgliedstaat nicht nur vorübergehend verwendet. Ein dem Erwerb korrespondierendes innergemeinschaftliches Verbringen im Abgangsland setzt voraus, dass der Gegenstand dort bereits dem Unternehmen zugeordnet war und sich bei Beendigung der Beförderung oder Versendung im Bestimmungsmitgliedstaat (hier Deutschland) weiterhin in der Verfügungsmacht des Unternehmers befindet. Diese Voraussetzung ist bei deutschem Bestimmungsort insb dann erfüllt (Abschnitt 1a.2 UStAE), wenn der Gegenstand vom im Ausgangsmitgliedstaat gelegenen Unternehmensteil erworben, hergestellt oder in diesen EU-Mitgliedstaat eingeführt, zur Verfügung des Unternehmers nach Deutschland verbracht und anschließend vom

\*) Dipl.-Kaufrau Dr. Heidi *Friedrich-Vache* ist Steuerberaterin und Partner bei Rödl & Partner in München, Umsatzsteuerberatung/VAT Services. Dipl.-Kfm. Erich *von Tüllenbourg* ist Steuerberater, Associate Partner und Prokurist bei der Rödl & Partner GmbH in Wien.

<sup>1)</sup> Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 15. 12. 2015, S 7100a A-4-St 110.

dort gelegenen Unternehmensteil auf Dauer verwendet oder verbraucht wird, was auch den Verkauf der Ware einbezieht.

Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige liefernde Unternehmer muss sich grundsätzlich infolge dieser Steuertatbestände in Deutschland (aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb und einer in Deutschland steuerbaren Lieferung an den Kunden bei Warenentnahme) umsatzsteuerlich registrieren lassen. Etwaige Vereinfachungsregelungen im Zusammenhang mit Konsignationslagerstrukturen zur Vermeidung einer umsatzsteuerlichen Registrierung – wie in anderen EU-Staaten unter bestimmten Voraussetzungen in zeitlicher oder inhaltlicher Hinsicht üblich – gab es bislang in Deutschland grundsätzlich nicht.

### 1.1. Vorangehende aktuelle BFH-Rechtsprechung

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Lieferungen von Ware über Auslieferungslager, insb Konsignationslager, ist in Deutschland bereits seit Längerem in Diskussion. Seit dem sogenannten *Ship-to-hold*-Urteil des BFH<sup>2)</sup> und weiteren finanzgerichtlichen Urteilen<sup>3)</sup> war fraglich, ob unter bestimmten Voraussetzungen – und wenn ja, unter welchen – eine Direktlieferung an den Abnehmer angenommen werden kann.

Der BFH hat mit Urteil vom 20. 10. 2016<sup>4)</sup> entschieden, dass Lieferungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (EU-Ausland) an einen Unternehmerkunden auch dann als innergemeinschaftliche, gegebenenfalls umsatzsteuerbefreite, Lieferungen (und nicht als Verbringen eigener Ware) zu beurteilen sind, wenn die Ware nach Beginn der Beförderung oder Versendung für kurze Zeit in einem Auslieferungs- oder Konsignationslager zwischengelagert wird.

Voraussetzung hierfür ist, dass der Abnehmer bereits bei Beginn der Versendung verbindlich feststeht. In diesem Fall wird eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung grundsätzlich bereits bei Beginn der Versendung im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführt, sodass der Abnehmer in Deutschland (als das Warenbestimmungsland) den innergemeinschaftlichen Erwerb nach §1a dUStG zu besteuern hat.

Dem BFH lag diesbezüglich ein für Konsignationslagerfälle typischer Sachverhalt zugrunde: Ein spanischer Lieferant verkaufte in Spanien produzierte Ware an einen deutschen Abnehmer. Die Lieferung der Ware wurde über ein in Deutschland belegenes sogenanntes *call-off stock* abgewickelt. Hierzu hatte der deutsche Abnehmer einen Dienstleistungsvertrag mit dem Lagerbetreiber abgeschlossen. Die Beauftragung des Lagerbetreibers erfolgte im Namen und für Rechnung des Lieferanten. Dies hatte der deutsche Abnehmer dem Lieferanten zu festgelegten Rahmenbedingungen vorgeschrieben. Der Abnehmer hatte zu jeder Zeit Zugang zu den gelagerten Waren. In den Lieferverträgen wurden die zu liefernden Produkte, Zahlungsmodalitäten, Lieferbedingungen und bereits auch Preise geregelt. Die konkreten Liefermengen und -daten waren in Lieferabrufplänen, die der Abnehmer täglich oder in Abständen von wenigen Tagen an den Lieferer übersandte, festgelegt. Nur diese Lieferabrufpläne waren juristisch bindend. Die Lieferabrufe enthielten stets Freigaben für die nächsten zwölf Wochen im Voraus und bestimmten für diesen Zeitraum die Liefertermine. Die in das Lager versandten Waren deckten den Bedarf des Abnehmers in den nächsten Wochen und Monaten.

Der BFH stellte im Tenor des Urteils fest, dass eine kurze Zwischenlagerung unschädlich sei. Fraglich ist allerdings, ob hier tatsächlich auf die zeitliche Dauer der Zwischenlagerung abgestellt werden soll oder vielmehr entscheidend ist, dass von vornherein nur eine vorübergehende Einlagerung erfolgt bzw beabsichtigt ist. Zum einen verweist

<sup>2)</sup> Vgl BFH 30. 7. 2008, XI R 67/07, BStBl II 2009, 552.

<sup>3)</sup> Vgl FG Niedersachsen 18. 6. 2015, 5 K 335/14, dMwStR 2015, 942 (Leonhard); FG Hessen 25. 8. 2015, 1 K 2519/10, DStRE 2016, 1074; FG Düsseldorf 6. 11. 2015, 1 K 1983/13 U, dMwStR 2015, 506 (Leonhard).

<sup>4)</sup> Vgl BFH 20. 10. 2016, V R 31/15, DStR 2017, 147 (Heuermann).

der BFH nämlich auf die Rechtsprechung des EuGH,<sup>5)</sup> wonach ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen Lieferung und Transport sowie ein kontinuierlicher Ablauf gegeben sein müssen. Zum anderen erwähnt der BFH in seiner Urteilsbegründung die speziellen Umstände des Sachverhalts: auf Initiative des Abnehmers eingerichtetes Lager, dem Abnehmer vertraglich eingeräumtes uneingeschränktes Zugriffsrecht, von vornherein nur vorübergehende Einlagerung auf kurze Zeit. In der Zusammenschau der weiteren Beurteilung wären diese Punkte daher bei Gestaltung eines Konsignationslagervertrags zu beachten, um von einer etwaigen „Vereinfachung“ profitieren zu können.

Sollte auf die zeitliche Dauer einer „kurzen“ Zwischenlagerung abgestellt werden, ist fraglich, was der BFH unter einer Lagerung für kurze Zeit versteht. Bereits nach einem Urteil des FG Sachsen<sup>6)</sup> bezüglich einer gebrochenen Versendung mit Zwischenlagerung wurde diskutiert, bis zu welchem Zeitraum noch von einer nur kurzzeitigen und damit unschädlichen Zwischenstation ohne nennenswerte Unterbrechungen ausgegangen werden kann. Im Fall des FG Sachsen betrug die Lagerzeit zwischen drei und fünf Tagen. In dem vom BFH<sup>7)</sup> entschiedenen Fall wurde keine Zeitspanne genannt; gleichwohl kann aus dem Sachverhalt erahnt werden, dass es um einen deutlich längeren Zeitraum ging. Im aktuellen Schreiben des dBMF vom 10. 10. 2017 (siehe unten Pkt 1.2.) wurde nun als Zeitspanne einer kurzfristigen Zwischenlagerung „*einige Tage oder Wochen*“ aufgenommen.

Mit einem weiteren Urteil vom 16. 11. 2016<sup>8)</sup> hat der BFH die zuvor beschriebene Rechtsprechung bestätigt, wenngleich sich im dort entschiedenen Fall der Ort der streitigen Lieferungen am Ort des Konsignationslagers im Inland befand, weil gerade bei Versendung der Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet der inländische Abnehmer eben noch nicht feststand.

## 1.2. Schreiben des dBMF

Die deutsche Finanzverwaltung schließt sich nun mit einem Schreiben<sup>9)</sup> der eben erwähnten Auffassung des BFH<sup>10)</sup> an. Steht der Abnehmer bei der im übrigen Gemeinschaftsgebiet beginnenden Beförderung oder Versendung bereits fest, liegt kein innergemeinschaftliches Verbringen vor, sondern eine Beförderungs- oder Versendungslieferung aus dem übrigen EU-Gemeinschaftsgebiet nach Deutschland an den (späteren) Warenempfänger, die grundsätzlich mit Beginn der Beförderung oder Versendung im übrigen Gemeinschaftsgebiet als ausgeführt gilt (§ 3 Abs 6 Satz 1 dUStG). Der Abnehmer steht dann fest, wenn der Abnehmer die Ware bei Beginn der Beförderung oder Versendung der Ware bereits verbindlich bestellt oder bezahlt hat.

Die Annahme einer verbindlich bestellten oder bezahlten Ware bei Beginn der Beförderung oder Versendung gilt auch, wenn die Freigabe der Ware erst nach Zahlungseingang erfolgt oder die Ware kurzzeitig (zB für einige Tage oder Wochen) in einem Konsignationslager, eingerichtet auf Initiative des Abnehmers mit uneingeschränktem Zugriffsrecht, eingelagert ist. Dagegen ist jedoch ein im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung nur wahrscheinlicher Abnehmer ohne tatsächliche Abnahmeverpflichtung nicht ausreichend, um als verbindlicher Abnehmer zu gelten.

Im vorliegenden Schreiben des dBMF wird nicht zwischen inländischen und ausländischen Abnehmern differenziert. Es muss sich „*lediglich*“ um einen bereits verbindlich feststehenden Abnehmer handeln. Zudem spricht das Schreiben allgemein „*lediglich*“

<sup>5)</sup> Vgl EuGH 18. 11. 2010, C-84/09, X, IStR 2010, 910.

<sup>6)</sup> Vgl FG Sachsen 24. 5. 2011, 6 K 2176/09, EFG 2011, 2112.

<sup>7)</sup> Vgl BFH 20. 10. 2016, V R 31/15, DStR 2017, 147; im entschiedenen Fall entsprachen die in das Lager versandten Waren mengenmäßig dem Bedarf des Abnehmers in den nächsten Tagen und Wochen. Die Lieferabrufe enthielten zudem Freigaben für die nächsten zwölf Wochen.

<sup>8)</sup> Vgl BFH 16. 11. 2016, V R 1/16, BStBl II 2017, 1079.

<sup>9)</sup> Schreiben des dBMF vom 10. 10. 2017, III C 3 - S 7103-a/15/10001; nun in Abschnitt 1a.2 Abs 6 UStAE.

<sup>10)</sup> BFH 20. 10. 2016, V R 31/15, DStR 2017, 147.

von einem „Auslieferungslager“, sollte also zB von Österreich zunächst Ware in ein deutsches Lager transportiert werden und anschließend (nach kurzfristiger Zwischenlagerung in deutschem Auslieferungslager) die Ware an einen verbindlichen (zu Beginn des Transports in Österreich feststehenden) Abnehmer nach Polen gebracht werden, wäre – vorbehaltlich weiterer künftiger Klarstellungen seitens der Finanzverwaltung – unter den übrigen Voraussetzungen der Vereinfachung eine innergemeinschaftliche Lieferung von Österreich nach Polen in Österreich zu erklären. Dies ist in der Praxis für die weiteren Meldepflichten neben den umsatzsteuerlichen Voranmeldungen und Jahreserklärungen, also Zusammenfassende und Intrastat-Meldungen, beachtlich.

Für die verschiedenen deutschen Fallkonstellationen bleiben hierbei zahlreiche Fragen offen, zB:

- Welche Zeitspannen fallen unter die „kurzfristige Zwischenlagerung“? Hierbei ist uE auf branchentypische Zeitspannen abzustellen.
- Ist die Vereinfachung – mit allen praktischen Konsequenzen der Nichterklärung der Umsätze in der deutschen Voranmeldung/Jahreserklärung sowie Zusammenfassenden und Intrastat-Meldung – auch bei ausländischen Abnehmern/Warenentnehmern, dh bei Warentransport von einem EU-Mitgliedstaat in ein deutsches (Auslieferungs-/Konsignations-)Lager und anschließender Warenentnahme mit Transport in ein anderes EU-Land (= Sitzland des verbindlich feststehenden Abnehmers) anzuwenden?
- Was ist eine „verbindliche Bestellung“? Reicht etwa die Gestaltung eines sogenannten *call-off stock* mit bestimmten Waren für einen bestimmten Abnehmer aus?
- Auf wessen Initiative muss das Lager eingerichtet worden sein bzw in wessen Auftrag wird es betrieben?
- Wie ist mit abweichenden/nicht korrespondierenden nationalen Auffassungen zum Lieferzeitpunkt im Abgangsland und zum Zeitpunkt der Erklärung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Deutschland umzugehen? Was hat das für Konsequenzen mit Bezug auf die Abrechnung, weil im Zeitpunkt der Einlagerung der Ware die deutsche Finanzverwaltung bereits eine „Rechnung“ an den Warenempfänger erwartet?

Um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, dh für welche konkreten Sachverhalte die Vereinfachungsregelung tatsächlich greift, sollte man sich vorbehaltlich weiterer Erläuterungen durch die Finanzverwaltung in der Praxis an dem Schreiben des dBMF bzw an den den BFH-Urteilen zugrunde liegenden Sachverhalten orientieren.

## 2. Künftige umsatzsteuerliche Folgen

Unter bestimmten Voraussetzungen – vor allem bei verbindlich feststehenden Abnehmern (was in der Regel bei sogenannten *call-off stocks* der Fall sein sollte) – kann ungeachtet einer (kurzzeitigen) Zwischenlagerung (in einem Konsignationslager/*call-off stock*) eine Direktlieferung an den Abnehmer vorliegen. Das gilt also für den Fall des „*shipment on hold*“ (dh Herausgabe der Ware durch Freigabeerklärung des Lieferanten nach Eingang der Zahlung) und nunmehr auch für eine kurzfristige Lagerung (laut Auffassung der deutschen Finanzverwaltung „für einige Tage oder Wochen“, Abschnitt 1a.2 Abs 6 Satz 4 UStAE) in einem Konsignationslager/*call-off stock*.

Der Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung der Ware ist damit aus Sicht der Verwaltung der Lieferzeitpunkt, nicht der Zeitpunkt der Entnahme der Ware aus dem Lager. Zu diesem Zeitpunkt führt der Lieferant aus deutscher Sicht bereits eine innergemeinschaftliche Lieferung aus, die eine Abrechnung in Form von einer Rechnung an seinen Kunden (nicht mehr eine sogenannte *Pro-forma*-Rechnung an sich selbst) unter Angabe der jeweiligen Umsatzsteuer-Identifikationsnummern und ohne Ausweis von Umsatzsteuer verlangt, jedoch – um die Formalitäten zu beachten – mit Hinweis auf die vorliegende Steuerbefreiung seiner innergemeinschaftlichen Lieferung. Der Kunde hat den innergemeinschaftlichen Erwerb zu erklären.

Für im Drittland ansässige Lieferanten bzw für Warenlieferungen aus dem Drittland nach Deutschland gelten die vorstehenden Ausführungen grundsätzlich ebenso. Allerdings sind hierfür weitere Besonderheiten und gegebenenfalls Vereinfachungen im Zusammenhang mit einer Einfuhr in Deutschland zu beachten, sodass es einer weiteren detaillierten Beurteilung dieser Fälle bedarf.

### 3. Praxishinweise

#### 3.1. Vermeidung einer umsatzsteuerlichen Registrierungspflicht

Für einige ausländische Lieferanten mit Konsignationslager in Deutschland werden die Urteile des BFH und die nun geänderte Auffassung der deutschen Finanzverwaltung positiv gewertet, da eine Registrierung für umsatzsteuerliche Zwecke in Deutschland mit dem sich daran anschließenden Verwaltungs-/Deklarationsaufwand gegebenenfalls vermieden wird.

Sollte für den ausländischen Lieferanten im Übrigen keine umsatzsteuerliche Registrierungsspflicht in Deutschland mehr bestehen, wäre dies für die etwaige Geltendmachung deutscher Vorsteuerbeträge bedeutend. Denn sollte der ausländische Lieferant aus anderweitigen Leistungsbezügen mit deutscher Vorsteuer belastet sein, können diese mangels Registrierung nicht mehr im Veranlagungsverfahren laufend geltend gemacht werden, sondern nur noch über das sogenannte Vorsteuervergütungsverfahren iSd § 18 Abs 9 dUStG iVm § 59 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV).

#### 3.2 Umsatzsteuerliche Risiken bei Nichtanwendung der deutschen Verwaltungsauffassung

Sollte für die betreffenden Fälle der Abnehmer der Ware aus dem Konsignationslager weiterhin in irrümlicher Annahme einer nicht greifenden Vereinfachungsregelung eine Rechnung mit gesondertem Ausweis deutscher Umsatzsteuer erhalten, hat der Abnehmer künftig – infolge unrichtigen Steuerausweises bzw nicht gesetzlich geschuldeter Umsatzsteuer – kein Vorsteuerabzugsrecht gemäß § 15 Abs 1 Satz 1 Nr 1 dUStG. Sollte von der Finanzverwaltung später ein Vorsteuerabzug versagt werden, bestehen neben der Rückzahlung des Vorsteuerbetrags auch Zinsrisiken nach § 233a dAO, die gegebenenfalls nur im zivilrechtlichen Weg über entsprechende Schadensersatzansprüche beim Lieferanten/Rechnungsaussteller geltend gemacht werden können.

Meist beabsichtigt der Abnehmer mit Abschluss eines Konsignationslagervertrags, dass die stetige und fristgerechte Zulieferung von Teilen gesichert ist (im Sinne eines *Just-in-Time-/Just-in-Sequence-Ansatzes*). Daneben soll jedoch das wirtschaftliche Risiko bis zur Lagerentnahme (somit so lange wie möglich) beim Lieferanten verbleiben, was sich zB in der ertragsteuerlichen Erfassung und Bilanzierung der Lagerware beim Lieferanten widerspiegelt. Diese Aspekte und deren Wechselwirkung auf die umsatzsteuerliche Behandlung sollten bei der Gestaltung oder Überarbeitung von Konsignationslagerverträgen berücksichtigt werden. Um aus umsatzsteuerlicher Sicht eine Direktlieferung annehmen zu können und dennoch bis zur Lagerentnahme ertragsteuerliche/bilanzielle Erfassung beim Lieferer zu begründen, müssen bestimmte Zwischenwege gefunden werden. Der Abnehmer muss aufgrund der zugrunde liegenden Rechtsverhältnisse feststehen, das wirtschaftliche – und in der Regel auch zivilrechtliche – Eigentum jedoch beim Lieferanten verbleiben.<sup>11)</sup>

#### 3.3. Rechnungsstellung und Deklaration

In Bezug auf die Rechnungsstellung und zutreffende umsatzsteuerliche Deklaration können sich für Direktlieferungen über Konsignationslager aus praktischer Sicht Schwierigkeiten (im Abgangsland) ergeben. Aus deutscher Sicht richten sich – vorbehaltlich gegebenenfalls anders zu verstehender Auffassung eben nach der BFH-Rechtsprechung vom 20. 10. 2016 – sowohl Lieferort als auch Lieferzeitpunkt nach dem Beginn der Beförderung

<sup>11)</sup> Vgl so auch *Langer*, Konsignationslager auf dem Prüfstand, DStR 2017, 242.

oder Versendung. Die innergemeinschaftliche Lieferung gilt also zu jenem Zeitpunkt als ausgeführt (und ist entsprechend im Voranmeldungszeitraum zu erfassen), in dem der Warentransport zum Lager beginnt.

Der Lieferer hätte in der Praxis wohl für und bis zur entsprechenden Erfassung in seiner zB Umsatzsteuervoranmeldung und Zusammenfassenden Meldung des Abgangslandes eine Rechnung auszustellen. Diesbezüglich müssten die in der Praxis derzeit für die Einlagerungsfälle grundsätzlich verwendeten *Pro-forma*-Abrechnungen umgestellt werden. Eine deutsche Erwerbsteuer wäre analog vom Abnehmer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens in dem dem Erwerb folgenden Monat zu melden. Die Rechnungsstellung erfolgt in der Praxis in Deutschland aber regelmäßig nach Entnahme aus dem Lager, gegebenenfalls im Gutschriftsverfahren, und damit später als im der Einlagerung folgenden Monat. In diesen Fällen dürfte es sowohl für Lieferer als auch Abnehmer schwierig bis unmöglich werden, die divergierenden Vorschriften zur Rechnungsstellung und Deklaration zu erfüllen.

Gleiche Schwierigkeiten können beim Abgleich zwischen den Meldungen der Mitgliedstaaten bestehen: Wie oben erwähnt, kann die nationale Auffassung zum Lieferzeitpunkt im Abgangsland von der deutschen Auffassung zum Zeitpunkt der Erklärung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Deutschland abweichen.

### 3.4. Zeitliche Anwendbarkeit

Die neue Regelung ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Jedoch sah die Finanzverwaltung laut dem oben genannten Schreiben des dBMF zunächst nur eine Nichtbeanstandungsfrist bis zum 31. 12. 2017 vor: Vor dem 1. 1. 2018 ausgeführte Lieferungen über ein inländisches Konsignationslager sollten für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Kunden nicht beanstandet werden.

Mit dem aktuellen Schreiben des dBMF vom 14. 12. 2017<sup>12)</sup> wird die Übergangs-/Nichtbeanstandungsregelung um ein Jahr verlängert. Die neuen Regelungen sind nunmehr verpflichtend ab 1. 1. 2019 anzuwenden. Für davor ausgeführte Lieferungen gilt weiterhin die Nichtbeanstandung durch die Finanzverwaltung, wenn der leistende Unternehmer nach Abschnitt 1a.2 Abs 6, 3.12 Abs 3 UStAE in der vorherigen Fassung verfährt.

Lieferanten und Abnehmer sollten demnach das Jahr 2018 nutzen und dringend prüfen, ob grenzüberschreitende Lieferungen über bzw mit Einlagerung in ein Konsignationslager oder andere Auslieferungslager erfolgen und wie die konkrete Ausgestaltung und Abwicklung über deutsche Lagerstrukturen in Deutschland abgebildet wird.

## 4. Ausblick

Einige EU-Mitgliedstaaten sehen Vereinfachungsregelungen für Konsignationslager (in Inbound-Fällen, also bei Warenbestimmungsort in ihrem Land) nach nationaler Gesetzgebung vor. Hintergrund dieser vom Unionsrecht abweichenden Vereinfachungsregelungen ist die Vermeidung der umsatzsteuerlichen Registrierung des Lieferanten am Belegenheitsort des Konsignationslagers durch Annahme einer Direktlieferung an den Abnehmer (erst) zum Zeitpunkt der tatsächlichen Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager.

Belgien, Finnland, Irland, die Niederlande, Rumänien, die Slowakische Republik, Ungarn und das Vereinigte Königreich sehen derzeit eine solche Vereinfachung vor. Frankreich und Italien kennen ebenfalls Vereinfachungsregelungen mit zeitlich limitierter Verzögerung der Erwerbsbesteuerung. So sieht Frankreich einen Aufschub von drei, Italien von zwölf Monaten vor. Finnland kombiniert eine Vereinfachungsregelung für Konsignationslager mit der Kommissionsstruktur, sodass sie auch bei Lieferung an private Kunden anwendbar wäre. Die Aufzählung der Länder mit anderslautender Verwaltungsübung in Rz 3603 UStR 2000 erscheint vor diesem Hintergrund nicht mehr vollständig.

---

<sup>12)</sup> Schreiben des dBMF vom 14. 12. 2017, III C 3 – S 7103-a/15/10001.

Nach den Vorschlägen der EU-Kommission vom 4. 10. 2017<sup>13)</sup> ist geplant, künftig für sogenannte zertifizierte Steuerpflichtige („*certified taxable persons*“) eine Harmonisierung im Sinne einer einheitlichen Vereinfachungsregelung für Konsignationslager in der EU durch entsprechende Anpassung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie und der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung vorzusehen. Wann und in welcher konkreten Ausgestaltung die Harmonisierung umgesetzt wird, bleibt abzuwarten.

## 5. Konsignationslager im österreichischen UStG

Nach aktueller Auffassung der Finanzverwaltung stellt das Beschicken eines Konsignationslagers im Zeitpunkt der Beförderung bzw des Versendens ein innergemeinschaftliches Verbringen dar, weil der Leistungsempfänger zu diesem Zeitpunkt noch keine Verfügungsmacht über die Gegenstände erhalten soll. Sollte jedoch der ausländische Mitgliedstaat eine Vereinfachung dahingehend erlauben, dass erst bei Entnahme der Gegenstände aus dem Konsignationslager ein innergemeinschaftlicher Erwerb zu versteuern ist, so erlaubt die österreichische Verwaltungspraxis für inländische Unternehmer eine korrespondierende Erklärung einer innergemeinschaftlichen Lieferung an den ausländischen Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Entnahme der Gegenstände aus dem Konsignationslager.<sup>14)</sup>

Nach bisheriger Rechtsauffassung war im Verhältnis zu Deutschland die Vereinfachungsregelung nicht anwendbar. Im Lichte der aktuellen Rechtsprechung und der neuen deutschen Anwendungserlässe wird spätestens ab dem Jahr 2019 die Vereinfachungsregelung für Konsignationslager auch für Deutschland grundsätzlich anwendbar sein, sofern – nach deutscher Rechtslage – die strengen Voraussetzungen für Konsignationslager erfüllt werden. Da der innergemeinschaftliche Erwerb nach deutscher Auffassung bereits im Zeitpunkt der Einlagerung in das Konsignationslager ausgeführt, die grenzüberschreitende Lieferung nach Meinung der österreichischen Finanzverwaltung jedoch erst nach Entnahme der Ware aus dem Lager verwirklicht wird, können in der Praxis zeitliche Differenzen entstehen. Der Umgang mit dieser Abweichung ist derzeit noch offen.

### **i** Auf den Punkt gebracht

Die deutsche Finanzverwaltung übernimmt nach geänderter Rechtsprechung erstmals für bestimmte Fallkonstellationen die Auffassung des deutschen BFH. Demnach kann bereits zum Zeitpunkt des Beginns eines grenzüberschreitenden Warentransports eine direkte Warenlieferung an einen Kunden vorliegen, obwohl die Ware zunächst zur eigenen Verfügungsmacht des Lieferanten in einem deutschen Waren-/Auslieferungslager, vor allem auch in einem sogenannten Konsignationslager, ein- bzw zwischengelagert wird. Damit ist kein innergemeinschaftlicher Erwerb und bei Entnahme keine nachfolgende (steuerpflichtige) Inlandslieferung durch den Lieferanten in Deutschland zu erklären und abzurechnen, sondern an den Kunden bereits eine im Abgangsland steuerbare und zB steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, während der Abnehmer (Kunde) den innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland erklärt. Dies verlangt für den Warenverkehr über deutsche Konsignationslager eine Änderung im ERP-System und des Erklärungsprozesses, gegebenenfalls auch der (Preis-)Vereinbarungen mit dem Kunden. Seitens der deutschen Finanzverwaltung ist eine Übergangsfrist zur Anwendung der alten Auffassung (nur) bis 31. 12. 2018 vorgesehen. Im Verhältnis Österreich – Deutschland sind in der Praxis insb Probleme betreffend den Lieferzeitpunkt zu erwarten, weil die jeweiligen Finanzverwaltungen hierzu unterschiedliche Auffassungen vertreten.

<sup>13)</sup> Vgl COM(2017) 569 final mit geplanten Neuregelungen und Änderungen, zB Art 17a MwStSystRL-neu, Art 243 Abs 3 und 262 MwStSystRL-geändert; siehe *Melhardt*, EU: Richtlinien-Vorschlag der Kommission zur Vereinfachung bestimmter Regelungen des MwSt-Systems, ÖStZ 2018, 76.

<sup>14)</sup> UStR 2000, Rz 3603.