

# Umsatzsteuer-Spotlight III 2020

Die neue Konsignationslagerregelung

# Inhalt

## I. Exkurs – Aktuelles zur Umsatzsteuer

## II. Die neue Konsignationslagerregelung

2.1 Grundmodell des Regelungsinhaltes

2.2 Umsetzung und Verfahren

2.3 Besonderheiten im Einzelfall

2.4 Kombination mit Reihengeschäften

## III. Fazit und Ausblick

# Umsatzsteuer-Spotlight III 2020

## I. AKTUELLES ZUR UMSATZSTEUER

### DAS NEUE „KONJUNKTURPAKET“



# Das Corona-Soforthilfegesetz

## Änderungen des UStG:

- Der Umsatzsteuersatz wird für nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.7.2021 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken von

19 Prozent auf 7 Prozent

abgesenkt.

# Aktuelles Konjunkturpaket

Die Große Koalition hat sich am 3.06.2020 mit öffentlicher Verlautbarung auf ein Konjunkturpaket geeinigt, das die wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise abfedern soll.

- Steuersatzsenkung ab 1. Juli 2020 für sechs Monate (31. Dezember 2020) von
  - 19 % auf 16 % sowie
  - von 7 % auf 5 %
- Verlängerung des Fälligkeitszeitpunktes um 10 Tage bei der EUST
- Umstellungsaufwand IT – Verwaltungsaufwand, aber auch:
  - Vermeidung § 14c UStG
  - Zeitnahe Buchung (Differenzbuchung)
  - Koordination des Abrechnungszeitpunktes
  - etc.

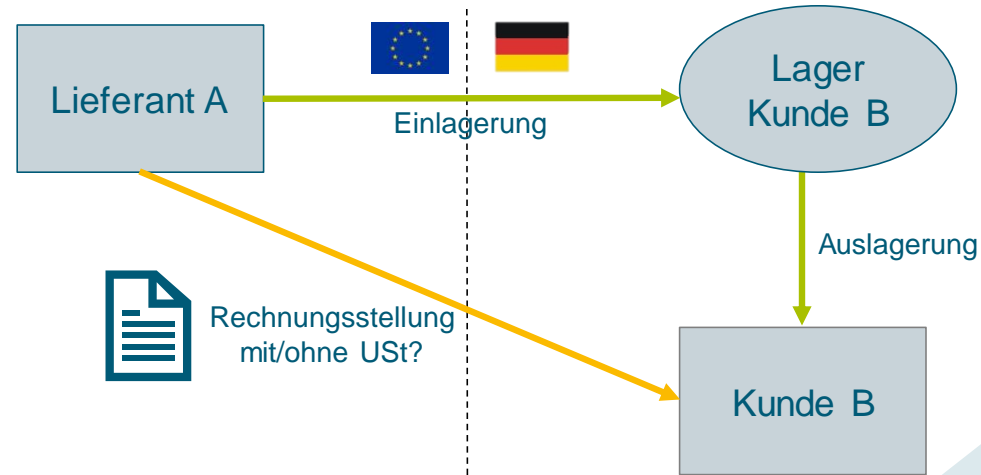
# Änderungen zum 01.01.2020

## II. DIE NEUE KONSIGNATIONSLAGERREGELUNG



# Konsignationslager – Einführung in das Thema

- Warenlager für Lieferanten oder Dienstleister in der Nähe des Kunden
- Ware verbleibt im Eigentum des Lieferanten bis zur Entnahme durch den Kunden
- Wann und wie ist die Umsatzbesteuerung vorzunehmen?



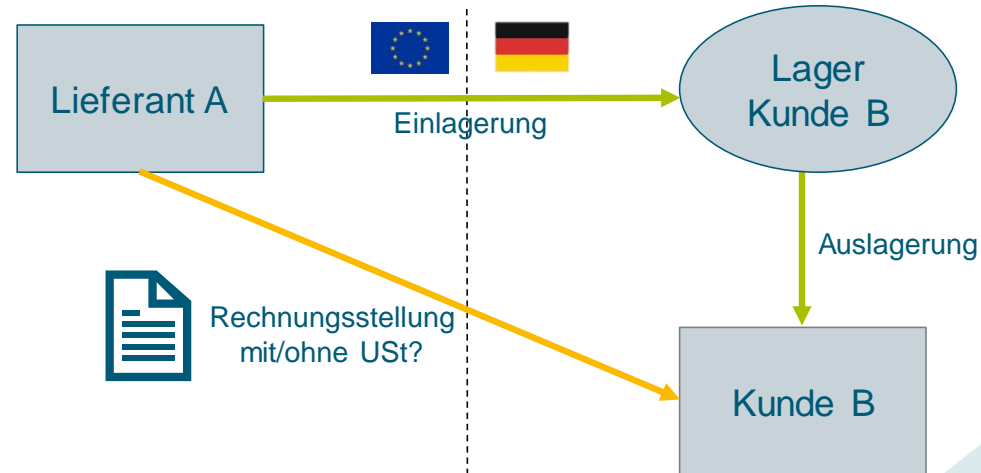
# Konsignationslager – bisherige Regelung

- **Bis 2019 keine gesetzliche Vereinfachungsregelung in Deutschland**
- **Folge:**
  - Registrierungspflichten für ausländische Unternehmer
  - Innergemeinschaftliches Verbringen bei Einlagerung
  - Steuerpflichtige Lieferung bei Auslagerung
- **Problemstellung:**
  - ERP/Fibu Systeme bieten oftmals keine automatisierte Lösung
  - Fehler in den notwendigen UST / ZM - Meldungen
- **BFH Rechtsprechung: Unter bestimmten Bedingungen besteht keine Registrierungspflicht, da kein unterbrochener Transport**
- **Unterschiedliche Regelungen in anderen europäischen Ländern**



# Konsignationslager – neue EU-Regelung

- Kunde B steht im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung bereits fest.
- Auslagerung erfolgt innerhalb von 12 Monaten nach Einlagerung
- Lieferant A hat nicht Sitz, Geschäftsleitung oder Betriebstätte im Inland
- B hat gegenüber A zu Beginn der Beförderung die deutsche USt-ID Nummer verwendet
- Neue Aufzeichnungspflichten werden erfüllt
- Zusammenfassende Meldung wird durch A pflichtgemäß abgegeben



# Konsignationslager – neue EU-Regelung

- **Folge, wenn Voraussetzungen erfüllt werden:**
  - Keine Registrierungspflicht des Lieferanten A in Deutschland
  - Innergemeinschaftliche Lieferung des Lieferanten im **Zeitpunkt** der Auslagerung
  - Erwerber verwirklicht innergemeinschaftlichen Erwerb im Zeitpunkt der Auslagerung
  - Kein innergemeinschaftliches Verbringen bei Einlagerung
- **Bei Rücksendung an Lieferanten innerhalb von 12 Monaten entsteht kein Umsatz!**

# Konsignationslager – neue EU-Regelung

- **Folge, wenn 12 Monatsfrist überschritten wird oder Voraussetzungen nach Einlagerung wegfallen:**
  - Vereinfachungsregelung gilt nicht
  - Registrierungspflicht des Lieferanten und Steuerpflicht der Lieferung in Deutschland
  - Ggf. auch Steuerpflicht im Mitgliedsstaat des Beginns der Beförderung!
    - Bisher und unverändert ungeklärte Wechselwirkung mit neuen Regelungen zur innergemeinschaftlichen Lieferung!
- **Gleiches gilt bei Zerstörung, Diebstahl, Verlust oder Versand an einen anderen Abnehmer**
- **Es besteht die Möglichkeit des Erwerberwechsels wenn dieser an die Stelle des ursprünglichen Erwerbers tritt**

# Konsignationslager – Aufzeichnungspflichten

- **Pflichten des Liefernden Unternehmers (§ 4f UStG)**
  - Aufzeichnungen (u. a.) zu:
    - Erwerber
    - Lagerhalter
    - Informationen zur Einlagerung (Zeitpunkt, Menge, Art etc.)
    - Informationen zur Auslagerung (Zeitpunkt, Menge Art etc.)
- **Pflichten des Erwerbers:**
  - Aufzeichnungen u.a. zu:
    - Liefernden Unternehmer
    - Informationen zur Einlagerung (Zeitpunkt, Menge, Art etc.)
    - Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbs

# Konsignationslager – Angaben in der ZM

Vgl. BMF-Schreiben vom 28.01.2020:

- Nach § 6b UStG muss der Lieferant die Beförderung oder Versendung in das Lager sowie die USt-IdNr. des beabsichtigten Erwerbers im Rahmen der Zusammenfassenden Meldung an die Finanzverwaltung übermitteln.
- **Jedoch:**
- Aus organisatorischen Gründen ist es bisher **nicht möglich**, die **erforderlichen Angaben** im Rahmen des bestehenden Verfahrens zur Abgabe der **Zusammenfassenden Meldungen** nach § 18a UStG vorzunehmen.

# Konsignationslager – Angaben in der ZM

Das bedeutet, dass in den vor diesem Zeitpunkt abgegebene ZM nicht erkennbar ist, ob die grenzüberschreitende Warenbewegung in ein Konsignationslager erfolgt.

Eine Überprüfung und Erkennung dieser Fälle ist anhand der ZM-Daten demnach

**nicht möglich.**

# Konsignationslager – Angaben in der ZM

- Zur **Erfüllung** der bestehenden Meldepflichten und damit auch
- zur Erfüllung der Voraussetzung nach § 6b UStG
- ist es daher erforderlich, **eine Meldung** im Sinne des § 6b UStG **an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) übermitteln.**

# Konsignationslager – Angaben in der ZM

- Der für die Meldung im Sinne des § 6b UStG **zu verwendende Vordruck** ist auf dem Formularserver der Bundesfinanzverwaltung bereitgestellt.
- Die erforderlichen Angaben können direkt **online** in den Vordruck eingegeben und übermittelt werden.
- Soweit erforderlich, kann der Vordruck auch an das BZSt mittels “DE-Mail“ ([konsignationslager@bzst.de-mail.de](mailto:konsignationslager@bzst.de-mail.de)) übermittelt werden.



# Konsignationslager – Angaben in der ZM

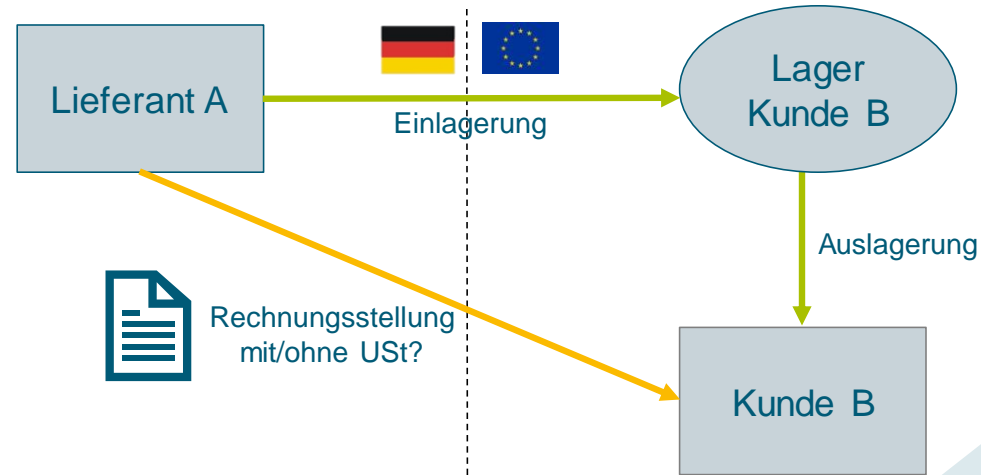
Das BZSt erteilt eine Bestätigung über die Übermittlung der Meldung.

Bei Nutzung des online Vordrucks wird diese Übermittlungsbestätigung direkt am Bildschirm angezeigt (Screenshot?).

Aus den Arbeiten der Unterarbeitsgruppe „Kontrollverfahren; Umsetzung Quick Fixes“ wissen wir, dass eine automationsgestützte Abbildung der Voraussetzungen des § 6b UStG-E bei Abgabe der ZM durch das BZSt **voraussichtlich nicht vor Oktober 2021** erfolgen kann.

# Konsignationslager – EU-einheitliche Regelung

- Regelung wird auch in allen anderen EU-Mitgliedsstaaten eingeführt
- Somit auch relevant für bestehende ausländische Lagerstätten deutscher Unternehmen



- Regelung gilt nicht für Lieferungen aus dem Drittland! Hier besteht noch Klärungsbedarf seitens des Gesetzgebers (Folgeänderung?)

# Konsignationslager – Anwendung in der Praxis

- Lieferant A beabsichtigt regelmäßiger Zulieferer des Kunden B für dessen Produktion zu werden.



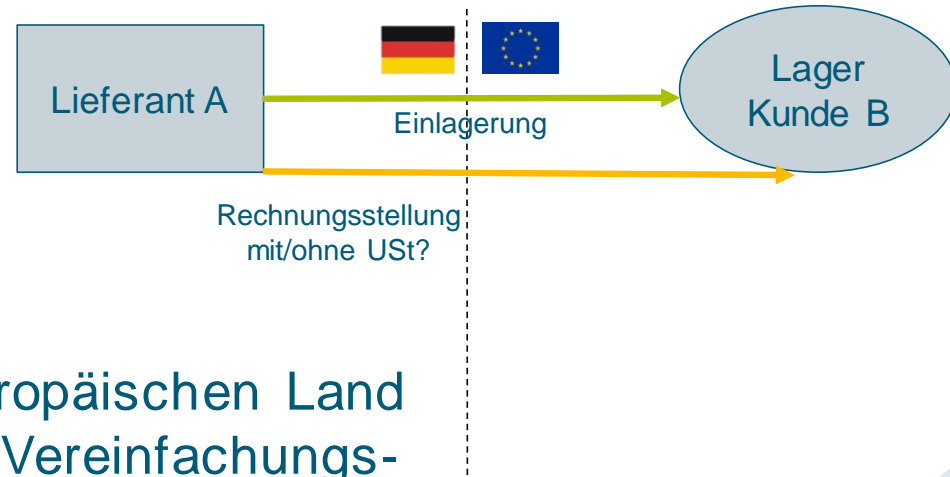
- Aufgrund der notwendigen und schnellen Verfügbarkeit der Waren des A beim Kunden B soll ein Teilbereich des Warenlagers des B stets mit einer vereinbarte Menge bestückt sein.
- Bei Entnahme des B erfolgt der Eigentumsübergang. Es liegen feste Lieferverträge vor. A ist nicht im Land des B ansässig.

# Konsignationslager – Anwendung in der Praxis

## Beispiel – alte Rechtslage

### Fragestellungen:

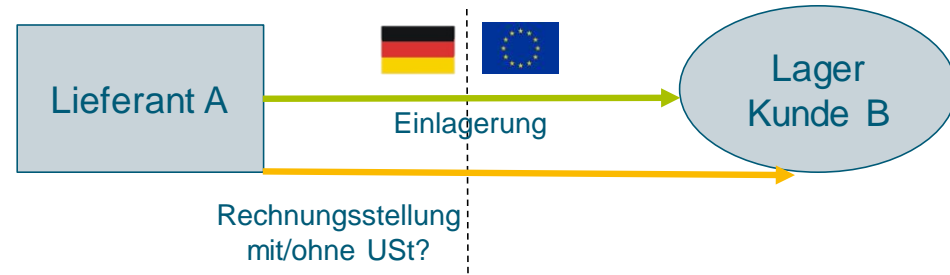
- Wie ist Vorgang für A in DE zu behandeln?
- Wie ist Vorgang im anderen europäischen Land für A und B zu behandeln (ggf. Vereinfachungsmöglichkeiten)?
- Bestehen hier unterschiedliche Auffassungen der Mitgliedsstaaten?



# Konsignationslager – Anwendung in der Praxis

## Beispiel – neue Rechtslage

- Einheitliche EU-Regelung schafft Rechtssicherheit
- Abfrage von länderspezifischen zusätzlichen Anforderungen (insb. bei Aufzeichnungspflichten) sollte dennoch erfolgen
- Im Ergebnis ist eine rechtssichere Anwendbarkeit der Konsignationslagerregelung zur Vermeidung von umsatzsteuerlichen EU-Registrierungen möglich.



# Konsignationslager – Anwendung in der Praxis

## Beispiel – neue Rechtslage

### Fragestellungen für A:

- Liegt ein Rahmenvertrag vor, der den Anforderungen genügt?  
(Kunde ist zum Erwerb einer festgelegten Waren zu einem festgelegten Preis durch Entnahme aus Warenlager berechtigt)
- Besteht bereits USt-Registrierung oder Betriebsstätte im geplanten Bestimmungsland?
- Können die Aufzeichnungspflichten erfüllt werden (ggf. durch Lageraufzeichnungen bereits größtenteils vorhanden)?

# Konsignationslager – Anwendung in der Praxis

## Beispiel – neue Rechtslage

### Weiteres Vorgehen für A:

- Abfrage länderspezifischer zusätzlicher Aufzeichnungspflichten (bestenfalls über örtlichen Steuerberater) im Bestimmungsland
- Aufnahme von Mitteilungspflichten für Lagerhaltung in vertragliche Grundlagen mit Kunden
- Aufstellung eines monatlichen Workflows zur Sicherstellung der Erfüllung aller Meldeverpflichtungen und des korrekten Informationsaustausches (ZM, Intrastat, USt-Voranmeldungen)
- Erhöhte Kontrollen in der Anlaufphase

# Konsignationslager – Anwendung in der Praxis

## Beispiel – neue Rechtslage

### Abschließende Hinweise für A:

- Sicherstellung der 12-Monatsfrist für Verbleib der Waren im Lager des Kunden z.B. über Vertragsgrundlagen!
- Regelmäßige Überprüfung der Meldungen, um Vollständigkeit sicherzustellen (z.B. halbjährlich und z.B. Abgleich ZM mit USt-VA)
- Nachfolgende Reihengeschäfte im Bestimmungsland sind dringend zu vermeiden (ggf. über vertragliche Vereinbarungen)!



# Konsignationslagerregelung – Vorteile

- Im Falle von Lieferverträgen als Zulieferer innerhalb der EU können USt-Registrierungen in vielen Ländern vermieden werden (senkt die operativen Kosten).
- Die notwendigen Aufzeichnungspflichten können zum Großteil aus bereits vorhandenen Aufzeichnungen der Finanzbuchhaltung sowie Logistik erfüllt werden.

# Konsignationslagerregelung – Nachteile

- Anwendung der Konsignationslagerregelung wurde nicht als „Option“ ausgestaltet

## Rechtsunsicherheiten in folgenden Bereichen:

- Zerstörung, Verlust oder Diebstahl der Ware
- Zusammenspiel mit bisheriger BFH-Rechtsprechung unklar
- Unerkannte Reihengeschäfte im Bestimmungsland
- Ein Lager - mehrere Abnehmer

# Option zur Konsignationslagerregelung

Klarstellung (Umgang mit der Neuregelung):

- Die Konsignationslagerregelung ist verpflichtend, wenn der Steuerpflichtige den Tatbestand des § 6b UStG erfüllt und keine schädlichen „Szenarien“ eintreten.
- Die Konsignationslagerregelung ist daher – anders als z. T. in der Praxis umgangssprachlich formuliert – keine echte Optionsregel.
- Die Konsignationslagerregelung ist aber dann nicht anwendbar, wenn der Tatbestand nicht erfüllt wird, d. h. die „Option“ liegt in der Verwirklichung bzw. Nicht-Verwirklichung des Tatbestands.

# Problemlagen Zerstörung, Verlust, Diebstahl

- Problematisch ist insbesondere das schädliche Szenario, wonach Zerstörung, Verlust und Diebstahl der Ware zum Wegfall der Voraussetzungen der Regelung führt.
  - Trotz höchster Sorgfalt (Massengüterlager)
- In der Rechtsfolge bedeutet der Schwund der Ware, dass mit dem Tag der Feststellung die Voraussetzungen des § 6b UStG nicht mehr vorliegen, so dass das Befördern oder Versenden des jeweiligen Gegenstandes als innergemeinschaftliches Verbringen anzusehen ist.

# Problemlagen Zerstörung, Verlust, Diebstahl

- Die Europäische Kommission hat **vorgeschlagen**, eine „Toleranzschwelle“ einzuführen, Der Vorschlag sieht eine Toleranzschwelle von bis zu 5% vor.
- Jedoch muss auch diese Toleranzschwelle überwacht werden, d. h. es käme ein weiterer Parameter hinzu, den Unternehmer im Rahmen der Neuregelung überwachen müssten.
- Daher besteht unverändert dringender Nachholbedarf durch den Gesetzgeber.

# Problemlagen Zerstörung, Verlust, Diebstahl

- Soweit es sich um geringe Mengen an Verlusten handelt, die sich entweder aus der
  - Natur der Produkte (Schwund bei Alkoholen),
  - ihrer Verderblichkeit oder
  - aufgrund von unvorhersehbaren Umständen oder
  - höherer Gewalt ergeben,
- könnten ggf. die Toleranzgrenzen des Zoll- bzw. Verbrauchsteuerrechtes angewendet werden.

# Kollision mit BFH Rechtsprechung ?

- BFH: verbindliche Bestellung / verbindlicher Kaufvertrag
  - = Abnahmeverpflichtung des Kunden
- § 6b UStG: bestehende „Vereinbarung“, aus der hervorgeht, dass die Ware nach Beendigung der Versendung erst geliefert werden soll.
- Art. 17a Abs. 2 Buchstb. A MwStSystRL: Vereinbarung, nach der der Kunde zur Übernahme des Eigentums berechtigt ist.  
  
= Jeder schuldrechtliche vertrag (Kaufvertrag)

# Kollision mit BFH Rechtsprechung ?

D. h.:

- Abschluss eines Kaufvertrages vor Transportbeginn mit EU Lieferanten (mit Verschaffung der Verfügungsmacht (zivilrechtliche Übereignung) an der Ware vor dessen Einlagerung), dann kann im Ursprungsland eine steuerfreie Versandungslieferung nach BFH vorliegen.
- § 6b UStG (keine „Lieferung nach Transport“) bzw. Verbringens-tatbestände (wegen ausgeführten Lieferung) finden keine Anwendung.



# Kollision mit BFH Rechtsprechung ?

D. h.:

- Abschluss eines Konsignationslagervertrag mit (verbindlichem) Kaufvertrag (erst) bei Entnahme der Ware aus dem Lager, dann liegt

= (mangels feststehendem Abnehmer) keine steuerbefreite Versandungslieferung im Abgangsland vor.

- § 6b UStG oder Verbringen liegen vor.
- Keine Kollision zw. BFH und § 6b UStG!

# Kollision mit BFH Rechtsprechung ?

Aber:

- Kollision möglich in den Fällen, in den zivilrechtliches Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag) und sachenrechtliche Übereignung zeitlich auseinanderfallen.
- Kaufvertrag vor Transportbeginn
- Übereignung nach Transportende (Entnahme)

BFH  
stfr. Versendung  
Abgangsland



§ 6b UStG im  
Empfängerland  
anwenden

Vereinbarung:  
Zeitpunkt der Lieferung mit  
Entnahme



# BFH Rechtsprechung weiterhin anwendbar

- Die Urteile des BFH sind zwar zu Sachverhalten ergangen, die eine Konsignationslagerstruktur zum Streitgegenstand hatten.
- In materiell-rechtlicher Hinsicht beschäftigt sich der BFH jedoch allgemein mit dem Tatbestand und der Auslegung einer „Versendungslieferung“.
- Die Konsignationslagerregelung stellt hingegen systematisch „nur“ eine Ausnahmevorschrift zu einem Verbringenstatbestand dar.

# BFH Rechtsprechung weiterhin anwendbar

- Dabei ist § 6b UStG tatbestandlich eingeschränkt für EU-Konsignationslagerlieferungen anzuwenden, d. h. keine Anwendung bei Lieferungen aus dem Drittland (oder in das Drittland).

Aber: Die Rechtsprechung des BFH gilt unabhängig vom Abgangsland für alle Versandungslieferungen.

- Ergebnis: Rechtsprechung des BFH wird durch die Neuregelung des § 6b UStG nicht obsolet bzw. nicht außer Kraft gesetzt.

# Problemlagen Reihengeschäfte – neue Rechtslage

Die Neuregelung birgt erhebliche umsatzsteuerliche Risiken.

- Grund hierfür ist die Tatsache, dass vom liefernden Unternehmer verlangt wird, dass er Kenntnis darüber hat, was mit den eingelagerten Waren nach der Entnahme durch seinen Abnehmer geschieht.
- Da dies in der Praxis nur äußerst selten der Fall sein dürfte, müssen entweder vertragliche Regelungen geschlossen werden, die das umsatzsteuerliche Risiko dabei auf den Abnehmer übertragen,
  - oder aber es ist nahezu zwingend zu empfehlen, die „Vereinfachungsregel“ von vorneherein nicht in Anspruch zu nehmen
  - Mangels eines ausdrücklichen Wahlrechts in § 6b UStG kann dies dadurch erreicht werden, dass die Tatbestandsmerkmale des § 6b UStG bewusst nicht erfüllt werden (z. B. indem den Aufzeichnungsverpflichtungen nicht (vollumfänglich) nachgekommen wird.

# Problemlagen: Ein Lager – Mehrere Abnehmer

- Viele Konzernunternehmen zentralisieren logistische Prozesse mit Zulieferern z. B. durch die Einrichtung von Zentrallagern, in denen Ware „konsolidiert“ gelagert wird.
- Das Gesetz fordert für die Anwendung der Konsignationslagerregelung lediglich, dass die Ware für die spätere Lieferung an einen bekannten Erwerber innergemeinschaftlich transportiert wird.
- Da das Gesetz keine Vorgaben über das Lager an sich bzw. die Zugriffsmöglichkeiten auf das Lager macht, muss es grundsätzlich möglich sein, dass die Konsignationslagerlieferung auch bei Lagern Anwendung findet, die mehrere Erwerber nutzen (unter der Bedingung, dass die Waren so hinreichend identifiziert sind, dass sie mit Warenbeginn eindeutig einem beabsichtigten und bekannten Erwerber zuzuordnen sind).

# Änderungen zum 01.01.2020

## II. FAZIT UND AUSBLICK



# Fazit und Ausblick

- Die neue Konsignationslagerregelung ermöglicht EU-weit gültige Zulieferergestaltungen ohne jeweilige USt-Registrierungen.
- Rechtsunsicherheiten durch unterschiedliche Ausgestaltungen in Mitgliedsstaaten wurden erheblich vermindert.
- Es bestehen noch zahlreiche Auslegungsfragen und Anwendungsprobleme in bestimmten Konstellationen.
  - Diesbezüglich ist auf ein klärendes BMF-Schreiben zu hoffen (durch derzeitige anderweitige Projekte zeitlich fraglich)
  - EUGH wird in Auslegungsfragen erst in einigen Jahren Impulse bringen.



# Handlungsempfehlungen

## Bestehende Konsignationslager von ausländischen Zulieferern in Deutschland

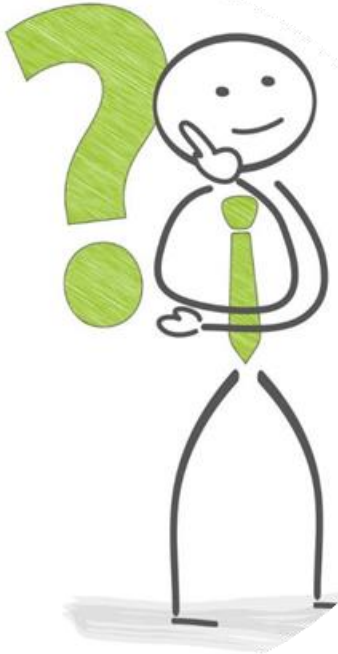
- Prüfung bestehender Konsignationslagervereinbarungen mit Zulieferern auf Anwendung der neuen Regelungen
- Frühzeitige Abstimmung der Handhabung mit den Lieferanten
- Anpassung der Aufzeichnungen an die Pflichten für Erwerber

## Bestehende eigene Konsignationslager bei Erwerbern im EU-Ausland

- Prüfung bestehender Konsignationslagervereinbarungen
- Prüfung der Registrierungspflichten im europäischen Ausland
- Risikoprüfung bevor mögliche Deregistrierung angestoßen wird!
- Anpassung der Aufzeichnungen an die Pflichten für Lieferanten (gemäß Regelungen im EU-Ausland)

**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

**Noch Fragen? Wir stehen Ihnen gerne  
zur Verfügung!**



# Prof. Dr. Eginhard Werner



Kontaktdaten:

werner@stueckmann.de  
+49 (0) 521 2993 - 172

- Jahrgang 1962
- Steuerberater, seit 2000 als
- Of Counsel bei HLB Stückmann
  
- **Tätigkeitsschwerpunkte:**
  - Umsatzsteuer im Spezialistentum
  - Nationale und internationale Beratung von Familiengesellschaften
  - Optimierung von Unternehmensstrukturen mit Einzelfalllösungen und Tax Compliance

# Dipl.-Finanzw. (FH) Frank Johannesmeier, LL.M.



- Jahrgang 1991
- Steuerberater
- Seit 2017 bei HLB Stückmann
  
- **Tätigkeitsschwerpunkte:**
  - Umsatzsteuerberatung
  - Steuerliche Beratung mittelständischer Unternehmen und deren Gesellschaftern
  - Umstrukturierung und Gestaltungsberatung

Kontaktdaten:

johannesmeier@stueckmann.de  
+49 (0) 521 2993 - 394

Dr. Stückmann und Partner mbB  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

Bielefeld – Hamburg – München

Elsa-Brändström-Straße 7  
33602 Bielefeld

Telefon: +49 521 299300  
Telefax: +49 521 299305

[info@stueckmann.de](mailto:info@stueckmann.de)  
[www.stueckmann.de](http://www.stueckmann.de)

© 2020 – HLB Stückmann.  
HLB Stückmann is an independent member of HLB,  
the global audit, tax and advisory network.

