

Düsseldorfer Vereinigung für Steuerrecht e. V.

Die „Quick Fixes“ und ihre Umsetzung im deutschen Umsatzsteuerrecht

Prof. Dr. Thomas Küffner

Rechtsanwalt, Fachanwalt f. SteuerR, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Dr. Jochen Tillmanns

Rechtsanwalt, Dipl. Finanzwirt (FH)

KÜFFNER MAUNZ LANGER ZUGMAIER
München, Düsseldorf

1

Agenda

- 1 USt-IdNr. als materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung für i.g. Lieferungen
- 2 ZM als materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung für i.g. Lieferungen
- 3 **„EU-Gelangensbestätigung“**
- 4 Reihengeschäfte: Regelung zur Zuordnung der Warenbewegung
- 5 EU-Konsignationslagerregelung

2

„EU-Gelangensbestätigung“ - Art. 45a MwSt-DVO

Quick Fix „Nachweise bei innergemeinschaftlichen Lieferungen“

- Änderung der **Durchführungsverordnung** (EU) Nr. 282/2011 zu Nachweisen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen
- Einführung einer **Vermutungsregelung** in Art. 45a Abs. 1 MwSt-DVO
 - Liegen die Voraussetzungen (Art. 45a Abs. 1 und 3 MwSt-DVO) der Vermutungsregelung vor, wird **Gelangen des Liefergegenstandes in Bestimmungsmitgliedstaat** vermutet.
 - Ausnahme:
 - Widerlegung durch Finanzbehörde, Art. 45a Abs. 2 MwSt-DVO
 - Problem: Keine Konkretisierung, wie Finanzbehörde widerlegen kann!
- mangels Erfordernis keine direkte Umsetzung im nationalen Recht

3

Belegnachweise – Art. 45a MwSt-DVO (neu)

- **Umsetzung der neuen Nachweispflichten in Deutschland, Art. 45a MwSt-DVO**
 - Der neue Belegnachweis verdrängt die bisherigen Regelungen nicht, sondern tritt neben diese.
 - Art. 45a MwSt-DVO stellt Maximalansatz in Bezug auf „Gelangen“ dar.
 - BMF will dies mit Mantel-Verordnung zum Referentenentwurf in einer entsprechende Anpassung von §§ 17 ff. UStDV klarstellen.
- **Praxisfolgen:**
 - einheitliche Regelung wohl faktisch nicht erreicht
 - Für innergemeinschaftliche Lieferungen aus anderen Mitgliedstaaten ist das jeweils nationale Recht maßgeblich.
 - Reaktion und Umsetzung in den einzelnen Mitgliedstaaten bleiben abzuwarten.

4

Belegnachweise – Art. 45a MwSt-DVO

■ Art. 45a Abs. 1 Buchst. a MwSt-DVO (Lieferant):

Für die Zwecke der Anwendung der Befreiungen gemäß Artikel 138 der Richtlinie 2006/112/EG wird **vermutet**, dass Gegenstände von einem Mitgliedstaat an einen Bestimmungsort außerhalb seines Gebiets, jedoch innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert wurden, wenn einer der folgenden Fälle eintritt:

a) Der **Verkäufer** gibt an, dass die Gegenstände **von ihm** oder **auf seine Rechnung von einem Dritten** befördert oder versandt wurden, und entweder ist der Verkäufer im Besitz von **mindestens zwei einander nicht widersprechenden Nachweisen** nach Absatz 3 Buchstabe a, die von zwei verschiedenen Parteien ausgestellt wurden, die voneinander, **vom Verkäufer und vom Erwerber unabhängig sind**, oder der Verkäufer ist im Besitz eines Schriftstücks nach Absatz 3 Buchstabe a und einem nicht widersprechenden Nachweis nach Absatz 3 Buchstabe b, mit dem der Versand oder die Beförderung bestätigt wird, **welche von zwei verschiedenen Parteien** ausgestellt wurden, die voneinander, vom Verkäufer und vom Erwerber **unabhängig** sind.

KOM Working Paper 986: Dritter ist abhängig, wenn

- finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Verbindung (Art. 11 MwStSystRL) oder
- nahestehende Person (Art. 80 MwStSystRL)

5

Belegnachweise – Art. 45a MwSt-DVO (neu)

■ Art. 45a Abs. 1 Buchst. b MwSt-DVO (Abnehmer):

b) Der Verkäufer ist im Besitz folgender Unterlagen:

- i) einer **schriftlichen Erklärung des Erwerbers**, aus der hervorgeht, dass die Gegenstände **vom Erwerber oder auf Rechnung des Erwerbers** von einem Dritten befördert oder versandt wurden, und in der der Bestimmungsmitgliedstaat der Gegenstände angegeben ist; in dieser schriftlichen Erklärung muss Folgendes angegeben sein: das Ausstellungsdatum; Name und Anschrift des Erwerbers; Menge und Art der Gegenstände; Ankunftsdatum und -ort der Gegenstände; bei Lieferung von Fahrzeugen die Identifikationsnummer des Fahrzeugs; die Identifikation der Person, die die Gegenstände auf Rechnung des Erwerbers entgegennimmt; und
- ii) mindestens **zwei einander nicht widersprechenden Nachweise** nach Absatz 3 Buchstabe a, die von zwei voneinander **unabhängigen Parteien** – vom Verkäufer und vom Erwerber – ausgestellt wurden, oder eines Schriftstücks nach Absatz 3 Buchstabe a zusammen mit einem nicht widersprechenden Nachweis nach Absatz 3 Buchstabe b, mit dem der Versand oder die Beförderung bestätigt wird, welche von zwei verschiedenen Parteien ausgestellt wurden, die voneinander, vom Verkäufer und vom Erwerber unabhängig sind.

Der Erwerber der Gegenstände legt dem Verkäufer die schriftliche Erklärung gemäß Buchstabe b Ziffer i spätestens am zehnten Tag des auf die Lieferung folgenden Monats vor.

6

Belegnachweise – Art. 45a MwSt-DVO (neu)

■ Art. 45a Abs. 2 MwSt-DVO:

Eine Steuerbehörde kann Vermutungen gemäß Absatz 1 widerlegen.

■ Art. 45a Abs. 3 MwSt-DVO:

Für die Zwecke von Absatz 1 werden folgende Nachweise der Beförderung oder des Versands akzeptiert:

a) Unterlagen zur Beförderung oder zum Versand der Gegenstände wie beispielsweise ein unterzeichneter CMR-Frachtbrief, ein Konnossement, eine Luftfracht-Rechnung, eine Rechnung des Beförderers der Gegenstände;

b) die folgenden Dokumente:

- (i) eine Versicherungspolice für die Beförderung oder den Versand der Gegenstände oder Bankunterlagen, die die Bezahlung der Beförderung oder des Versands der Gegenstände belegen;
- (ii) von einer öffentlichen Stelle wie z. B. einem Notar ausgestellte offizielle Unterlagen, die die Ankunft der Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat bestätigen;
- (iii) eine im Bestimmungsmitgliedstaat von einem Lagerinhaber ausgestellte Quittung, durch die die Lagerung der Gegenstände in dem Mitgliedstaat bestätigt wird.

Agenda

- 1 USt-IdNr. als materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung für i.g. Lieferungen
- 2 ZM als materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung für i.g. Lieferungen
- 3 „EU-Gelangensbestätigung“
- 4 **Reihengeschäfte: Regelung zur Zuordnung der Warenbewegung**
- 5 EU-Konsignationslagerregelung

Reihengeschäfte: Regelung zur Zuordnung der Warenbewegung

Prüfungsreihenfolge bei einem Reihengeschäft:

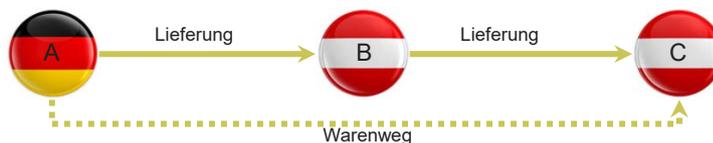
1. Frage: Liegt ein Reihengeschäft vor?
2. Frage: Welche Lieferung ist die „bewegte“?
 - bisher: → Finanzverwaltung = Transport (A 3.14 Abs. 8 UStAE)
 - bisher: → BFH/EuGH = Verschaffung der Verfügungsmacht
3. Frage: Wo befindet sich der Lieferort?
 - für die „bewegte“ Lieferung
 - für die „ruhende“ Lieferung
4. Frage: Steuerpflicht oder Steuerbefreiung?

Merke: nur „bewegte“ Lieferung kann eine steuerfreie igL oder Ausfuhrlieferung sein

9

Reihengeschäfte: Regelung zur Zuordnung der Warenbewegung

Beispiel:



§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG: Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn

- » mehrere Unternehmer
- » über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen
- » der Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer (A) an den letzten Abnehmer (C) gelangt.

(= § 3 Abs. 6a S. 1 UStG-E)

10

Reihengeschäfte: Regelung zur Zuordnung der Warenbewegung

Quick Fix „Reihengeschäfte“

- Art. 36a (neu) RL: **bewegte Lieferung bei ig. Reihengeschäften**
- Reihengeschäft in Abs. 1 erstmalig in MwStSystRL kodifiziert
- Regelung beschränkt sich auf Lieferung eines **Zwischenhändlers** der befördert/versendet:
 - Grundsatz: Lieferung **an ihn** bewegt
 - Ausnahme: Lieferung **von ihm** bewegt, wenn Zwischenhändler seinem Lieferanten die USt-IdNr. mitteilt, die ihm vom Abgangsmitgliedstaat erteilt wurde.
 - Nicht geregelt werden die Fälle, in denen der erste Lieferer in der Kette transportiert bzw. der letzte Abnehmer die Ware transportiert (Abholfall).
- Gebrochener Transport weiterhin schädlich

11

Reihengeschäfte: Regelung zur Zuordnung der Warenbewegung

Quick Fix „Reihengeschäfte“

- Umsetzung: § 3 Abs. 6a UStG-E
 - Legaldefinition Reihengeschäft = § 3 Abs. 6a S. 1 UStG-E
 - Legaldefinition Zwischenhändler = § 3 Abs. 6a S. 4 UStG-E
 - § 3 Abs. 6a S. 2 und 3 UStG-E stellt auch bei Lieferung durch den ersten in der Lieferkette als auch im Abholfall durch den letzten in der Kette explizit auf die Transportveranlassung ab.
 - § 3 Abs. 6a S. 4 und 5 UStG-E regelt den Nachweis, dass die Lieferung durch den Zwischenhändler erfolgte, mit der Verwendung der USt-ID des Ausgangsmitgliedstaates durch den Zwischenhändler.

12

Reihengeschäfte – Art. 36a MwStSystRL (neu)

- MwStSystRL regelt Reihengeschäfte mit Drittlandsbezug nicht
 - beachte: § 3 Abs. 6a S. 6 und 7 UStG-E als Sonderregelung zu § 3 Abs. 6a S. 4 UStG-E (Nachweis für Lieferzuordnung)

„6Gelangt der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis nach Satz 4 auszugehen, wenn der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilte USt-ID oder Steuernummer verwendet. 7Gelangt der Gegenstand der Lieferung vom Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis nach Satz 4 auszugehen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Namen des Zwischenhändlers oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung (Artikel 18 der VO (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rats zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. L 269 vom 10.10.2013, S. 1) für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.“

13

Reihengeschäfte: Regelung zur Zuordnung der Warenbewegung

Fragestellungen:

- Keine Regelung für Transportveranlassung durch ersten Lieferer oder letzten Abnehmer: Bleibt insoweit weiterhin die EuGH-Rechtsprechung maßgeblich (Verschaffung der Verfügungsmacht)?
 - Wohl Nein
- Kann eine am Reihengeschäft beteiligte Partei ein Dritter sein, der vom Zwischenhändler mit dem Transport beauftragt wird?
 - B könnte z. B. in einem 3-Parteien-Geschäft A oder C mit dem Transport unterbeauftragen.
- Bis wann muss der Zwischenhändler die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt haben? Könnte der Zwischenhändler sogar nach der Lieferung noch die USt-ID mitteilen und so nachträglich die Transportzuordnung ändern?
- KOM (Working Paper 968): Dreiecksgeschäft auch in > „3 Parteien-Kette“ möglich

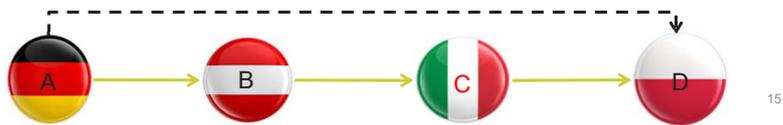
14

Künftige Besteuerung der Reihengeschäfte

Reihengeschäftsregelung

Beispiel: 3 Lieferungen zwischen 4 Parteien (A, B, C und D), ansässig in 4 Mitgliedstaaten (MS)

- In einem Reihengeschäft zwischen den Unternehmern A (erster Lieferer), B (zweiter Lieferer), C (dritter Lieferer; Zwischenhändler) und D (Endabnehmer) wird ein und derselbe Gegenstand verkauft. A ist in DE ansässig, B in AT, C in IT und D in PL. Der Liefergegenstand gelangt unmittelbar von DE nach PL. C veranlasst den Waretransport.
- Variante 1:** C verwendet gegenüber B eine ihm von PL erteilte USt-IdNr.



15

Künftige Besteuerung der Reihengeschäfte

Reihengeschäftsregelung

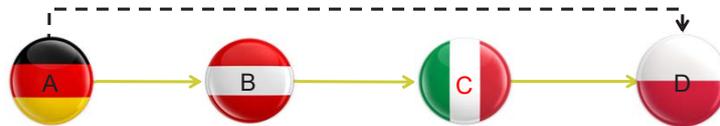
Lösung Variante 1:

- In diesem Fall ist die warenbewegte Lieferung die Lieferung von B an C, steuerbar in DE (Beginn der Beförderung/Versendung, Art. 32 MwStSystRL), die unter den Voraussetzungen von Art. 138 MwStSystRL als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ist.
- C hat in PL einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern (Art. 40 MwStSystRL).

16

Künftige Besteuerung der Reihengeschäfte

- Die Lieferung von A an B ist steuerbar und grds. steuerpflichtig in DE (Art. 31 MwStSystRL, ruhende Lieferung).
- Die Lieferung von C an D ist steuerbar und grds. steuerpflichtig in PL (Art. 31 MwStSystRL, ruhende Lieferung).



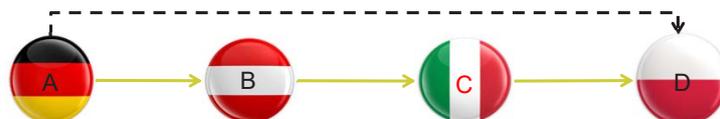
17

Künftige Besteuerung der Reihengeschäfte

Reihengeschäftsregelung

Beispiel: 3 Lieferungen zwischen 4 Parteien (A, B, C und D), ansässig in 4 Mitgliedstaaten (MS)

- In einem Reihengeschäft zwischen den Unternehmern A (erster Lieferer), B (zweiter Lieferer), C (dritter Lieferer, Zwischenhändler) und D (Endabnehmer) wird ein und derselbe Gegenstand verkauft. A ist in DE ansässig, B in AT, C in IT und D in PL. Der Liefergegenstand gelangt unmittelbar von DE nach PL. C veranlasst den Warentransport.
- Variante 2:** C verwendet gegenüber B eine ihm von DE erteilte USt-IdNr.



18

Künftige Besteuerung der Reihengeschäfte

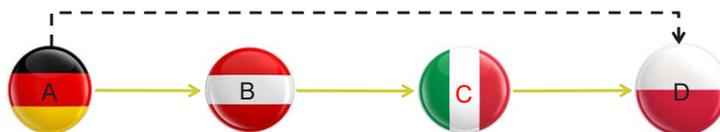
Lösung Variante 2:

- In diesem Fall ist die warenbewegte Lieferung die Lieferung von C an D (Art. 36a, steuerbar in DE, da dort Beginn der Beförderung/Versendung, Art. 32 Abs. 1 MwStSystRL), die unter den Voraussetzungen von Art. 138 Abs. 1, 1a MwStSystRL als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ist.
- D hat in PL einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern (Art. 40 MwStSystRL).
- Die Lieferung von A an B ist steuerbar und grds. steuerpflichtig in DE (Art. 31 MwStSystRL, ruhende Lieferung).

19

Künftige Besteuerung der Reihengeschäfte

- Die Lieferung von B an C ist ebenfalls steuerbar und grds. steuerpflichtig in DE (Art. 31 MwStSystRL, ruhende Lieferung).



20

Agenda

- 1 USt-IdNr. als materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung für i.g. Lieferungen
- 2 ZM als materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung für i.g. Lieferungen
- 3 „EU-Gelangensbestätigung“
- 4 Reihengeschäfte: Regelung zur Zuordnung der Warenbewegung
- 5 **EU-Konsignationslagerregelung**

21

EU-Konsignationslagerregelung

Konsignationslager – Grundsatz:



22

EU-Konsignationslagerregelung

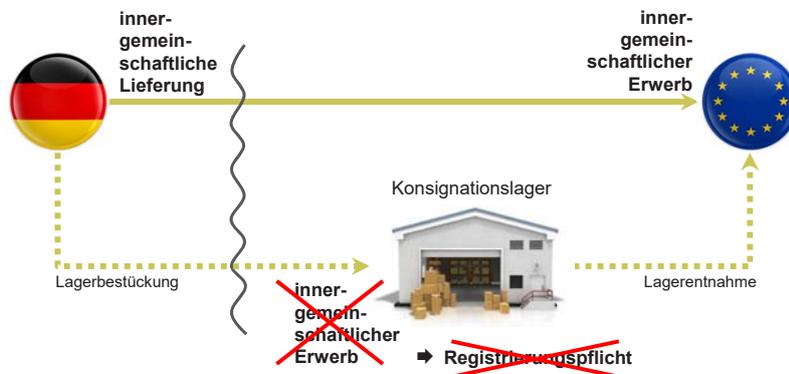
Hintergrund:

- Entscheidende Frage: Wie viele ust-relevante Vorgänge liegen vor?
- Grundsätzlich bestehen zwei Möglichkeiten:
 - Zwischenlagerung ist umsatzsteuerlich irrelevant. Es liegt nur **ein** Liefervorgang vor.
 - Beachte: – BFH, Urteil v. 20.10.2016 – V R 31/15
 - BMF-Schreiben v. 10.10.2017: Anwendung BFH, Urt. v. 20.10.2016 – V R 31/15 und Urt. v. 16.11.2016 – V R 1/16, Nichtbeanstandungsregelung bis 31.12.2019
- Die Zwischenlagerung zerteilt den Liefervorgang in **zwei** gesonderte Vorgänge: Bestückung und Entnahme.

23

EU-Konsignationslagerregelung

Konsignationslager – Vereinfachung:



24

EU-Konsignationslagerregelung

Quick Fix „Konsignationslager“

- „Vereinfachungsregelung“ für Konsignationslagerlieferungen
- Zukünftig **2-aktige Vorgänge** als „durchgehende“ innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat und als innergemeinschaftlicher Erwerb im Mitgliedstaat.
- **Voraussetzungen:**
 - Lieferant transportiert Gegenstände in anderen MS, um diese zu einem **späteren** Zeitpunkt an Stpfl. zu liefern (Abs. 2 Buchst. a)
 - Lieferant darf im Bestimmungs-MS weder seinen Sitz haben noch eine feste Niederlassung unterhalten (Abs. 2 Buchst. b)
 - ...

25

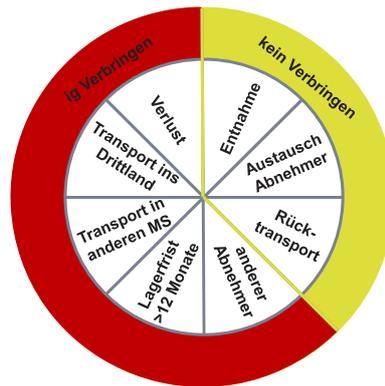
EU-Konsignationslagerregelung

- Fortsetzung Voraussetzungen:
 - Abnehmer muss bei Beginn des Transports feststehen und im Bestimmungsmitgliedstaat mehrwertsteuerlich registriert sein und Abnehmer muss USt-ID-Nr. Lieferanten mitteilen (Abs. 2 Buchst. c)
 - Lieferer muss besonderes Register führen (im Folgenden Konsignationsregister; s. Abs. 2 Buchst. d i.V.m. Art. 243 Abs. 3 MwStSystRL neu und Art. 54a MwSt-DVO neu) und eine zutreffende Zusammenfassende Meldung abgeben (Abs. 2 Buchst. d i.V.m. Art. 262 Abs. 2 MwStSystRL neu).
 - Abnahme innerhalb von 12 Monaten oder Austausch des Erwerbers
 - Kein(e) Zerstörung, Verlust, Diebstahl

26

EU-Konsignationslagerregelung

Art. 17a Abs. 4 – 7 MwStSystRL – schädliche und unschädliche Verwendung



27

Konsignationslager – Art. 17a MwStSystRL (neu)

■ Abs. 1: Kein innergemeinschaftliches Verbringen

Die Verbringung von Gegenständen seines Unternehmens durch einen Steuerpflichtigen in einen anderen Mitgliedstaat im Rahmen einer Konsignationslagerregelung gilt nicht als einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt.

28

Konsignationslager – Art. 17a MwStSystRL (neu)

■ Abs. 2: Definition Konsignationslagerregelung (1/2)

Für den Zweck dieses Artikels wird davon ausgegangen, dass eine Konsignationslagerregelung vorliegt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

Vereinbarung – berechtigt zur Übernahme des Eigentums – spätere Lieferung

a) Gegenstände werden von einem Steuerpflichtigen oder auf seine Rechnung von einem Dritten in einen anderen Mitgliedstaat im Hinblick darauf versandt oder befördert, zu einem späteren Zeitpunkt und nach der Ankunft an einen anderen Steuerpflichtigen geliefert zu werden, der gemäß einer bestehenden Vereinbarung zwischen den beiden Steuerpflichtigen zur Übernahme des Eigentums an diesen Gegenständen berechtigt ist;

Keine Ansässigkeit Lieferant im Bestimmungsland

b) der Steuerpflichtige, der die Gegenstände versendet oder befördert, hat in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden, weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung;

29

Konsignationslager – Art. 17a MwStSystRL (neu)

■ Abs. 2: Definition Konsignationslagerregelung (2/2)

Für den Zweck dieses Artikels wird davon ausgegangen, dass eine Konsignationslagerregelung vorliegt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

USt-ID Kunde bei Transportbeginn bekannt

c) der Steuerpflichtige, an den die Gegenstände geliefert werden sollen, hat eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden, und sowohl seine Identität als auch die ihm von diesem Mitgliedstaat zugewiesene Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer sind dem unter Buchstabe b genannten Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung bekannt;

Konsilager-Register und Zusammenfassende Meldung

d) der Steuerpflichtige, der die Gegenstände versendet oder befördert, trägt die Verbringung der Gegenstände in das in Artikel 243 Absatz 3 vorgesehene Register ein und nimmt die Identität des Steuerpflichtigen, der die Gegenstände erwirbt, sowie die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die ihm von dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden, zugewiesen wurde, gemäß Artikel 262 Absatz 2 in die zusammenfassende Meldung auf.

30

Konsignationslager – Art. 17a MwStSystRL (neu)

■ Abs. 3: fiktive innergemeinschaftliche Lieferung an den Kunden

„Wenn die Voraussetzungen gemäß Absatz 2 erfüllt sind, gelten zum Zeitpunkt der Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, an den Steuerpflichtigen gemäß Absatz 2 Buchstabe c folgende Bestimmungen, sofern die Übertragung innerhalb der in Absatz 4 genannten Frist erfolgt:

- a) eine Lieferung von Gegenständen gemäß Artikel 138 Absatz 1 gilt als von dem Steuerpflichtigen vorgenommen, der die Gegenstände entweder selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten in dem Mitgliedstaat versandt oder befördert hat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert wurden;
- b) ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen gilt als von dem Steuerpflichtigen vorgenommen, an den diese Gegenstände in dem Mitgliedstaat geliefert werden, in den die Gegenstände versandt oder befördert wurden.“

31

Konsignationslager – Art. 17a MwStSystRL (neu)

■ Abs. 4: Lagerfrist 12 Monate

Wurden die Gegenstände innerhalb von 12 Monaten nach ihrer Ankunft in dem Mitgliedstaat, in den sie versandt oder befördert wurden, nicht an den Steuerpflichtigen geliefert, für den sie nach Absatz 2 Buchstabe c und Absatz 6 bestimmt waren, und ist keiner der in Absatz 7 genannten Umstände eingetreten, so gilt eine Verbringung im Sinne des Artikels 17 als am Tag nach Ablauf des Zeitraums von 12 Monaten erfolgt.

■ Abs. 5: Rückverbringen → kein innergemeinschaftliches Verbringen

Keine Verbringung im Sinne des Artikels 17 gilt als erfolgt, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, wurde nicht übertragen und die Gegenstände werden innerhalb der in Absatz 4 genannten Frist in den Mitgliedstaat zurückgesandt, von dem aus sie befördert oder versandt wurden, und
- b) der Steuerpflichtige, der die Gegenstände versandt oder befördert hat, trägt deren Rückversand in das in Artikel 243 Absatz 3 vorgesehene Register ein.

32

Konsignationslager – Art. 17a MwStSystRL (neu)

■ Abs. 6: Ersetzen des Abnehmers innerhalb 12 Monats-Frist

Wird der Steuerpflichtige nach Absatz 2 Buchstabe c innerhalb des in Absatz 4 genannten Zeitraums durch einen anderen Steuerpflichtigen ersetzt, so gilt zum Zeitpunkt der Ersetzung keine Verbringung im Sinne von Artikel 17 als erfolgt, sofern

- a) alle anderen maßgeblichen Voraussetzungen gemäß Absatz 2 erfüllt sind und
- b) der Steuerpflichtige nach Abs. 2 Buchst. b die Ersetzung in das in Art. 243 Absatz 3 vorgesehene Register einträgt.

■ Abs. 7: Nachträgliches innergemeinschaftliches Verbringen

Ist eine der Voraussetzungen gemäß den Absätzen 2 und 6 innerhalb der in Absatz 4 genannten Frist nicht mehr erfüllt, so gilt eine Verbringung von Gegenständen im Sinne des Artikels 17 als zu dem Zeitpunkt erfolgt, zu dem diese Voraussetzung nicht mehr erfüllt ist.

Lieferung an einen anderen Kunden

Werden die Gegenstände an eine andere Person als den Steuerpflichtigen nach Absatz 2 Buchstabe c oder Absatz 6 geliefert, so gelten die Voraussetzungen gemäß den Absätzen 2 und 6 unmittelbar vor der Lieferung als nicht mehr erfüllt.

33

Konsignationslager – Art. 17a MwStSystRL (neu)

■ Abs. 7: Nachträgliches innergemeinschaftliches Verbringen

Verbringen in ein anderes Land

Werden die Gegenstände in ein anderes Land als den Mitgliedstaat, aus dem sie ursprünglich verbracht wurden, befördert oder versandt, so gelten die Voraussetzungen gemäß den Absätzen 2 und 6 unmittelbar vor dem Beginn der Beförderung oder Versendung in ein anderes Land als nicht mehr erfüllt.

Zerstörung, Verlust oder Diebstahl

Im Falle von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl gelten die Voraussetzungen gemäß den Absätzen 2 und 6 an dem Tag, an dem die Gegenstände tatsächlich abhanden kamen oder zerstört wurden, oder – falls ein solcher Tag nicht bestimmt werden kann – an dem Tag, an dem die Zerstörung oder das Fehlen der Gegenstände festgestellt wurde, als nicht mehr erfüllt.

34

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?

Neuere Rechtsprechung des BFH:

- Ein einheitlicher **Vorgang** liegt vor, wenn die Ware mit dem Transport an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten gelangt (vgl. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG).
- Dies ist der Fall, wenn
 - der Abnehmer im Zeitpunkt der Versendung feststeht und
 - der Abnehmer ein uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die Ware erhält (s. BFH, Urt. v. 20.10.2016 – V R 31/15 und Urt. v. 16.11.2016 – V R 1/16).
- Führt ein Dritter das Lager, ist eine kurzzeitige Einlagerung umsatzsteuerlich unerheblich.

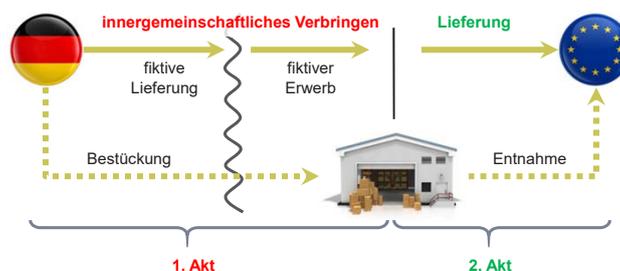
35

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?



1. Konsignationslagerregelung – Voraussetzung nach Art. 17a MwStSystRL:

- „Gegenstände werden [...] in einen anderen Mitgliedstaat [...] versandt oder befördert, [um] zu einem späteren Zeitpunkt [...] nach der Ankunft [...] geliefert zu werden ...“



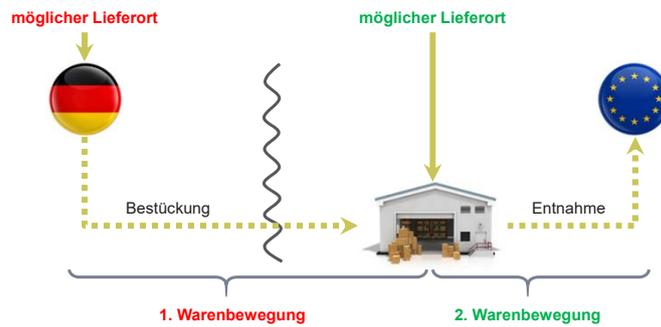
36

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?



2. Ort der bewegten Lieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG:

- Wird der Gegenstand [...] befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer [...] beginnt.



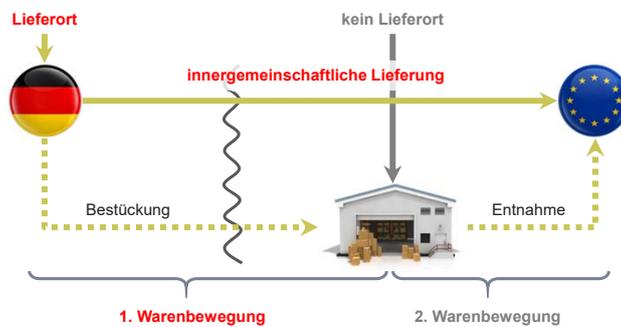
37

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?



2. Ort der bewegten Lieferung (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) – möglicher Lieferort:

- Wird der Gegenstand [...] befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer [...] beginnt.



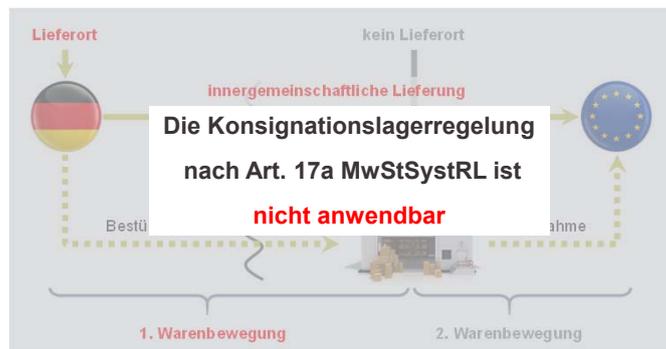
38

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?



2. Ort der bewegten Lieferung (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) – möglicher Lieferort:

- Wird der Gegenstand [...] befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer [...] beginnt.



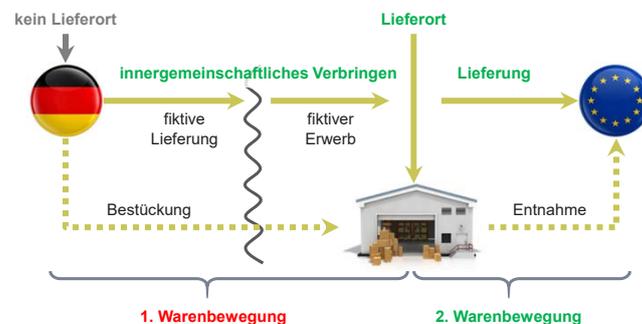
39

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?



2. Ort der bewegten Lieferung (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) – möglicher Lieferort:

- Wird der Gegenstand [...] befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer [...] beginnt.



40

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?



2. Ort der bewegten Lieferung (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) – möglicher Lieferort:

- Wird der Gegenstand [...] befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer [...] beginnt.



41

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?



3. Wechselwirkungen zwischen Art. 17a MwStSystRL und BFH:

- Art. 17a MwStSystRL setzt eine zweiaktige „Konsignationslager-Konstellation“ voraus.
- Ist die BFH-Rechtsprechung anwendbar, gibt es nur einen einzigen Akt = innergemeinschaftliche Lieferung im Zeitpunkt der Bestückung
- Problem:
 - Die BFH-Rechtsprechung gilt nur in Deutschland.
 - Die anderen Mitgliedstaaten sind nicht an die BFH-Rechtsprechung gebunden.
 - Sie dürfen „Konsignationslager-Konstellation“ nach eigenen Maßstäben bewerten (vgl. Art. 16 UAbs. 1 MwSt-DVO).

42

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?



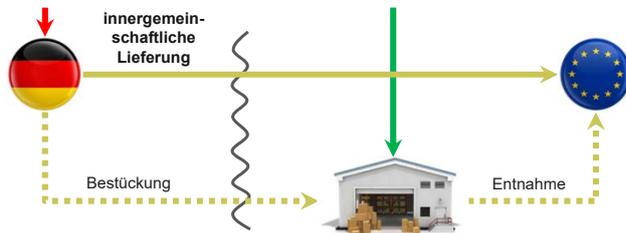
3. Folgen der BFH-Rechtsprechung bei innergem. Konsignationslagern (Export):

BFH-Rechtsprechung:

- | Innergemeinschaftliche Lieferung mit Bestückung
- | Erklärung in der ZM mit Bestückung
- | Rückausnahmen des Art. 17a MwStSystRL nicht anwendbar
- | Austausch des Abnehmers nicht möglich

Art. 17a MwStSystRL:

- | Innergemeinschaftliche Lieferung mit Entnahme
- | Erklärung in der ZM mit Entnahme
- | Rückausnahmen des Art. 17a MwStSystRL sind zu beachten
- | Austausch des Abnehmers möglich (Abs. 6)



43

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?



3. Folgen der BFH-Rechtsprechung bei innergem. Konsignationslagern (Export):

BFH-Rechtsprechung:

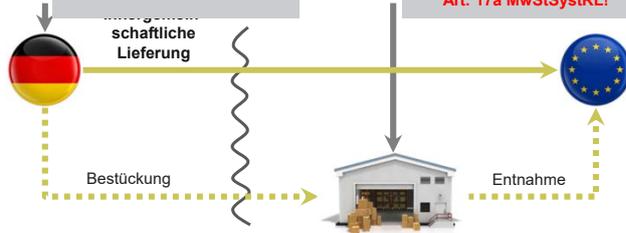
- | Innergemeinschaftliche Lieferung mit Bestückung
- | **Erklärung in der ZM mit Bestückung**
- | Rückausnahmen des Art. 17a MwStSystRL nicht anwendbar
- | Austausch des Abnehmers nicht möglich

Voraussetzung für die Steuerbefreiung!

Art. 17a MwStSystRL:

- | Innergemeinschaftliche Lieferung mit Entnahme
- | **Erklärung in der ZM mit Entnahme**
- | Rückausnahmen des Art. 17a MwStSystRL sind zu beachten
- | Austausch des Abnehmers möglich (Abs. 6)

Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Art. 17a MwStSystRL!



44

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?



3. Folgen der BFH-Rechtsprechung bei innergem. Konsignationslagern (Export):

- Bestimmungsmitgliedstaat:
 - versagt die Anwendung des Art. 17a MwStSystRL,
 - fordert umsatzsteuerliche Registrierung,
 - Erklärung eines innergemeinschaftlichen Verbringens (an eigene USt-ID-Nr.)
 - Erklärung einer steuerpflichtigen Lieferung an den Kunden
- Deutschland fordert Erklärung einer innergemeinschaftlichen Lieferung an USt-ID-Nr. des Kunden.
 - ➔ Deklarationskonflikt zwischen Deutschland und Bestimmungsmitgliedstaat

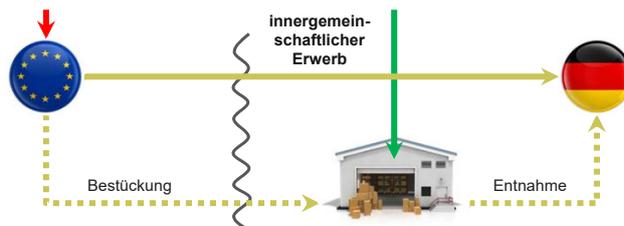
45

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?



3. Folgen der BFH-Rechtsprechung bei innergem. Konsignationslagern (Import):

- | | |
|--|---|
| <p>BFH-Rechtsprechung:</p> <ul style="list-style-type: none"> Inneregemeinschaftlicher Erwerb mit Bestückung Rückausnahmen des Art. 17a MwStSystRL nicht anwendbar Austausch des Abnehmers nicht möglich | <p>Art. 17a MwStSystRL:</p> <ul style="list-style-type: none"> Inneregemeinschaftlicher Erwerb mit Entnahme Rückausnahmen des Art. 17a MwStSystRL sind zu beachten Austausch des Abnehmers möglich (Abs. 6) |
|--|---|



46

EU-Konsignationslagerregelung: Kollisionen zur neuen BFH-Rechtsprechung?



3. Folgen der BFH-Rechtsprechung bei innergem. Konsignationslagern (Import):

- Abstimmungsmitgliedstaat fordert die Meldung der innergemeinschaftlichen Lieferung in der ZM mit Entnahme.
- Deutschland fordert Erklärung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs mit Bestückung.
 - ➔ Zeitliche Verschiebung zwischen ZM des Lieferanten und UStVA des Erwerbers

47

EU-Konsignationslagerregelung

KOM (Working Paper 968) (1/2):

- Die Vereinfachungsregel ist nicht anwendbar, soweit die gelagerten Gegenstände durch **Verlust, Zerstörung oder Diebstahl** abhandenkommen. Aufgrund des Ziels der Vereinfachung sollen hier Toleranz-Level der Mitgliedstaaten akzeptiert werden.
- Umsatzsteuerliche Registrierung gilt nicht als Ansässigkeit.
- Eine feste Niederlassung des Lieferers im Bestimmungsland führt selbst dann zu einer Ansässigkeit, wenn diese nicht in die Lieferungen über das Lager eingebunden ist.

48

EU-Konsignationslagerregelung

KOM (Working Paper 968) (1/2):

- Die Vereinfachungsregel ist des Weiteren nicht anwendbar, wenn der **Lieferer im Bestimmungsland ansässig** ist. Die EU-Kommission beschreibt hierzu folgende Fallkonstellationen, mit dem jeweiligen Ergebnis ihrer Prüfung:
 - Lager im Eigentum und betrieben durch Erwerber: Lieferer nicht ansässig
 - Lager im Eigentum und betrieben durch Dritten: Lieferer nicht ansässig
 - Lager im Eigentum des Lieferers und durch ihn / Dritten betrieben oder vermietet an Dritten: Lieferer ansässig
 - Lager von Dritten angemietet und an Betreiber untervermietet oder selbst / durch Dritten betrieben: Lieferer ansässig

49

EU-Konsignationslagerregelung

Kernaussagen:

- Art. 17a MwStSystRL begründet eine **europaweit gültige „Erleichterung“**. Sie gilt auch in Mitgliedstaaten, die bisher keine Vereinfachungsregelung vorsahen.
 - Bisherige Vereinfachungsregelungen in MS verlieren ihre Wirkung.
- Die zahlreichen und restriktiven Rückausnahmen mindern jedoch die Praxistauglichkeit.
- **Registrierungspflichten** können daher bestehen bleiben oder neu entstehen.
- Klärungsbedarf hinsichtlich der **BFH-Rechtsprechung**: Wird diese durch die Konsignationslagerregelung verdrängt?

50

KMLZ USt-Newsletter



Möchten Sie unseren kostenlosen USt-Newsletter abonnieren?

Schreiben Sie uns an office@kmlz.de oder registrieren Sie sich direkt auf www.kmlz.de unter [Newsletter SIGN UP](#).

KMLZ App



Ihre Arbeitshilfe für unterwegs – informiert und aktuell

Sie erhalten nationale und internationale Neuigkeiten aus den Bereichen Umsatzsteuer und Zoll, eine Übersicht zu Mehrwertsteuersätzen in Europa, Rechnungsangaben in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten u.v.m.

Verfügbar im Apple und Google Play Store unter „KMLZ“

51

Vielen Dank!



Prof. Dr. Thomas Küffner

Unterer Anger 3
80331 München
Telefon: +49 89 217501230
E-Mail: thomas.kueffner@kmlz.de
www.kmlz.de



Dr. Jochen Tillmanns

Speditionstraße 21
40221 Düsseldorf
Telefon: +49 211 54095381
E-Mail: jochen.tillmanns@kmlz.de
www.kmlz.de

52