

# Themen

## Umsatzsteuer

### Vereinfachung von Reihen- und Konsignationslager- geschäften

Beginn der Umsetzung von  
EU-Vorgaben (Quick fixes)

# Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Unser letztes PKF-Themenheft zur Umsatzsteuer hatten wir im Dezember 2018 dem von der EU-Kommission vorgeschlagenen Aktionsplan zur umfassenden Neuregelung des Waren- und Dienstleistungsverkehrs gewidmet. Zwischenzeitlich sind die sog. Quick Fixes in der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4.12.2018 umgesetzt worden. Die EU-Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die geänderten Rechtsvorschriften ab dem 1.1.2020 anzuwenden. Gegenüber den ursprünglichen Überlegungen ist u.a. darauf verzichtet worden, die Anwendung bestimmter Vereinfachungsregelungen an den Status eines Steuerpflichtigen als „zertifizierter Steuerpflichtiger“ zu knüpfen.

Die Quick Fixes sollen als „schnelle Lösungen“ dazu beitragen, den innergemeinschaftlichen Karussellbetrug zu bekämpfen sowie Konsignationslager und Reihengeschäfte zu vereinfachen. Unverändert gilt, dass es sich bei diesen Maßnahmen um die größte fundamentale Änderung des europäischen Steuersystems seit der Binnenmarkt-Einführung im Jahr 1993 handeln wird.

Die mit Spannung erwartete Umsetzung der Quick Fixes in deutsches Recht ist nun im Mai dieses Jahres vom Bundesministerium der Finanzen in den Referentenentwurf eines sog. Jahressteuergesetzes 2019 aufgenommen worden. Es handelt sich dabei um das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“, das in Art. 7 und 8 die Änderungen des Umsatzsteuergesetzes enthält.

Aufgrund ihrer weitreichenden Bedeutung greifen unsere Beiträge vorliegend die schon in dem Dezember-Heft adressierten Sofortmaßnahmen nach Maßgabe der geplanten nationalen Umsetzung im Umsatzsteuergesetz wieder auf. Neben den rechtlichen Konsequenzen der einzelnen Sofortmaßnahmen sollen insbesondere auch Handlungsempfehlungen für betroffene Steuerpflichtige gegeben werden. Dies betrifft nachfolgend ab S. 4

- » die Voraussetzungen für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen,
- » den Nachweis einer bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft,
- » die Vereinheitlichung der Regelungen zu Reihengeschäften innerhalb der EU sowie
- » die umsatzsteuerliche Behandlung von innergemeinschaftlichen Umsätzen über Konsignationslager.

Da in der Umsatzsteuerpraxis die korrekte Rechnungsstellung ein ebenso alltägliches wie formal streng reglementiertes Problem darstellt, haben wir Ihnen quasi zum guten Schluss eine Musterrechnung bereitgestellt, die Ihnen am Beispielfall demonstriert, was es zu beachten gilt.

Für Rückfragen und vertiefende Informationen zu diesen Themenbereichen sprechen Sie uns gerne an.

Eine abwechslungsreiche und informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF



# TOP-Thema

Vereinfachung von Reihen- und Konsignationslagergeschäften

## Inhalt

Präzisierte Voraussetzungen für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen – Zunehmende Bedeutung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und der Zusammenfassenden Meldungen ..... 4

Nachweis einer bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft – Widerlegung der Regelvermutung mittels USt-IdNr. .... 5

Vereinheitlichung der Regelungen zu Reihengeschäften innerhalb der EU – Deutscher Umsetzungsentwurf mit neuem Abs. 6a in § 3 UStG ..... 7

Die umsatzsteuerliche Behandlung von innergemeinschaftlichen Umsätzen über Konsignationslager – Umsetzung des geänderten EU-Rechts in nationales Recht ..... 10

Musterdokument: Was gehört auf die Rechnung? ..... 14

# Präzisierte Voraussetzungen für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen

Zunehmende Bedeutung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und der Zusammenfassenden Meldungen

Bereits derzeit ist die USt-IdNr. – zumindest aus Sicht der Finanzverwaltung – erforderlich, um nachweisen zu können, dass der Abnehmer einer Ware ein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist. Innergemeinschaftliche Lieferungen und grenzüberschreitende sonstige Leistungen (insb. Dienstleistungen) unterliegen im Inland nur dann nicht der Umsatzsteuer, wenn sie an einen Unternehmer (B2B) erbracht werden, der im EU-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. Mit dem **JStG 2019** soll dies nun auch gesetzlich verankert werden.

## 1. Neuregelungen im § 6a UStG

In § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b und Nr. 4 UStG-E wird geregelt, dass der Abnehmer der innergemeinschaftlichen Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat (als dem Mitgliedstaat, in dem die innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wird) für Zwecke der Umsatzsteuer mit seiner USt-IdNr. erfasst sein und diese auch verwendet haben muss. Das bedeutet: Die Aufnahme der USt-IdNr. des Erwerbers (aus einem anderen Mitgliedstaat) in das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (**MIAS**) wird neben der Beförderung der Gegenstände zu einer wesentlichen Voraussetzung für die Anwendung der Befreiung. Die **MIAS**-Liste wird als wichtiges Instrument der Betrugsbekämpfung innerhalb der Union angesehen. Die Mitgliedstaaten sollen keine Freistellung gewähren,



wenn der Lieferant seinen *MIAS*-Auflistungsverpflichtungen nicht nachkommt.

**Hinweis:** Tatsächlich wird eine etwaige Versagung der Steuerbefreiung zeitlich immer erst nach Bewirken des Umsatzes eintreten, da die Abgabe einer *ZM* zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung immer erst bis zum 25. Tag nach Ablauf des betreffenden Kalendermonats (Meldezeitraum) erfolgen muss. Somit kann frühestens zu diesem Zeitpunkt feststehen, ob die Abgabe der *ZM* ordnungsgemäß war.

## 2. Nicht oder fehlerhaft eingereichte ZM

Darüber hinaus gibt es zwangsläufig eine weitere Zeitspanne

- » zwischen dem Zeitpunkt, zu dem der Lieferant die *ZM* abgeben musste,
- » und dem Zeitpunkt, zu dem die Steuerbehörden entsprechende Maßnahmen ergreifen, weil entweder die *ZM* nicht eingereicht wurde oder sie festgestellt haben, dass die vorgelegte *ZM* falsche Informationen enthält.

Nach einem Arbeitspapier Nr. 968 des *VAT-Committee* der EU-Kommission soll der Lieferant die Lieferung zum Zeitpunkt der Lieferung zunächst als steuerfrei behandeln, wenn alle übrigen Voraussetzungen erfüllt sind. Die Freistellung wird jedoch zu einem späteren Zeitpunkt widerrufen, wenn die Steuerbehörden feststellen, dass der Lieferant seiner Verpflichtung zur Abgabe einer *ZM* nicht nachkommt oder wenn die von ihm bereits vorgelegte *ZM* falsche Informationen über die betreffende Lieferung ent-

hält, es sei denn, der Lieferant kann seinen Mangel zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen.

Berichtigt der Lieferant eine ursprünglich unrichtig oder unvollständig abgegebene *ZM*, wirkt dies allerdings für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück. Entsprechendes gilt für die verspätete Abgabe einer richtigen und vollständigen Meldung.

## 3. Konsequenzen für den Vorsteuerabzug

Für den Vorsteuerabzug soll nach dem Arbeitspapier 968 Folgendes gelten: Nur dann, wenn der Erwerber dem Lieferanten keine USt-IdNr. mitgeteilt hat und eine nachträgliche Korrektur unmöglich oder übermäßig schwierig wird, soll die Rechnung unter Ausweis der Umsatzsteuer erteilt werden und der Erwerber soll den Vorsteuerabzug beantragen. Hat sich der Erwerber nicht in dem Mitgliedstaat niedergelassen, in dem die Steuer fällig ist, muss er die Erstattung der an den Lieferanten gezahlten Umsatzsteuer beantragen.

## Empfehlung

Vor diesem Hintergrund sollten Sie ihre USt-Registrierung so schnell wie möglich angehen. Zu beachten ist, dass hierbei im Ausland andere Anforderungen bestehen können als in Deutschland.

# Nachweis einer bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft

Widerlegung der Regelvermutung mittels Umsatzsteuer-IdNr.

Nach der gesetzlichen Vermutungsregel gilt die Lieferung des ersten Lieferers in einem Reihengeschäft als die **bewegte Lieferung**, für die ggf. die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder Ausfuhrlieferung beansprucht werden kann. Das **JStG 2019** sieht nunmehr vor, dass die gesetzliche Vermutung im Falle innergemeinschaftlicher Lieferungen durch die Verwendung einer dem transportverantwortlichen mittleren Unternehmer (Zwischenhändler) durch den Abgangsmittgliedstaat erteilten USt-IdNr. widerlegt wird.

## 1. Widerlegung der Regelvermutung

Diese Verwendung muss spätestens bei Ausführung der Lieferung erfolgen. Da es sich dabei um die Verwirklichung des Sachverhalts handelt (Auftreten als Lieferer), bleiben spätere Änderungen bei der Verwendung der USt-IdNr. ohne Auswirkung. Die Verwendung soll bereits bei Erteilung des Auftrags erfolgen.

Bei mündlicher Erteilung eines Auftrags muss die recht-

zeitige Verwendung der USt-IdNr. vom Zwischenhändler dokumentiert werden. Es reicht ebenfalls aus, wenn der Zwischenhändler dokumentiert, dass er gegenüber seinem leistenden Unternehmer erklärt hat, die ihm vom Abgangsstaat der Ware erteilte USt-IdNr. für alle künftigen Lieferungen verwenden zu wollen.

**Hinweis:** Eine in einem Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. soll hingegen nicht ausreichen.

## 2. Ausfuhr in Drittland

Dasselbe gilt im Prinzip auch bei einer Ausfuhr in ein Drittland. Die Warenbewegung wird der ersten Lieferung zugeordnet, es sei denn, der Zwischenhändler weist gegenüber seinem Lieferanten nach, dass er im Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung der Ware für Umsatzsteuerzwecke steuerlich erfasst ist. Dies geschieht entweder durch Verwendung der ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilten USt-IdNr. oder durch Verwendung seiner Steuer- nummer. Wenn das Finanzamt eine gesonderte Steuer- nummer für Zwecke der Umsatzbesteuerung erteilt hat

(z.B. bei von der Zuständigkeit nach dem Betriebsitz abweichender Zuständigkeit nach § 21 AO), ist diese zu verwenden. Die durch den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung gilt dann als warenbewegte Lieferung.

## 3. Hinweise zur Erteilung der Steuernummer

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.

Immerhin steht der Verpflichtung des Unternehmers zur Ausstellung von Rechnungen unter Angabe der Steuer- nummer 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 (so das FG Hamburg im Beschluss vom 30.8.2016, Az.: 6 V 105/16).

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 Mehrwertsteuer-

pflichtig 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 abgefragt werden. Diesen senden Sie ausgefüllt an das Finanzamt zurück und erhalten daraufhin Ihre Steuernummer.

## Vereinheitlichung der Regelungen zu Reihengeschäften innerhalb der EU

Deutscher Umsetzungsentwurf mit neuem Abs. 6a in § 3 UStG

Mit Wirkung zum 1.1.2020 wurde der im letzten PKF-Themenheft Umsatzsteuer erläuterte Art. 36a in die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie eingefügt. Dabei handelt es sich um eine Sofortmaßnahme der EU zur Vereinheitlichung der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Reihengeschäften. Das BMF hat nun mit dem am 8.5.2019 veröffentlichten Referentenentwurf des JStG 2019 auf die Richtlinie reagiert und die sich für Reihengeschäfte ergebenden Neuerungen aus Art. 36a der MwStSystRL in nationales Recht einfließen lassen.

### 1. Neuregelung durch Art. 36a der MwStSystRL

Ab dem 1.1.2020 ist die Zuordnung von Warenbewegungen nach der neuen Richtlinie EU-weit einheitlich definiert. Im Fokus stehen Reihengeschäfte, bei denen der mittlere Unternehmer (Zwischenhändler) die Beförderung beauftragt. Die Richtlinie sieht für diese Fälle vor, dass die bewegte Lieferung grundsätzlich der Lieferung zwischen dem Verkäufer und dem Zwischenhändler zuzuordnen ist.

Nur in den Fällen, in denen der Zwischenhändler die USt-IdNr. des EU-Mitgliedstaats verwendet, aus dem die Ware abgeht, wird die Warenbewegung der Lieferung des Zwischenhändlers an den Endkunden zugeordnet.

**Empfehlung:** Aus dieser Vereinfachungsregelung erlangt der Zwischenhändler hinsichtlich der Zuordnung der bewegten Lieferung Rechtssicherheit. Sofern also der Zwischenhändler transportverantwortlich ist, kann er durch Verwendung seiner USt-IdNr. des Warenabgangslands ggf. eine umsatzsteuerliche Registrierung im Warenbestimmungsland strategisch vermeiden.

### 2. Deutscher Umsetzungsentwurf der Reihengeschäftsregelung

Um die Neuregelung des Art. 36a der MwStSystRL n.F. in deutsches Recht umzusetzen, hat das BMF eine Änderung des § 3 Abs. 6 UStG vorgeschlagen. Konkret sollen die bisherigen Regelungen zur Ortsbestimmung bei Reihengeschäften in den Sätzen 5 und 6 entfallen und im Wege der Einfügung von § 3 Abs. 6a UStG-E angepasst werden.

Die auf S. 8 folgende Tabelle stellt sowohl den alten Wortlaut der Zuordnungsregelung für die bewegte Lieferung bei Reihengeschäften (Sätze 5 und 6) als auch den im Referentenentwurf geplanten neuen Wortlaut der Zuordnungsregelung für die bewegte Lieferung bei Reihengeschäften in den Sätzen 1 – 4 des § 3 Abs. 6a UStG-E gegenüber.

Zudem enthält der neue Abs. 6a ausführliche Regelungen in den Sätzen 5 – 7 wie folgt:

**Satz 5:** Gelangt der Gegenstand der Lieferung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats und verwendet 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-IdNr., ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen.

**Satz 6:** Gelangt 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-IdNr. oder Steuernummer verwendet.

**Satz 7:** Gelangt 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 (Art. 18 der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU L 269 vom 10.10.2013, S. 1) für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.

### 3. Die Regelungsinhalte des § 3 Abs. 6a UStG-E im Einzelnen

#### 3.1 Legaldefinition in Satz 1

Mit § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG-E soll erstmals im deutschen Umsatzsteuergesetz das Reihengeschäft durch Aufnahme eines Klammerzusatzes legal definiert werden.

#### 3.2 Transportbeauftragung durch den ersten Unternehmer bzw. durch den letzten Unternehmer der Reihe (Sätze 2 und 3)

Durch die Sätze 2 und 3 des § 3 Abs. 6a UStG-E sollen die bewegten Lieferungen bei Reihengeschäften, in denen der erste bzw. der letzte Unternehmer die Transportverantwortlichkeit innehat, geregelt werden. Grund-

sätzlich soll bei Reihengeschäften, bei denen der erste Unternehmer den Transport beauftragt, dessen Lieferung an den ersten Abnehmer als bewegte Lieferung angesehen werden. Im Falle der Beauftragung des Transports durch den letzten Abnehmer soll die Lieferung an ihn als bewegte Lieferung eingestuft werden.

**Hinweis:** Bei Transportverantwortlichkeit des ersten Unternehmers bzw. des letzten Unternehmers kann festgehalten werden, dass sich bei der Zuordnung der bewegten Lieferungen im Vergleich zur vorherigen Praxis für deutsche Steuerpflichtige keine Änderungen ergeben werden. Die Regelungen wurden lediglich erstmalig direkt in das deutsche UStG aufgenommen.

#### 3.3 Transportbeauftragung durch den Zwischenhändler (Sätze 4 bis 6)

Mittels § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG-E wird der neue Art. 36a der MwStSystRL im engeren Sinne durch eine gesetzliche Vermutung im deutschen Recht verankert. Hiernach gilt für Reihengeschäfte, bei denen der Zwischenhändler den Transport beauftragt, grundsätzlich die Lieferung an den Zwischenhändler als bewegte Lieferung. Dies soll nur dann nicht gelten, wenn der Zwischenhändler nachweist, dass

Zuordnungsregeln gem. § 3 Abs. 6 UStG	Zuordnungsregeln gem. § 3 Abs. 6a UStG-E
<p><b>Satz 5:</b> Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen.</p>	<p><b>Satz 1:</b> Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer (Reihengeschäft), ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen.</p>
<p><b>Satz 6:</b> Wird der Gegenstand der Lieferung dabei durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat.</p>	<p><b>Satz 2:</b> Wird der Gegenstand der Lieferung dabei durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen.</p>
	<p><b>Satz 3:</b> Wird der Gegenstand der Lieferung durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen.</p>
	<p><b>Satz 4:</b> Wird der Gegenstand der Lieferung durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist (Zwischenhändler), ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat.</p>

Tab.: Gegenüberstellung der Zuordnungsregelungen der bewegten Lieferungen bei Reihengeschäften



Abb. 1: Gesetzliche Vermutung

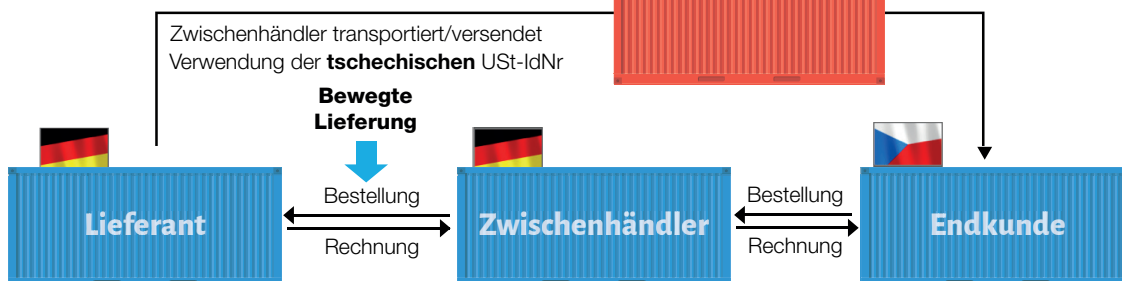
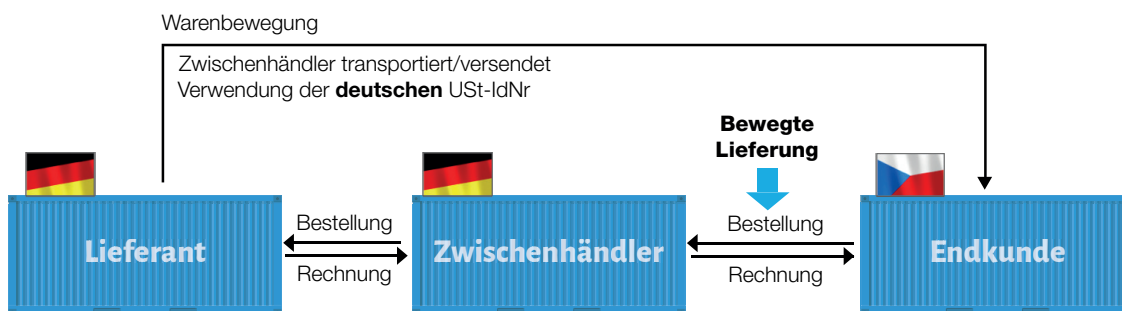


Abb. 2: Ausnahme durch Nachweis über Auftritt als Lieferer



er entgegen der gesetzlichen Vermutung in seiner Eigenschaft als Lieferer auftritt.

Durch die Sätze 5 und 6 des § 3 Abs. 6a UStG-E wird konkretisiert, wie der Nachweis zur Widerlegung der gesetzlichen Vermutung in einzelnen Fallkonstellationen zu erfolgen hat. Für Reihengeschäfte mit innergemeinschaftlichen Lieferungen soll der Nachweis durch den Zwischenhändler – analog der Vorgabe des Art. 36a MwStSystRL – durch Verwendung der USt-IdNr. des EU-Mitgliedstaats, aus dem die Ware abgeht, erbracht werden können.

In Fallkonstellationen, in denen der Zwischenhändler nicht im Empfangsland umsatzsteuerlich registriert ist, ist es daher empfehlenswert, im Rahmen der Bestellung beim Lieferanten darauf hinzuweisen, dass die Widerlegung der gesetzlichen Vermutung greifen soll (durch explizites Verwenden der USt-IdNr. des Abgangslandes).

**Hinweise:** Auch im Falle von Reihengeschäften, bei denen die Ware aus dem Inland in das Drittlandsgebiet gelangt, soll der Nachweis für den transportverantwortlichen Zwischenhändler mittels Verwendung der USt-IdNr. des Abgangslands als erbracht gelten. Für Reihenge-

schäfte, bei denen die Ware aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt, gilt der Nachweis als erbracht, wenn die Ware im Namen und für Rechnung des Zwischenhändlers (oder mittels indirekter Vertretung) zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.

Die Regelungen zu den vorangegangenen oder nachgelagerten ruhenden Lieferungen des § 3 Abs. 7 UStG sollen beibehalten und lediglich redaktionell an § 3 Abs. 6a UStG-E angepasst werden.

## Empfehlung

Wir empfehlen Ihnen, bis zum Ende des Jahres eine Bestandsanalyse Ihrer aktuellen Reihengeschäfte vorzunehmen und diejenigen Reihengeschäfte, bei denen Sie als Zwischenhändler involviert sind, einer neuen umsatzsteuerlichen Beurteilung im Hinblick auf die neuen Zuordnungsregelungen der bewegten Lieferung zu unterziehen.

# Die umsatzsteuerliche Behandlung von innergemeinschaftlichen Umsätzen über Konsignationslager

Umsetzung des geänderten EU-Rechts in nationales Recht

**Ausgelöst durch die Rechtsprechung des BFH aus dem Jahr 2016, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat, hat die umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen über Konsignationslager in jüngerer Zeit einige Änderungen erfahren. Hervorzuheben ist dabei die Vereinfachung, die sich aus dem Wegfall der Behandlung des grenzüberschreitenden Warentransports in das Lager als innergemeinschaftliches Verbringen ergibt. Durch die Umsetzung der sog. Quick Fixes im EU-Recht ergeben sich verschiedene Änderungen bei den Voraussetzungen für die Anwendung der Konsignationslagerregelung.**

## 1. Aktuelle Rechtslage in Deutschland

Damit die früher obligatorische Aufteilung des Belieferungsvorganges über ein Konsignationslager in zwei gesonderte Umsätze nicht vorzunehmen ist, müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

- » 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;
- » der Abnehmer hat vertraglich ein uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die Ware.

Sofern diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, liegt umsatzsteuerlich nur eine einzige Transaktion vor, und zwar eine unmittelbare Lieferung an den Abnehmer der Ware.

Für ausländische Lieferer, die ihre Kunden über ein inländisches Konsignationslager beliefern, hat dies den Vorteil, dass eine umsatzsteuerliche Registrierung in Deutschland vermieden werden kann.

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung hat für die Anwendung dieser neuen Grundsätze eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2019 eingeräumt. Bis dahin wird es nicht beanstandet, wenn der leistende Unternehmer weiterhin nach den bisher geltenden Grundsätzen verfährt.

## 2. Vorgesehene Änderungen zur Konsignationslagerregelung

Im Rahmen des JStG 2019 ist ein gesonderter Paragraph vorgesehen, der sich sehr detailliert mit der Konsignationslagerregelung befasst (§ 6b UStG-E). Flankierend dazu sollen weitere Vorschriften des UStG angepasst bzw. ergänzt werden. So werden u.a. zusätzliche Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten für den Lieferer und den Kunden eingeführt. Die Regelungen sollen am 1.1.2020 in Kraft treten.

### 2.1 Definition (§ 6b Abs. 1 UStG-E)

Die Konsignationslagerregelung ist anzuwenden, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- » Beförderung oder Versendung eines Gegenstands vom Abgangsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat zu dem Zweck der anschließenden Ausführung einer Lieferung an einen Kunden, dessen vollständiger Name und vollständige Anschrift bereits vor Beginn der Beförderung oder Versendung bekannt sind;
- » keine Ansässigkeit des Lieferers im Bestimmungsmitgliedstaat;
- » der zukünftige Erwerber muss vor Beginn der Beförderung oder Versendung gegenüber dem Lieferer seine USt-IdNr. des Bestimmungsmitgliedstaats verwenden sowie bestimmte Aufzeichnungen führen;
- » der Unternehmer muss bestimmte Aufzeichnungen führen sowie seinen Pflichten zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (ZM) rechtzeitig, richtig und vollständig nachkommen.

**Hinweis:** Die Konsignationslagerregelung gilt nur für grenzüberschreitende Warenbewegungen, die innerhalb der EU stattfinden. Sachverhalte mit Drittlandsbezug oder rein nationale Sachverhalte sind nicht erfasst.

### 2.2 Rechtsfolgen (§ 6b Abs. 2 UStG-E)

Wenn die Konsignationslagerregelung anwendbar ist, gilt im Zeitpunkt der späteren Lieferung des Gegenstands an den Erwerber Folgendes:



- » Die ohne Anwendung der Konsignationslagerregelung im Bestimmungsmitgliedstaat steuerbare Lieferung an den Erwerber wird einer im Abgangsmittgliedstaat steuerbaren und steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt;
- » im Bestimmungsmitgliedstaat wird die Lieferung einem steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellt.

**Hinweis:** Anders als nach den vom BFH im Urteil aus 2016 aufgestellten Grundsätzen wird der Zeitpunkt der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht auf den Zeitpunkt des Warentransports in das Lager vorgezogen.

### 2.3 Ausnahme (§ 6b Abs. 3 UStG-E)

Sofern innerhalb von 12 Monaten nach dem Ende der grenzüberschreitenden Beförderung oder Versendung des Gegenstands keine Lieferung an den Erwerber bewirkt wird, wird ein innergemeinschaftliches Verbringen des Gegenstands fingiert. Der Zeitpunkt dieses fiktiven Umsatzes ist der erste Tag nach Ablauf der Zwölfmonatsfrist.

**Hinweis:** Die Behandlung als innergemeinschaftliches Verbringen dürfte für den Lieferer grundsätzlich die Ver-

pflichtung auslösen, sich in dem Bestimmungsmitgliedstaat umsatzsteuerlich registrieren zu lassen, um dort einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern. Darüber hinaus benötigt der Lieferer eine USt-IdNr. des Bestimmungsmitgliedstaats, um diese in der ZM des Ausgangsmittgliedstaats angeben zu können, in der er das innergemeinschaftliche Verbringen zu erklären hat.

### 2.4 Rückausnahme (§ 6b Abs. 4 UStG-E)

Sofern innerhalb der Zwölfmonatsfrist die beabsichtigte Lieferung nicht bewirkt wird und der Gegenstand zurück in den Ausgangsmittgliedstaat gelangt, wird keine innergemeinschaftliche Lieferung fingiert. Weitere Voraussetzung dafür ist, dass der Lieferer das Zurückgelangen des Gegenstands aufzeichnet.

**Hinweis:** Im Ergebnis wären dann beide grenzüberschreitenden Warenbewegungen umsatzsteuerlich unbeachtlich.

### 2.5 Erwerberwechsel (§ 6b Abs. 5 UStG-E)

Die Konsignationslagerregelung ist auch dann anwendbar, wenn innerhalb der Zwölfmonatsfrist ein anderer

Unternehmer an die Stelle des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers tritt. Folgende Voraussetzungen müssen dabei erfüllt sein:

- » Der neue Erwerber muss gegenüber dem Lieferer seine USt-IdNr. des Bestimmungsmitgliedstaats verwenden;
- » dem Lieferer sind der vollständige Name und die vollständige Anschrift des neuen Erwerbers bekannt;
- » der Lieferer zeichnet den Erwerberwechsel auf.

**Hinweis:** Die innerhalb des ursprünglichen Zwölfmonatszeitraums bewirkte Lieferung an den neuen Erwerber wird als innergemeinschaftliche Lieferung an den neuen Erwerber behandelt.

### 2.6 Weitere Ausnahmen (§ 6b Abs. 6 UStG-E)

Die Konsignationslagerregelung ist, abgesehen von der nicht rechtzeitigen Lieferung (siehe Abschn. 2.3), in folgenden Fällen nicht anzuwenden:

- » Eine der Voraussetzungen in § 6b Abs. 1 oder Abs. 5 UStG-E fällt innerhalb des Zwölfmonatszeitraums und vor dem Zeitpunkt der Lieferung weg (z.B. Wechsel der Ansässigkeit des Lieferers oder ein Erwerberwechsel, bei dem nicht alle erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind);
- » Abweichungen vom ursprünglich vorgesehenen Warenweg (z.B. Warentransport in ein Drittland);
- » Zerstörung, Verlust oder Diebstahl des Gegenstands nach Ankunft im Bestimmungsmitgliedstaat.

In diesen Fällen wird jeweils ein innergemeinschaftliches Verbringen des Gegenstands fingiert. Als Zeitpunkt gilt der Tag des schädlichen Ereignisses bzw. – bei einem nicht begünstigten Erwerberwechsel oder einer Abweichung vom Warenweg – der dem schädlichen Ereignis vorangehende Tag.

**Hinweis:** Korrespondierend dazu dürfte in aller Regel im Bestimmungsmitgliedstaat ein innergemeinschaftlicher Erwerb zu versteuern sein (siehe auch 2.3).

### 3. Folgeregelungen und Aufzeichnungspflichten

Zur konsistenten Umsetzung der Konsignationslagerregelung wird in § 1a sowie § 3 Abs. 1a UStG klar gestellt, dass der grenzüberschreitende Warentransport in das Lager nicht als innergemeinschaftlicher Erwerb (Inbound-Fall) oder als innergemeinschaftliche Lieferung (Outbound-Fall) zu behandeln ist, sofern die Konsignationslagerregelung anwendbar ist. Weiterhin wird § 18a UStG bezüglich der Angaben in der ZM angepasst.

Darüber hinaus werden sowohl für den Lieferer (§ 22 Abs. 4e UStG-E) als auch für den Erwerber (§ 22 Abs. 4f UStG-E) umfangreiche Aufzeichnungspflichten eingeführt. Mit diesen Aufzeichnungen werden die gesamten Umstände einer Lieferung über ein Konsignationslager in personeller, zeitlicher, mengenmäßiger und betragsmäßiger Hinsicht dokumentiert.

**Hinweis:** Hervorzuheben ist u.a., dass der Lieferer in jedem Fall – also auch wenn die Konsignationslagerregelung angewendet wird – die Bemessungsgrundlage der in das Lager gelangten Gegenstände aufzeichnen muss. Diese bestimmt sich nach dem Einkaufspreis bzw. den Selbstkosten zzgl. der Nebenkosten (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG).

### 4. Aktuelle Stellungnahme der EU-Kommission

Am 15.5.2019 hat sich die EU-Kommission im Arbeitspapier 968 zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Quick Fixes geäußert. Im Hinblick auf die Konsignationslagerregelung sind dabei zwei Aspekte aufgegriffen worden.

**(1)** Zum einen geht es um die Nichtanwendung der Konsignationslagerregelung in Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl. Hierzu soll eine Rückausnahme eingeführt werden. Damit soll erreicht werden, dass die Konsignationslagerregelung anwendbar bleibt, wenn nur geringfügige Mengen von Zerstörung o.Ä. betroffen sind bzw. wenn es sich um unvorhersehbare Ereignisse oder höhere Gewalt handelt.

**(2)** Zum anderen hat sich die EU-Kommission zu der Frage geäußert, in welchen Fällen der Lieferer im Bestimmungsmitgliedstaat ansässig ist. Dazu stehen nun folgende Aussagen im Raum:

- » Keine Ansässigkeit, wenn das Lager im Eigentum des Erwerbers oder eines Dritten steht.
- » Ansässigkeit, wenn das Lager im Eigentum des Lieferers steht oder wenn der Lieferer das Lager von einem Dritten angemietet hat.
- » Allein durch eine umsatzsteuerliche Registrierung wird keine Ansässigkeit begründet.
- » Eine feste Niederlassung im Bestimmungsmitgliedstaat (umsatzsteuerliche Betriebsstätte) begründet auch dann eine Ansässigkeit, wenn diese nicht in die Konsignationslagerumsätze eingebunden ist.

### 5. Fazit

Der wesentliche Vorteil der durch die Rechtsprechung des BFH geänderten Rechtslage, nämlich der Wegfall der umsatzsteuerlichen Registrierung in einem anderen



EU-Mitgliedstaat, bleibt im Rahmen der künftigen gesetzlichen Regelung erhalten. Die Voraussetzungen dafür sind im Vergleich zur aktuellen Rechtslage klarer und einfacher gefasst und dürften daher auch leichter zu erfüllen sein. So ist z.B. nicht mehr zu prüfen, auf wessen Initiative das Lager eingerichtet worden ist oder wie die Zugriffsrechte auf die Ware geregelt sind. Außerdem entfällt die Fragestellung, was unter einer „kurzfristigen“ Lagerung zu verstehen ist.

Positiv zu bewerten ist auch, dass das nach der BFH-Rechtsprechung zwangsläufige zeitliche Auseinanderfallen von umsatzsteuerlicher Realisation und handelsrechtlicher Realisation keinen Eingang in den Gesetzentwurf gefunden hat, sondern dass der Warentransport in das Lager als umsatzsteuerlich unbeachtlich behandelt wird.

Da alle EU-Mitgliedstaaten zur Umsetzung der zugrundeliegenden Richtlinie verpflichtet sind, kommt als weiterer Vorteil ab dem 1.1.2020 eine EU-weite Vereinheitlichung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Lieferungen über ein Konsignationslager hinzu, während es bisher einen „Flickenteppich“ von nicht aufeinander abgestimmten nationalen Ausnahmeregelungen gab.

**Hinweis:** Allerdings gilt die Konsignationslagerregelung nur für grenzüberschreitende Warenbewegungen, die innerhalb der EU stattfinden. Für Sachverhalte mit Drittlandsbezug oder rein nationale Sachverhalte dürften die aktuellen Rechtsprechungsgrundsätze weiterhin gelten.

Es ist im Übrigen auch nicht zu verkennen, dass die formellen Voraussetzungen für die Anwendung der Neuregelung sehr umfangreich sind, so dass bereits kleinere Ungenauigkeiten oder Lücken in der ZM oder in den Aufzeichnungen zu einer Nichtanwendbarkeit mit allen problematischen Folgen führen können.

**Hinweis:** Sofern derzeit noch entsprechend der Übergangsregelung die alten Rechtsgrundsätze angewendet werden, dürfte es in aller Regel sinnvoll sein, diese auch weiterhin bis zum 31.12.2019 anzuwenden und dann direkt eine Umstellung auf die neue Gesetzeslage vorzunehmen.

## Empfehlungen

Im Hinblick auf die ab dem 1.1.2020 geltende Neuregelung sollten die bestehenden Strukturen mit Konsignationslagern sämtlich auf den Prüfstand gestellt werden. Dabei sollten alle organisatorischen Vorkehrungen getroffen werden, um die Voraussetzungen für die Anwendung der Konsignationslagerregelung und die damit verbundenen Aufzeichnungspflichten ab dem 1.1.2020 erfüllen zu können. Da auch den Kunden, der sich aus dem Lager bedient, bestimmte Aufzeichnungspflichten treffen, sollte dieser Prozess in enger Abstimmung zwischen beiden Parteien erfolgen.

# Musterdokument: Was gehört auf die Rechnung?

Da in der Umsatzsteuerpraxis die korrekte Rechnungsstellung ein ebenso alltägliches wie formal streng reglementiertes Problem darstellt, haben wir Ihnen eine Musterrechnung bereitgestellt, die Ihnen an Beispielfällen demonstriert, was es zu beachten gilt. Mit den nachfolgenden 16 Ankerpunkten wird auf die jeweiligen Stellen des Musterdokuments verwiesen.

## Die Rechnung muss gemäß § 14 UStG enthalten

- 1 den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
  - 2 das Ausstellungsdatum,
  - 4 eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer),
  - 5 im Falle einer innergemeinschaftlichen Lieferung/sonstigen Leistung die dem Leistungsempfänger erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,
  - 6 den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung; in den Fällen des § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt,
  - 7 die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die (konkrete) Art der sonstigen Leistung,
  - 8 den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder
  - 9 im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt,
  - 9 das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung,
  - 10 im Falle einer Steuerpflicht des Leistungsempfängers den Hinweis: „reverse charge“,
  - 11 jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist, sowie
  - 12 die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.
- Das Handelsgesetzbuch schreibt überdies folgende Angaben für eingetragene Kaufleute vor:
- 13 Ort der Niederlassung/Sitz der Gesellschaft,
  - 14 Registergericht und Handelsregisternummer.
- Bei juristischen Personen sind zusätzlich folgende Rechnungsangaben zwingend:
- 15 Zuname und mindestens ein ausgeschriebener Vorname
    - » aller Geschäftsführer,
    - » aller Vorstandsmitglieder (bei AG; der Vorstandsvorsitzende ist als solcher zu bezeichnen)
    - » und des Aufsichtsratsvorsitzenden.
- Bei Gesellschaften, bei denen nur juristische Personen persönlich haftende Gesellschafter sind (z.B. GmbH & Co. KG), sind für die haftende juristische Person ebenso sämtliche vorgenannten Angaben zu machen.
- 16 Die Angabe von Bankverbindungen oder zusätzlichen Kontaktdaten ist nicht vorgeschrieben, aber bei einer Rechnung erforderlich.

# 1 TOP FIRM GmbH



2 Client GmbH (B2B)  
 Straße 21  
 99999 Stadt  
 Country:

1. Alt. Germany	2. Alt. France	3. Alt. PR China
--------------------	-------------------	---------------------

3 Date 28 June 2019  
 Our Ref. RefTopFirm  
 e-Mail info@topfirm.com

Please quote as Reference:  
 Invoice no. 1/2019  
 Client no. 123 456

4

5 Client's VAT-ID no.  
 D/F/C 654 321

## INVOICE

Based on our agreement dated 2.1.2009, we rendered the following services on DD.MM.YY / the service date corresponds to the invoice date: 6

1. Alt.: Inland Case	2. Alt.: Intra Community Case	3. Alt.: Export Case
----------------------	-------------------------------	----------------------

Inland Delivery	IC Delivery	IC Triangular Delivery	Export Delivery
7 1 Specific Article 100 € VAT (19%) 19 € Total 119 €	1 Specific Article 100 € VAT 0 € Total 100 €	1 Specific Article 100 € VAT 0 € Total 100 €	1 Specific Article 100 € VAT 0 € Total 100 €
	8 "tax free intra community delivery" 9	"tax free intra community delivery"	"export"

Inland Service	Intra Community Service	Service
1 Unit Specific Service 100 € VAT (19%) 19 € Total 119 €	1 Unit Specific Service 100 € VAT 0 € Total 100 €	1 Unit Specific Service 100 € VAT 0 € Total 100 €
	10 "reverse charge"	

We ask for compensation within one week under deduction of 3% discount. 11

1 **TOP FIRM GmbH** | Straße 21 | D-9999 Stadt  
 Telephone +49 (0) 999 888-0 | Fax +49 (0) 999 888-1 | www.topfirm.de

Executive Director: Firstname A. Surname Registered Seat: Stadt Registrar: Local Court Stadt HRB 789	German Bank, Hamburg Account: 1234 · IBAN: DE 00 999 888 770 1234 Bank Code: 999 888 77 · BIC/SWIFT: GermBank	12 VAT no. 0987654321 Tax no. DE 87654321
--	---	--

13 14 15 16

- Angaben zum leistenden Unternehmen
- Angaben zum Leistungsempfänger
- Inländische Lieferung oder Dienstleistung
- Inneregemeinschaftliche Lieferung oder Dienstleistung
- Export: Lieferung oder Dienstleistung in Drittland

## Impressum

**PKF WULF & PARTNER Partnerschaft mbB** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Stuttgart | [www.pkf-wulf.de](http://www.pkf-wulf.de)

**PKF WULF BURR KG** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Weissach | [www.pkf-burr.de](http://www.pkf-burr.de)

**PKF WULF EGERMANN oHG** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Balingen | Vöhringen | [www.pkf-egermann.de](http://www.pkf-egermann.de)

**PKF WULF ENGELHARDT KG** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Augsburg | [www.pkf-engelhardt.de](http://www.pkf-engelhardt.de)

**PKF WULF FISCHER WANDEL GmbH & Co. KG** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Rottweil | [www.pkf-wulf-fischer-wandel.de](http://www.pkf-wulf-fischer-wandel.de)

**PKF WULF NIGGEMANN WANDEL KG** Steuerberatungsgesellschaft  
Rottweil | [www.pkf-niggemann.de](http://www.pkf-niggemann.de)

**PKF WULF PACKOWSKI** Rechtsanwaltskanzlei mbH  
Stuttgart | [www.pkf-packowski.de](http://www.pkf-packowski.de)

**PKF WULF WÖßNER WEIS GmbH & Co. KG** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Freudenstadt | Bondorf | Deckenpfronn | [www.pkf-woessner-weis.de](http://www.pkf-woessner-weis.de)

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 WULF GRUPPE 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 WULF GRUPPE übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf-wulf.de](http://www.pkf-wulf.de) einsehbar.