

PKF themen



EU-weite Lieferungen und Einlagerungen

Neue Besteuerungsgrundlagen in Vorbereitung

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

das Mehrwertsteuersystem steht auf europäischer Ebene vor einer großen und umfangreichen Reform. Die erste Phase der Reform soll bis 2022 umgesetzt werden, erste Maßnahmen (sog. Quick Fixes) sind jedoch bereits ab 2020 vorgesehen.

Die von der EU-Kommission vorgelegten weitreichenden Pläne zur Überarbeitung des EU-Umsatzsteuerrechts wurden bereits mehrfach überarbeitet. Zuletzt hat sich die ECOFIN auf einen Entwurf verständigt.

Die vorgeschlagenen Maßnahmen stellen die größten fundamentalen Änderungen des europäischen Steuersystems seit der Binnenmarkt-Einführung im Jahr 1993 dar. Tiefgreifende Neuregelungen sollen das vorhandene System für die Fiskal nicht nur einheitlicher, sondern auch effizienter und widerstandsfähiger ausgestalten. Der Steuerpflichtige wird erhebliche Umstellungen bewältigen müssen.

So sollen beispielsweise die Umsatzsteuer-ID und die sog. Zusammenfassende Meldung (ZM) ausdrücklich zu materiell rechtlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen gemacht werden. Dies ist Grund genug, sich die Bedeutung und Tragweite der Identifikationsnummer noch einmal konkret anzuschauen und die neuen Perspektiven zu bewerten.

Sowohl bei der umsatzsteuerlichen Handhabung von Konsignationslagerlieferungen als auch bei der steuerbefreienden Zuordnung von europäischen Reihengeschäften sind Maßnahmen geplant, die zwar einerseits bisherige Rechtsunsicherheiten beseitigen könnten, andererseits aber neue Fragestellungen aufwerfen.

Unsere Beiträge im vorliegenden Heft beschreiben und bewerten die verschiedenen Maßnahmen und setzen sich mit den rechtlichen Konsequenzen auseinander.

Für Rückfragen und vertiefende Informationen zu diesen Themenbereichen treten Sie gerne mit uns in Kontakt; wir erörtern Ihr Anliegen dann auch im persönlichen Gespräch.

Eine informative Lektüre, frohe Festtage und ein erfolgreiches Jahr 2019 wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

- » Bedeutung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer – Registrierungspflichten und -vorteile **S. 3**
- » Vereinheitlichung der Regelungen zu Reihengeschäften innerhalb der EU – Geplante Neuregelungen und ihre Auswirkungen in der Besteuerungspraxis **S. 5**
- » Die umsatzsteuerliche Behandlung von innergemeinschaftlichen Umsätzen über Konsignationslager – Nationale Rechtsänderungen und Entwicklungen auf EU-Ebene **S. 7**



Neuer Rechtsrahmen für EU-Lieferungen

Bedeutung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Registrierungspflichten und -vorteile

Bereits derzeit ist die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) – zumindest aus Sicht der Finanzverwaltung – erforderlich, um nachweisen zu können, dass der Abnehmer ein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist. Innergemeinschaftliche Lieferungen und grenzüberschreitende sonstige Leistungen (insbesondere Dienstleistungen) unterliegen im Inland nur dann nicht der Umsatzsteuer, wenn sie an einen Unternehmer (B2B) erbracht werden, der im Ausland mit seiner USt-IdNr. registriert ist. Im Übrigen ist sie erforderlich, um den Meldepflichten nachkommen zu können, insbesondere um eine sog. Zusammenfassende Meldung (ZM) abgeben zu können, mit der die Unternehmer ihre Verpflichtungen über die Meldung von Warenbewegungen für die Überwachung des Warenstroms über MIAS erfüllen.

Bislang hat die Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass die USt-IdNr. keine materielle Voraussetzung für die Befreiung von der Umsatzsteuer ist. Vielmehr soll es auf den tatsächlichen Sachverhaltsablauf ankommen (EuGH-Urteil vom 20.10.2015, Rs. C 24/15, Plöckl). Das soll sich mit der Mehrwertsteuerreform ab 2020 ändern.

1. Bedeutung der Umsatzsteuer-Identifikations-Nr. nimmt zu!

Die EU-Kommission beabsichtigt, die USt-IdNr. doch wieder zur materiellen Voraussetzung der Steuerbefreiung zu machen (vgl. 12564/18 FISC 380): „... die Aufnahme der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers aus einem anderen Mitgliedstaat in das Mehrwertsteuer-Informationaustauschsystem (MIAS) [... wird] neben der Beförderung der Gegenstände zu einer wesentlichen Voraussetzung für die Anwendung der Befreiung und nicht zu einer formalen Verpflichtung“ (*Klammerzusatz vom Verfasser*).

Das bedeutet, dass der Lieferer die USt-IdNr. des Leistungsempfängers aus dem anderen EU-

Mitgliedstaat künftig in der ZM angeben muss. Die MIAS-Liste wird als wichtiges Instrument der Betrugsbekämpfung in der Union angesehen. Die Mitgliedstaaten sollen keine Freistellung gewähren, wenn der Lieferant seinen MIAS-Auflistungsverpflichtungen nicht nachkommt.

Der Lieferer soll sich aber auf Gutgläubenschutz berufen können, wenn er der für ihn zuständigen Steuerbehörde die Mängel seiner ZM begründen kann und die fehlenden Angaben nachreicht. Dazu sollte der Lieferant spätestens zu diesem Zeitpunkt sämtliche nach Art. 264 MwStSystRL erforderlichen Informationen einer ZM bereitstellen können.

» **Hinweis:** In der Praxis ist es nicht selten sehr mühsam, eine USt-IdNr. zu erhalten, da die Finanzbehörden in den Mitgliedstaaten zunächst prüfen, ob der Antragsteller vertrauenswürdig ist. Bis zur Erteilung der USt-IdNr. kann es schon mal ein paar Monate dauern. Deshalb ist es von großer Bedeutung, dass der potentielle Leistungsempfänger bereits im Rahmen der Bestellung eine USt-IdNr. vorweisen soll.

Die MIAS-Liste wird als wichtiges Instrument der Betrugsbekämpfung in der Union angesehen.



Grenzüberschreitender Online-Handel: Nicht registrierte Händler werden ausgeschlossen

In Deutschland wird die Nachfrage nach Registrierungen rasant ansteigen.

Immerhin steht der Verpflichtung des Unternehmers zur Ausstellung von Rechnungen unter Angabe der Steuernummer ein öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer gegenüber. Dies gilt insbesondere für inländische Körperschaften. Der Schutzbereich des Grundrechts auf Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG steht nicht nur „allen Deutschen“ zu, sondern es ist auch auf inländische juristische Personen des Privatrechts anwendbar (FG Hamburg, Beschluss vom 30.8.2016, Az.: 6 V 105/16).

» **Hinweis:** Für den Erhalt einer USt-IdNr. ist Folgendes zu tun: Sie teilen Ihrem jeweiligen zuständigen Finanzamt formlos mit, dass Sie Ihre unternehmerische Tätigkeit in dem betreffenden Land aufnehmen oder mehrwertsteuerpflichtig werden. In Deutschland sollten Sie diesem Antrag u.a. eine Unternehmerbescheinigung, ggf. einen Handelsregisterauszug und Angaben zu geschäftlichen Bankverbindungen beifügen. Anschließend wird Ihnen ein Vordruck zugesandt, in welchem personen- und unternehmensbezogene Daten von Ihnen abgefragt werden. Diesen senden Sie an

das Finanzamt zurück und erhalten daraufhin Ihre Steuernummer. Im Anschluss an die (allgemeine) umsatzsteuerliche Registrierung muss die USt-IdNr. gesondert beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) (online) beantragt werden.

» **Empfehlung:** Vor diesem Hintergrund sollten Sie Ihre Registrierung – sofern nicht bereits erfolgt – so schnell wie möglich angehen. Zu beachten ist zudem, dass im Ausland andere Anforderungen bestehen können.

2. Rasanter Anstieg der Nachfrage nach Registrierungen

Aufgrund eines vom Bundestag und Bundesrat im November 2018 bereits beschlossenen Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuer-Ausfällen beim Handel mit Waren im Internet wird in Deutschland die Nachfrage nach Registrierungen rasant ansteigen: Bislang haben es Online-Händler aus Drittstaaten häufig versäumt, sich in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren zu lassen, und ihre Waren in Deutschland verkauft, ohne hierauf Umsatzsteuer abzuführen. Dem will die Bundes-

regierung entgegnetreten, indem sie die Betreiber von elektronischen Marktplätzen in Haftung nimmt, wenn ein Online-Händler über ihre Plattform Waren verkauft, ohne hierzulande Umsatzsteuer abzuführen. Mit der Gesetzesnovelle sollen die Betreiber dazu gebracht werden, nur noch mit Unternehmen zusammenzuarbeiten, die nachweislich in Deutschland registriert sind.

» **Hinweis:** Das Gesetz sieht bereits beginnend mit 2019 besondere Vorhaltpflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes sowie eine Bescheinigung über die steuerliche Erfassung (Erfassungsbescheinigung) für den liefernden Unternehmer (Online-Händler) vor. Die Betreiber der Marktplätze werden die Händler, die nicht registriert sind, von der Nutzung ausschließen.

Vereinheitlichung der Regelungen zu Reihengeschäften innerhalb der EU

Geplante Neuregelungen und ihre Auswirkungen in der Besteuerungspraxis

Der Rat ECOFIN hat im Rahmen der Maßnahmen, die zum 1.1.2020 in Kraft treten sollen, auch eine Regelung zu Reihengeschäften innerhalb der EU getroffen. Es ist nunmehr geplant, das Reihengeschäft in Art. 36a der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie (MwStSystRL) europaweit einheitlich zu regeln. Diese Regelung soll nur für Reihengeschäfte innerhalb der EU anwendbar sein, mithin solche, in denen sowohl das Warenabgangsland als auch das Zielland in der EU belegen sind.

1. Konkrete Unsicherheiten aufgrund divergierender Rechtsprechung

1.1 Aktuell anzuwendende nationale Regelungen

Grundsätzlich liegt ein Reihengeschäft vor, sofern ein Umsatzgeschäft von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen wird und bei welchem der Gegenstand im Rahmen einer Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten an den letzten Abnehmer gelangt (vgl. § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG i.V. mit Abschn. 3.14 Abs. 1 UStAE). Gegenwärtig sind nach deutschem Recht grundsätzlich die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes (UStG) und des Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE) für die Beurteilung von Reihengeschäften heranzuziehen. Dabei sind grundsätzlich objektive Kriterien maßgeblich. Hiernach kann innerhalb eines Reihengeschäfts nur einer Lieferung die Warenbewegung zugeordnet werden (bewegte Lieferung):

- Sofern es sich bei der bewegten Lieferung um eine Lieferung handelt, bei der das Zielland ein anderer EU-Mitglied-

staat ist, sollte diese Lieferung als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt werden.

- Sofern sich das Zielland im Drittland befindet, kann von einer steuerfreien Ausfuhr ausgegangen werden.

» **Hinweis:** Diese Regelung eines Reihengeschäfts, die auf die Transportveranlassung abstellt, gilt ausschließlich national für Deutschland. Bei der steuerfreien Behandlung der vorgenannten bewegten Lieferungen muss zwingend der Nachweis für die Befreiung erbracht werden (vgl. §§ 17-17a UStDV).

1.2 Sichtweise des EuGH

Die vorbeschriebene systematische Zuordnung der bewegten Lieferung innerhalb eines Reihengeschäfts aufgrund der Transportveranlassung nach deutschem Umsatzsteuerrecht wurde durch die Rechtsprechung des EuGH in Frage gestellt. In dem EuGH-Urteil vom 26.7.2017 (Az.: C-386/16, Toridas) wird darauf abgestellt, dass grundsätzlich jedes Reihengeschäft nach den Umständen des Einzelfalls zu bewerten ist. Hinsichtlich der Bestimmung der bewegten Lieferung sind nach der EuGH-Rechtsprechung unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls

- die Verschaffung der Verfügungsmacht sowie
- die Absichtsbekundung bzw. Information über den Weiterverkauf der Ware durch den ersten Abnehmer maßgeblich. Mit der Absichtsbekundung oder Weitergabe der Information hinsichtlich des endgültigen Bestimmungsorts kommt eine subjektive Komponente bei der Bestimmung der warenbewegten Lieferung zum Tragen. Zudem signalisierte der EuGH in seiner Rechtsprechung, dass die Verwendung einer gültigen Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-IdNr.) der Parteien – als objektiv nachweisbarer Faktor – an Bedeutung abnimmt.



Mehr Rechtssicherheit bei der Zuordnung bewegter Lieferungen

Beschlossen wurde, dass die Verein-fachungsregelungen unabhängig davon gelten sollen, ob die Beteiligten zertifizierte Steuerpflichtige sind oder nicht.

1.3 Rechtsunsicherheit aufgrund der unterschiedlichen Betrachtungsweisen

Diese unterschiedliche Behandlung von Reihengeschäften, nämlich

- einerseits auf der nationalen Ebene in Deutschland, welche dem Grunde nach formelle Anforderungen voraussetzt, und
- andererseits die materielle, von formellen Anforderungen etwas gelöste Sichtweise des EuGH können zu unterschiedlichen Lösungen führen.

» **Hinweis:** Mit der unterschiedlichen Betrachtungsweise ist das Risiko einer Doppelbesteuerung oder einer Nichtbesteuerung eines Reihengeschäfts verbunden.

Da der BFH die EuGH-Rechtsprechung bislang nur teilweise übernommen und die Finanzverwaltung bisher noch gar nicht auf die jüngere Rechtsprechung reagiert hat, gibt es für den Steuerpflichtigen derzeit keine Rechtssicherheit hinsichtlich der umsatzsteuerlich korrekten Behandlung von Reihengeschäften.

» **Empfehlung:** Bis zur Richtlinienänderung regen wir an, die aktuell gültigen Regelungen der Finanzverwaltung anzuwenden und mögliche Effekte der EuGH- und BFH-Rechtsprechung auf Ihre Reihengeschäfte zu identifizieren. Allerdings gilt es bei der Anwendung der Finanzverwaltungsansicht zu beachten, dass Finanzgerichte – analog der jüngeren Rechtsprechung – zu anderen Ansichten gelangen könnten.

2. Mit dem EU-Vorschlag geplante Vereinfachungen

2.1 Neuregelung in Art. 36a

Die geplante Regelung soll mit Wirkung ab dem 1.1.2020 eine einheitliche und rechtssichere

Behandlung von Reihengeschäften innerhalb der EU gewährleisten. Es wird zunächst der Begriff Reihengeschäft definiert und dann eine Zuordnungsregel für die bewegte Lieferung vorgegeben. Art. 36a MwStSystRL lautet im Entwurf wie in der Tab. 1 aufgeführt.

Absatz von Art. 36a	Regelungsinhalt
Abs. 1	Werden dieselben Gegenstände nacheinander geliefert und werden diese Gegenstände aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat unmittelbar von dem ersten Lieferer bis zum letzten Erwerber in der Reihe versandt oder befördert, so wird die Versendung oder Beförderung nur der Lieferung an den Zwischenhändler zugeschrieben.
Abs. 2	Abweichend von Abs. 1 wird die Versendung oder Beförderung nur der Lieferung von Gegenständen durch den Zwischenhändler zugeschrieben, wenn der Zwischenhändler seinem Lieferer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat, die ihm vom Mitgliedstaat, aus dem die Gegenstände versandt oder befördert werden, erteilt wurde.
Abs. 3	Für Zwecke dieses Artikels bezeichnet der Ausdruck „Zwischenhändler“ einen Lieferer innerhalb der Reihe (mit Ausnahme des ersten Lieferers), der die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung an einen Dritten versendet oder befördert.
Abs. 4	Die Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht für Fälle nach Art. 14a.

Tab. 1: EU-Neuregelung zum Reihengeschäft

Mit dieser geplanten Neuregelung wird zunächst nach Abs. 1 die Vermutung aufgestellt, dass die bewegte Lieferung stets die erste Lieferung ist, mithin die des ersten Lieferers an den ersten Abnehmer. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz beschreibt sodann Abs. 2, wonach die bewegte Lieferung die des Zwischenhändlers an den folgenden Abnehmer ist, sofern der Zwischenhändler seine USt-IdNr. des Warenabgangslands verwendet.

2.2 Abschätzung der Auswirkungen in der Besteuerungspraxis

Dem ersten Anschein nach stellt sich diese neue Regelung als Vereinfachung dar. Die Würdigung der geplanten Rege-

lungen bei Reihengeschäften vor dem Hintergrund der anderen Quickfixes deutet darauf hin, dass den formellen Anforderungen bei der umsatzsteuerlichen Würdigung eines Reihengeschäfts eine stark zunehmende Bedeutung zukommen wird, insbesondere der Verwendung der korrekten USt-IdNr. Inwieweit in der praktischen Umsetzung diese Änderung tatsächlich eine Vereinfachung ist, wird die Praxis zeigen.

» **Hinweis:** In der Praxis wird die Prüfung der Gültigkeit der von den Geschäftspartnern angegebenen Umsatzsteueridentifikationsnummern eine hervorgehobene Bedeutung haben.

Die umsatzsteuerliche Behandlung von innergemeinschaftlichen Umsätzen über Konsignationslager

Nationale Rechtsänderungen und Entwicklungen auf EU-Ebene

Die Lieferung von Waren erfolgt in der Wirtschaftspraxis oftmals unter Einschaltung eines in unmittelbarer Nähe des Abnehmers befindlichen Konsignationslagers (bzw. Call-off stock). Dabei bleibt der Lieferant zivilrechtlicher Eigentümer der Waren, bis der Abnehmer diese aus dem Konsignationslager entnimmt. Durch die Zwischenschaltung des Konsignationslagers wird z.B. eine kontinuierliche Verfügbarkeit der vom Abnehmer benötigten Waren sichergestellt. Aus umsatzsteuerlicher Sicht sind allerdings sowohl bei grenzüberschreitenden Lieferungen als auch in reinen Inlandsfällen verschiedene Besonderheiten zu beachten. Infolge von zwei neueren BFH-Urteilen sind dabei Änderungen der Rechtslage eingetreten.

1. Bisherige Rechtslage in Deutschland

1.1 Der Leistungsort

Eine zentrale umsatzsteuerliche Fragestellung ist die Frage nach dem Leistungsort. Befindet sich dieser im Inland, unterliegt der Umsatz in Deutschland der Umsatzsteuer. Reine Inlandsfälle (Lieferung von einem Ort im Inland in

ein inländisches Konsignationslager sowie Abnehmer im Inland) waren insoweit unproblematisch.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung war der Vorgang der grenzüberschreitenden Lieferung aus dem Ausland an einen Abnehmer im Inland unter Einbeziehung eines inländischen Konsignationslagers prinzipiell in zwei umsatzsteuerlich gesondert zu behandelnde Vorgänge aufzuteilen:

- (1) Verbringung der Ware aus dem Ausland (EU-Mitgliedstaat bzw. Drittstaat) in das Konsignationslager
- (2) Lieferung aus dem Konsignationslager an den Abnehmer

Die Verbringung (1) ist in Deutschland nicht steuerbar, da der Leistungsort im Ausland liegt. Da das Verbringen eine Lieferung „an sich selbst“ darstellt, musste der ausländische Lieferant in EU-Fällen in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern. Bei Lieferungen aus Drittstaaten waren Fragen im Zusammenhang mit der Einfuhr (Zoll, Einfuhrumsatzsteuer) zu regeln. Die anschließende Lieferung (2) unterlag der deutschen Umsatzsteuer (vgl. dazu Abb. 1). Wegen beider Vorgänge musste sich der ausländische Lieferant in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen und Umsatzsteuervoranmeldungen sowie Umsatzsteuererklärungen abgeben.

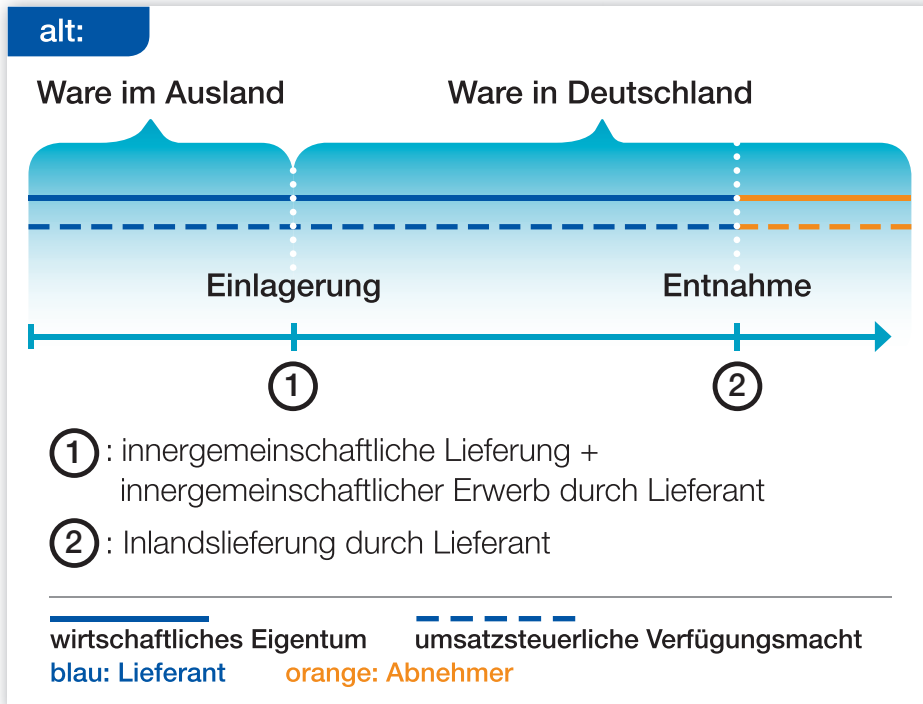


Abb. 1: Einlagerung und Entnahme nach bisheriger Rechtslage

1.2 Aufdeckung von Unstimmigkeiten

In einigen EU-Mitgliedstaaten existieren Vereinfachungsregelungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Umsätzen über Konsignationslager. Meistens besteht die Vereinfachung darin, dass kein innergemeinschaftliches Verbringen berücksichtigt wird, sondern lediglich eine innergemeinschaftliche Lieferung im Zeitpunkt der Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager. Da innerhalb der EU zwischen den Finanzverwaltungen ein Abgleich erfolgt zwischen den in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) angegebenen innergemeinschaftlichen Lieferungen (inkl. Verbringungen) sowie den erklärten innergemeinschaftlichen Erwerben, liegt es auf der Hand, dass es zu Unstimmigkeiten kommen kann. Dies hat in der Vergangenheit zu entsprechenden Nachfragen der Finanzämter geführt, meistens verbunden mit der Aufforderung, die ZM oder die Umsatzsteuererklärung zu korrigieren.

2. Neue Rechtslage in Deutschland

2.1 Aktuelle Rechtsprechung

In seinen Urteilen vom 20.10.2016 und vom 16.11.2016 ist der BFH zum Ergebnis gekommen, dass die Aufteilung des Belieferungsvorgangs über ein Konsignationslager in zwei gesonderte Umsätze unter den folgenden Voraussetzungen *nicht* vorzunehmen ist:

- Der Abnehmer hat die Ware bei Beginn der Beförderung oder Versendung bereits verbindlich bestellt oder bezahlt,
- die Ware wird nur kurzzeitig gelagert,
- das Lager ist auf Initiative des Abnehmers eingerichtet worden und
- der Abnehmer hat vertraglich ein uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die Ware.

Sofern diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, liegt umsatzsteuerlich nur eine einzige Transaktion vor. Handelt es sich dabei um eine grenzüberschreitende Lieferung aus dem Ausland, so liegt deren Ort im Ausland. Für den Lieferanten besteht aufgrund dieser Lieferbeziehung keine Verpflichtung, sich in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren zu lassen.

Die umsatzsteuerlichen Pflichten des Abnehmers werden nachfolgend unter Abschn. 4 näher beschrieben.

2.2 Umsetzung der neuen Rechtslage durch die Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat sich den Urteilen angeschlossen und den Abschn. 1a.2 Abs. 6 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) entsprechend geändert. Die neue Rechtslage (vgl. dazu Abb. 2) ist prinzipiell auf alle offenen Fälle anzuwenden. Für die Umstellung der bisher abweichenden Handhabung auf die geänderte Rechtslage hat die Finanzverwaltung den Unternehmen eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2019 eingeräumt. Für vor dem 1.1.2020 ausgeführte Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe wird es dementsprechend auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers nicht beanstandet, wenn der leistende Unternehmer weiterhin nach den bisher geltenden Grundsätzen verfährt.

3. Wichtige Einzelfragen zur Umsetzung mit Empfehlungen

3.1 Abnehmer steht bereits fest

Aus dem zugrundeliegenden Vertrag zwischen den Parteien muss sich eine Verpflichtung des Abnehmers zur Abnahme

der Waren ergeben. Es genügt nicht, wenn ein verbindlicher Kaufvertrag erst dann abgeschlossen wird, wenn sich die Ware bereits im Konsignationslager befindet.

Die vollständige Zahlung des Kaufpreises vor Beginn des Warentransports in das Konsignationslager dürfte nur in Ausnahmefällen erfolgen, so dass dieses Kriterium in der Praxis kaum eine Rolle spielen wird. Darauf, dass sich erst im Zeitpunkt der Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager der zivilrechtliche Eigentumsübergang vollzieht, kommt es nicht an.

3.2 Kurzzeitige Lagerung

Bei der Voraussetzung einer „kurzzeitigen“ Lagerung handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Aus dem BFH-Urteil vom 20.10.2016 lässt sich eine maximale unschädliche Lagerdauer von ca. 12 Wochen herauslesen. Die Finanzverwaltung hat im UStAE eine Konkretisierung durch den Klammerzusatz „für einige Tage oder Wochen“ vorgenommen.

In einem unveröffentlichten Schreiben an die Industrieverbände aus März 2018 hat die Finanzverwaltung die Einführung einer starren Obergrenze abgelehnt und ergänzend ausgeführt, dass alle Lagerfristen, die noch als „branchenüblich“ anzusehen seien, grundsätzlich als unschädlich gelten.

» **Empfehlung:** Es ist ratsam, eine Dokumentation über die Branchenüblichkeit der Lagerdauer anzufertigen und für den Fall einer steuerlichen Betriebsprüfung bzw. sonstiger Nachfragen des Finanzamts vorzuhalten.

3.3 Zeitpunkt der Lieferung

Als Zeitpunkt der Lieferung an den Abnehmer gilt der Zeitpunkt der Lieferung in das Konsignationslager. Der Zeitpunkt der Entnahme der Waren aus dem Konsignationslager durch den Abnehmer spielt insoweit keine Rolle. Dies hat folgende Konsequenzen:

- Der Lieferant muss seine umsatzsteuerlichen Erklärungsspflichten auf der Basis seiner Dokumentation zum Warentransport (z.B. Lieferschein) erfüllen. Da Konsignationslager-Umsätze in aller Regel im Wege des Gutschriftverfahrens (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG) abgerechnet werden, dürfte eine als Rechnung zu behandelnde Gutschrift oftmals erst mit einiger zeitlicher Verzögerung vorliegen.

- Die Rechnung bzw. die durch den Abnehmer erteilte Gutschrift (s.o.) muss Angaben zur Lieferung in das Konsignationslager enthalten (z.B. das Lieferdatum). Bei Anwendung des Gutschriftverfahrens erfordert dies eine aussagekräftige Lagerbuchhaltung bzw. einen entsprechenden Informationsaustausch zwischen Lieferant und Abnehmer.

» **Hinweis:** Der Zeitpunkt der umsatzsteuerlichen Realisation (Lieferung in das Konsignationslager) weicht ab vom Zeitpunkt der handelsrechtlichen Realisation (Entnahme aus dem Konsignationslager). Dies wirkt sich auf die periodengerechte Abgrenzung für umsatzsteuerliche und ertragsteuerliche Zwecke im Rechnungswesen aus.

3.4 Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG entsteht die Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats. Der „Erwerb“ erfolgt entsprechend der Rechtsprechung des EuGH in dem Zeitpunkt, in dem auch die innergemeinschaftliche Lieferung als ausgeführt gilt.

Soweit die neue Rechtslage zu einer zeitlichen Vorverlagerung der innergemeinschaftlichen Lieferung führt, wird auch der Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbs auf Seiten des Abnehmers vorverlagert. Der Zeitpunkt der Steuerentstehung ergibt sich dann aus § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG (s.o.).

» **Hinweis:** Eine Vereinfachungsregelung, nach welcher der innergemeinschaftliche Erwerb erst im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Konsignationslager verwirklicht wird (und damit u.U. deutlich später als die innergemeinschaftliche Lieferung in das Konsignationslager), wird von der Finanzverwaltung abgelehnt.

3.5 Ware wird nicht entnommen

Sofern der Abnehmer die Ware nicht aus dem Konsignationslager entnimmt, sondern diese an den Lieferanten zurückgibt, handelt es sich bei der Rücklieferung um einen steuerpflichtigen Umsatz des Abnehmers.

4. Auswirkungen der neuen Rechtslage in der Praxis

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf Transaktionen zwischen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern. Unterstellt wird jeweils, dass der Abneh-

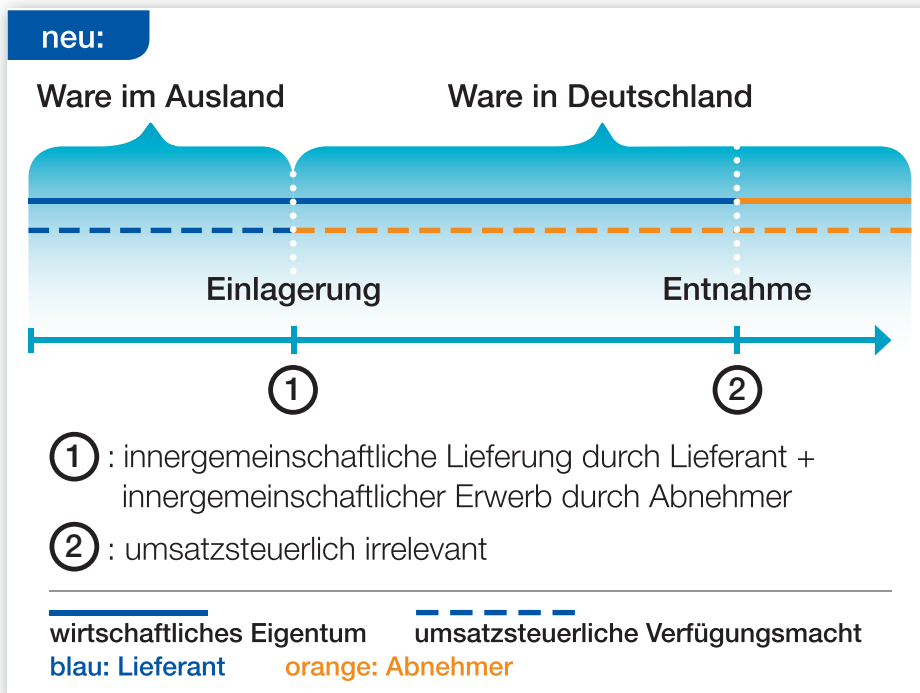


Abb. 2: Ablauf mit Einlagerung nach neuer Rechtslage

mer der Ware bereits bei Beginn der Lieferung im Sinne der neuen BFH-Rechtsprechung feststeht.

4.1 Konsignationslager im Inland

(1) Lieferung aus dem EU-Ausland: Die Lieferung der Ware in das Konsignationslager ist eine im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige, aber unter den entsprechenden Voraussetzungen steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. In der Umsatzsteuervoranmeldung sowie der ZM des Lieferanten sind auf den Zeitpunkt der Lieferung die erforderlichen Angaben zu machen. Dazu gilt Folgendes:

- Der Abnehmer verwirklicht im Zeitpunkt der Lieferung einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb.
- Die Steuer entsteht mit Ausstellung der Rechnung bzw. der Gutschrift, spätestens jedoch mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats. Gleichzeitig kann die aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb resultierende Vorsteuer abgezogen werden.
- Eine Rückgabe von Waren (d.h. die physische Warenbewegung aus dem Konsignationslager zurück zum Lieferanten) stellt aus Sicht des Abnehmers eine innergemeinschaftliche Lieferung dar, die unter den weiteren Voraussetzungen steuerfrei ist.
- Die Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager zum Zwecke der Weiterverarbeitung durch den Abnehmer hat umsatzsteuerlich keine Auswirkungen.

(2) Lieferung aus einem Drittstaat:

Die Lieferung der Ware in das Konsignationslager ist eine im Drittstaat steuerpflichtige Lieferung, sofern kein Fall des § 3 Abs. 8 UStG gegeben ist (s.u.). In aller Regel dürfte die Lieferung im Warenabgangsland als Ausfuhr von der Umsatzsteuer befreit sein. Dazu gilt Folgendes:

- Ein Fall des § 3 Abs. 8 UStG liegt vor, wenn der Lieferant oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wird. Dann wird der Ort der Lieferung ins Inland verlegt, mit der weiteren Folge, dass sich der Lieferant in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen muss.
- Wenn dagegen der Abnehmer die Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr vornimmt, bleibt es dabei, dass sich der Ort der Lieferung im Drittstaat befindet. In diesem Fall kann der Abnehmer (bei Vorliegen aller weiteren Voraussetzungen) die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

es dabei, dass sich der Ort der Lieferung im Drittstaat befindet. In diesem Fall kann der Abnehmer (bei Vorliegen aller weiteren Voraussetzungen) die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

- Eine Rückgabe von Waren stellt aus Sicht des Abnehmers eine Ausfuhrlieferung dar, die unter den weiteren Voraussetzungen steuerfrei ist.
- Die Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager zum Zwecke der Weiterverarbeitung durch den Abnehmer hat umsatzsteuerlich keine Auswirkungen (vgl. Abb. 2).

(3) Lieferung aus dem Inland: Bereits die Lieferung der Ware in das Konsignationslager stellt eine im Inland steuerpflichtige Lieferung dar. Nach der bisherigen Rechtslage kam es auf die spätere Entnahme aus dem Konsignationslager an. Dazu gilt Folgendes:

- Der Lieferant muss die Umsatzsteuer dementsprechend in aller Regel früher abführen als bisher.
- Gleichzeitig muss auf der Rechnung bzw. Gutschrift das richtige Lieferdatum angegeben sein, um Probleme beim Vorsteuerabzug des Abnehmers zu vermeiden.
- Eine Rückgabe von Waren stellt aus Sicht des Abnehmers eine im Inland steuerpflichtige Lieferung dar.
- Die Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager zum Zwecke der Weiterverarbeitung durch den Abnehmer hat umsatzsteuerlich keine Auswirkungen.

4.2 Konsignationslager im Ausland

(1) EU-Ausland: Die Lieferung in ein Konsignationslager in einem anderen EU-Mitgliedstaat stellt eine innergemeinschaftliche Lieferung an den Abnehmer dar, die unter den weiteren Voraussetzungen steuerfrei ist. Die Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager zum Zwecke der Weiterverarbeitung durch den Abnehmer hat in Deutschland umsatzsteuerlich keine Auswirkungen. Nach bisheriger Rechtslage handelte es sich bei dem physischen Warentransport in das Konsignationslager um ein rechtsgeschäftsloses Verbringen eigener Ware, welches in Deutschland ebenfalls als innergemeinschaftliche Lieferung zu behandeln war, und zwar an die eigene, von dem anderen EU-Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr.

(2) Drittlandsgebiet: Die Lieferung in ein Konsignationslager im Drittland stellt eine Ausfuhrlieferung dar, die unter den weiteren Voraussetzungen steuerfrei ist. Die Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager zum Zwecke der Weiterverarbeitung durch den Abnehmer hat in Deutschland umsatzsteuerlich keine Auswirkungen. Nach bisheriger Rechtslage handelte es sich bei dem physischen Warentransport in das Konsignationslager um ein rechtsgeschäftsloses Verbringen eigener Ware, welches in Deutschland nicht der Umsatzsteuer unterlegen hat.

5. Entwicklungen auf EU-Ebene

5.1 Allgemeines

Wie oben unter Abschn. 1 angesprochen, existieren in einigen EU-Mitgliedstaaten Vereinfachungsregelungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Umsätzen über Konsignationslager. Diese Vereinfachungsregelungen sind jedoch i.d.R. nicht durch das bestehende EU-Recht gedeckt.

Vor diesem Hintergrund enthält das Richtlinien- und Verordnungsvorschlagspaket der EU-Kommission vom 4.10.2017 u.a. auch die Einführung einer Konsignationslagerregelung,

welche die Vorschriften in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten vereinheitlichen soll. Derzeit ist geplant, dass die Neuregelung am 1.1.2020 in Kraft treten soll.

5.2 Voraussetzungen für eine Konsignationslager-Regelung

Der EU-Vorschlag sieht folgende Voraussetzungen für eine Konsignationslager-Regelung vor:

- Es werden Gegenstände von einem Unternehmer (Lieferant) zum Zwecke der späteren Lieferung an einen anderen Unternehmer (Erwerber) in einen anderen EU-Mitgliedstaat versandt oder befördert.
- Der Lieferant ist nicht in dem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig.
- Der Erwerber hat eine USt-IdNr. in dem Land, in dem sich das Konsignationslager befindet.
- Dem Lieferanten sind zu Beginn der Versendung oder Beförderung sowohl die Identität des Erwerbers als auch dessen USt-IdNr. bekannt.
- Der Lieferant hat die Versendung oder Beförderung in das dafür neu vorgesehene Register eingetragen sowie die Identität und die USt-IdNr. des Erwerbers in seine ZM aufgenommen.

» **Hinweis:** Nach dem Vorschlag der EU-Kommission müssen sowohl der Lieferant als auch der Erwerber den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen haben. Es deutet sich allerdings an, dass davon abgerückt wird (s. dazu nachfolgend unter Abschn. 5.4).

5.3 Rechtsfolgen einer Konsignationslagerregelung

Die Rechtsfolgen einer Konsignationslagerregelung bestehen zunächst darin, dass die Versendung oder Beförderung der Gegenstände in den anderen EU-Mitgliedstaat nicht die Rechtsfolgen einer innergemeinschaftlichen Verbringung (Lieferung „an sich selbst“) hat. Stattdessen wird eine innergemeinschaftliche Lieferung der Gegenstände seitens des Lieferanten an

Der EU-Vorschlag enthält auch die Einführung einer Regelung für Konsignationslager, welche die Vorschriften in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten vereinheitlichen soll.

den Erwerber angenommen. Weiterhin wird ein innergemeinschaftlicher Erwerb seitens des Erwerbers in dem EU-Mitgliedstaat angenommen, in dem sich das Konsignationslager befindet.

5.4 Bewertung und Kritik

Die Rechtsfolgen der geplanten Neuregelung entsprechen im Kern der – infolge der BFH-Rechtsprechung – geänderten nationalen Rechtslage in Deutschland: Der bisherige „Zwischenschritt“ einer innergemeinschaftlichen Verbringung und die damit verbundene umsatzsteuerliche Registrierungspflicht des Lieferanten in dem anderen EU-Mitgliedstaat werden vermieden.

Allerdings unterscheiden sich die Voraussetzungen für die Anwendung dieser geänderten Regeln in mehrfacher Hinsicht. Während nach deutscher Rechtslage beispielsweise gefordert wird, dass das Konsignationslager auf Initiative des Erwerbers eingerichtet worden ist, fehlt eine solche Voraussetzung im Vorschlag der EU-Kommission. Dieser enthält auch keine Höchstdauer für den Verbleib der Ware im Konsignationslager.

Weiterhin sieht der Vorschlag der EU-Kommission vor, dass die Neuregelung nur dann anwendbar ist, wenn beide beteiligten Unternehmer den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen haben. Dies wurde von verschiedenen Seiten stark kritisiert. Der Rat der EU hat daher am 20.6.2018 einen eigenen Richtlinienvorschlag vorgelegt, in dem gerade die Voraussetzung, dass es sich sowohl beim Lieferanten als auch beim Erwerber um zertifizierte Steuerpflichtige handeln muss, ersatzlos gestrichen worden ist.

6. Fazit

Die neue nationale Rechtslage wird spätestens ab dem 1.1.2020 anzuwenden sein. Dies gilt sowohl für grenzüberschreitende als auch für rein inländische Sachverhalte. Hervorzuheben ist hierbei u.a., dass der Zeitpunkt der Lieferung in aller Regel früher ist als nach der bisherigen Rechtslage.

Zu den durchaus möglichen Rückwirkungen einer Neuregelung in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie auf die neue nationale Rechtslage sind derzeit keine offiziellen Verlautbarungen der deutschen Finanzverwaltung verfügbar. Wir werden Sie insoweit informiert halten.

Impressum

PKF FASSELT SCHLAGE Partnerschaft mbB

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft · Rechtsanwälte

www.pkf-fasselt.de



10829 **Berlin** · EUREF-Campus 10/11 · Tel. +49 30 306 907-0

47059 **Duisburg** · Schifferstraße 210 · Tel. +49 203 30001-0

20354 **Hamburg** · Jungfernstieg 7 · Tel. +49 40 35552-0

39340 **Haldensleben** · Hagenstr. 38 · Tel. +49 3904 66 38-0

18055 **Rostock** · Am Vögenteich 26 · Tel. +49 381 491 24-0

38100 **Braunschweig** · Güldenstraße 28 · Tel. +49 531 2403-0

60325 **Frankfurt** · Ulmenstr. 37-39 · Tel. +49 69 17 00 00-0

50670 **Köln** · Gereonstraße 34-36 · Tel. +49 221 1643-0

38350 **Helmstedt** · Bötticherstr. 51 · Tel. +49 5351 12 01-0

56856 **Zell (Mosel)** · Schlossstraße 34 · Tel. +49 6542 96300-0

Die Inhalte dieser PKF* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Fasselt Schlage ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Fasselt Schlage übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf-fasselt.de einsehbar.