



EUROPÄISCHE KOMMISSION
GENERALDIREKTION
STEUERN UND ZOLLUNION
Indirekte Steuern und Steuerverwaltung
Mehrwertsteuer

Erschienen im Dezember 2019

Erläuterungen
zu den
Änderungen der EU-
Mehrwertsteuervorschriften in Bezug auf
Konsignationslagerregelungen,
Reihengeschäfte und die Steuerbefreiung für
innergemeinschaftliche Lieferungen von
Gegenständen („Quick Fixes 2020“)

Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates

Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 des Rates

Verordnung (EU) 2018/1909 des Rates

Haftungsausschluss: Diese Erläuterungen sind nicht rechtsverbindlich und dienen ausschließlich als praktischer und informeller Leitfaden, der erläutert, wie die Rechtsvorschriften der EU nach Ansicht der Generaldirektion Steuern und Zollunion der Kommission anzuwenden sind.

Ziel dieser Erläuterungen ist es, bestimmte Teile der EU-Mehrwertsteuervorschriften besser verständlich zu machen. Die Erläuterungen wurden von den Dienststellen der Kommission erstellt und sind, wie im Haftungsausschluss auf der ersten Seite angegeben, nicht rechtsverbindlich.

Diese Erläuterungen sind nicht erschöpfend. Sie enthalten zwar zahlreiche ausführliche Informationen zu einer Reihe von Fragen, einige Aspekte werden in diesem Dokument jedoch möglicherweise nicht behandelt.

An einem bestimmten Thema interessierten Nutzern der Erläuterungen wird empfohlen, das gesamte Kapitel zu lesen, in dem das Thema behandelt wird.

- **Hintergrund der Erläuterungen**

Ziel dieser Erläuterungen ist es, **auf EU-Ebene verabschiedete Rechtsvorschriften besser verständlich zu machen**, in diesem besonderen Fall: i die Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und ii die Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 des Rates zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011.

- **Was steht in den Erläuterungen?**

Die „Erläuterungen“ sind als **Orientierungshilfe** zur Verdeutlichung der praktischen Anwendung der neuen Vorschriften in Bezug auf Konsignationslagerregelungen, Reihengeschäfte, die Befreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen und den Beförderungsnachweis zum Zweck dieser Befreiung („Quick Fixes 2020“) gedacht. Sie sollen zu einem besseren Verständnis der Bestimmungen der Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates und der Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 des Rates beitragen.

- **Besonderheiten der Erläuterungen**

An den Erläuterungen haben viele Gruppen mitgewirkt. Die Erläuterungen werden von der Generaldirektion Steuern und Zollunion (GD TAXUD) herausgegeben, beruhen aber auf Erörterungen mit den Mitgliedstaaten und Unternehmen in der Gruppe zur Zukunft der Mehrwertsteuer und der MwSt-Expertengruppe. Die Beiträge der Gruppe zur Zukunft der Mehrwertsteuer und der MwSt-Expertengruppe wurden bei der Erstellung der Erläuterungen in großen Teilen berücksichtigt, trotzdem ist daran zu erinnern, dass die Dienststellen der Kommission letztendlich nicht an die von Mitgliedstaaten oder Unternehmen geäußerten Ansichten gebunden waren.

Diese Erläuterungen sind nicht rechtsverbindlich. Die Erläuterungen geben keine förmliche Stellungnahme der Europäischen Kommission wieder und die Europäische Kommission ist an keine der darin vertretenen Auffassungen gebunden.

Die Erläuterungen ersetzen nicht die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses, die ihre eigene Funktion erfüllen. Darüber hinaus sind sie unterschiedlicher Beschaffenheit; während die Erläuterungen die Ansichten der GD TAXUD widerspiegeln, werden die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses von diesem aus Vertretern der Mitgliedstaaten und der Kommission bestehenden, beratenden Ausschuss vereinbart. Mehrere Leitlinien zu den „Quick Fixes 2020“, auf die sich der Mehrwertsteuerausschuss zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieser Erläuterungen bereits geeinigt hatte, wurden hier in die Erläuterungen aufgenommen, um alle zum Thema verfügbaren Informationen zur Verfügung zu stellen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich die Titel der einzelnen Leitlinien auf die Titel der entsprechenden Abschnitte der den Leitlinien zugrunde liegenden Arbeitsunterlage des Mehrwertsteuerausschusses beziehen, die nicht in diesen Erläuterungen enthalten ist.

Die nationalen Steuerverwaltungen können darüber hinaus ihre eigenen Leitlinien zur Anwendung der neuen Mehrwertsteuervorschriften zu den „Quick Fixes 2020“ herausgeben.

Die Erläuterungen sind nicht erschöpfend. Es werden nur diejenigen Aspekte aufgegriffen, bei denen erläuternde Hinweise als hilfreich betrachtet wurden.

Die Erläuterungen werden fortlaufend überarbeitet. Sie sind kein fertiges Produkt, sondern spiegeln den Wissens- und Erfahrungsstand zu einem bestimmten Zeitpunkt wider.

Die ursprüngliche Fassung der Erläuterungen wurde in englischer Sprache erstellt. Da es sich bei den in den Grafiken verwendeten Begriffen um die ursprünglichen Begriffe handelt, fügen wir hier eine Übersetzung an:

A, B, C: [Falls für die Übersetzung nicht das lateinische Alphabet verwendet wird, Übertragung der Buchstaben in ein anderes Alphabet]

MS (Member State): MS (Mitgliedstaat)

Taxable person(s): [Steuerpflichtige(r)]

Transport of goods: [Beförderung der Gegenstände]

Stock: [Lager(bestand)]

Supply: [Lieferung]

Status or location not relevant: [Status oder Standort nicht maßgeblich]

Substitution: [Ersetzung]

Not supplied within 12m (months) after arrival: [Nicht innerhalb von 12 Monaten nach Ankunft geliefert:]

3rd country: [Drittland]

Loss or destruction: [Verlust oder Zerstörung]

Physical flow: [Physischer Güterstrom]

Contractual flow: [Vertraglicher Güterstrom]

Warehouse: [Lager]

INHALTSVERZEICHNIS

1.	WICHTIGE ELEMENTE DER AB 2020 GELTENDEN ÄNDERUNGEN DER EU-MEHRWERTSTEUERVORSCHRIFTEN	10
1.1.	Allgemeiner Hintergrund.....	10
1.2.	Einschlägige Rechtsakte	10
2.	KONSIGNATIONSLAGERREGELUNGEN	12
2.1.	Einschlägige Bestimmungen	12
2.2.	Was bewirken die Bestimmungen?	12
2.3.	Unterschiedliche Szenarios - Beispiele	14
2.3.1.	Unter die Vereinfachung fallender allgemeiner Fall	14
2.3.2.	Ersetzung des Erwerbers	15
2.3.3.	Lieferung an eine andere Person	18
2.3.4.	Rückversand der Gegenstände	20
2.3.5.	Überschreiten des Zeitraums von 12 Monaten	21
2.3.6.	In einen anderen Mitgliedstaat versandte Gegenstände	23
2.3.7.	Gegenstände werden ausgeführt.....	25
2.3.8.	Zerstörung oder Verlust der Gegenstände	27
2.4.	Vereinfachung für die Konsignationslager und nationale Mehrwertsteuervorschriften	28
2.5.	Einzelfragen, die sich aus diesen Bestimmungen ergeben	29
2.5.1.	Vom Mehrwertsteuerausschuss gebilligte Leitlinien	29
2.5.2.	Handelt es sich bei der Vereinfachung für Konsignationslager um ein obligatorisches System? Kann sich ein Unternehmen gegen seine Anwendung entscheiden?	30
2.5.3.	In welchem Verhältnis stehen die Artikel 17 und 17a RL zueinander?.....	31
2.5.4.	Muss bzw. darf sich das die Verbringung der Gegenstände ausführende Unternehmen dann, wenn die Vereinfachung für Konsignationslager nicht anwendbar ist, immer im Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände hinsichtlich der dort vorgenommenen innergemeinschaftlichen Erwerbe für Mehrwertsteuerzwecke registrieren lassen? Wie verhält es sich, wenn diese innergemeinschaftlichen Erwerbe von der Steuer befreit sind?	31
2.5.5.	Wann ist das Unternehmen, das Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen versendet, im Rahmen der Vereinfachung für Konsignationslagerregelungen verpflichtet, sich im Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände für Mehrwertsteuerzwecke registrieren z lassen?	33
2.5.6.	Unterschied zwischen „Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Vereinfachung für Konsignationslager“ und „zusätzliche, mit der Vereinfachung für Konsignationslager verbundene Verpflichtungen“	33

2.5.7.	Kann die Vereinfachung angewendet werden, wenn der Lieferer in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt werden, für Mehrwertsteuerzwecke registriert (aber nicht ansässig) ist?.....	34
2.5.8.	Kann die Vereinfachung angewendet werden, wenn der vorgesehene Erwerber in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt werden, für Mehrwertsteuerzwecke registriert (aber nicht ansässig) ist?	34
2.5.9.	Kann die Vereinfachung zur Anwendung kommen, wenn die Beförderung vom vorgesehenen Erwerber auf Rechnung des Lieferers durchgeführt wird?.....	34
2.5.10.	Was ist als „Lieferung“ an den vorgesehenen Erwerber zu betrachten?.....	35
2.5.11.	Kann die Vereinfachung in Bezug auf mehrere vorgesehene Erwerber gelten?.....	35
2.5.12.	Sollte im Fall einer Ersetzung zum Zeitpunkt der Kündigung des ersten Vertrags bereits ein neuer Vertrag geschlossen worden sein?.....	36
2.5.13.	Ist eine teilweise Ersetzung möglich?	36
2.5.14.	Was ist unter „anderen maßgeblichen Voraussetzungen“ für die Ersetzung zu verstehen? Welcher Zeitpunkt ist zu berücksichtigen?.....	37
2.5.15.	Wie ist mit Mehrfachersetzungen umzugehen?	37
2.5.16.	Wie wird der Zeitraum von 12 Monaten bestimmt?	37
2.5.17.	Wie wird der 12-Monatszeitraum bei Gegenständen in loser Schüttung bestimmt?	38
2.5.18.	In welchem Format können oder sollen Register geführt werden? 39	
2.5.19.	Können Mitgliedstaaten dem Lagerinhaber, wenn er Dritter ist, bezüglich des Registers zusätzliche Verpflichtungen auferlegen?	39
2.5.20.	Wie meldet man in der zusammenfassenden Meldung ein Konsignationslager und eine oder mehrere Ersetzung(en) an, die im gleichen Anmeldezeitraum für die zusammenfassende Meldung stattfindet bzw. stattfinden? (Gleiches gilt für Konsignationslager und einen Rückversand der Gegenstände, der im gleichen Anmeldezeitraum für die zusammenfassende Meldung stattfindet)	40
2.5.21.	Allgemeines praktisches Beispiel für die zusammenfassende Meldung 41	
2.5.22.	Was bedeutet „Änderung der gemeldeten Angaben“ in Artikel 262 Absatz 2 RL?.....	44
2.5.23.	Was ist unter „Identität“ des vorgesehenen Erwerbers in Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d RL zu verstehen?	46
2.5.24.	Sind für Beförderungen, die vor dem Inkrafttreten der Vereinfachung für Konsignationslager beginnen und danach enden, Übergangsmaßnahmen vorgesehen worden?.....	47

2.5.25.	Kann ein Lieferer, der keinen Sitz in der EU hat, die Vereinfachung für Konsignationslager nutzen? Gilt die Befreiung vom Zollverfahren 42 für die Einfuhr von Gegenständen, die anschließend Konsignationslagerregelungen unterliegen?	47
2.5.26.	Identität des vorgesehenen Erwerbers – auf welche Weise muss dem Lieferer die Identität bekannt sein? Genügt ein Kaufvertrag?	48
2.5.27.	Was ist in Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe a mit „Vereinbarung“ gemeint? Ist dies immer ein Kaufvertrag?	48
2.5.28.	Sind die Voraussetzungen für die Konsignationslagerregelung erfüllt, wenn die Gegenstände, die dem vorgesehenen Erwerber geliefert werden sollen, erst von einem Dritten im Lager sortiert werden müssen?	48
2.5.29.	Was ist für die Zwecke der Vereinfachung für Konsignationslagerregelungen als Lager anzusehen und was nicht? 48	
2.5.30.	Ist es möglich, dass das/die Register von einem Dritten (beispielsweise einem Lagerleiter) auf Rechnung des Lieferers bzw. des vorgesehenen Erwerbers geführt werden?.....	49
2.5.31.	Was ist bei einer Beförderung, die in Monat 1 beginnt und in Monat 2 endet, für die Zwecke der zusammenfassende Meldung der maßgebliche Zeitraum?.....	49
3.	REIHENGESCHÄFTE	50
3.1.	Einschlägige Bestimmung	50
3.2.	Hintergrund.....	50
3.3.	Was bewirkt die Bestimmung?.....	50
3.4.	Unterschiedliche Szenarios - Beispiele	51
3.4.1.	Beispiel 1 – ein einfacher Fall eines Reihengeschäfts.....	51
3.4.2.	Beispiel 2 – ein komplexerer Sachverhalt mit mehreren Beförderungen	52
3.5.	Zuweisung der Beförderung zu einer Lieferung in der Reihe – Erläuterungen zu den Beispielen 1 und 2	52
3.5.1.	Zuordnung der Beförderung in Beispiel 1	53
3.5.2.	Zuordnung der Beförderung in Beispiel 2.....	54
3.6.	Einzelfragen, die sich aus dieser Bestimmung ergeben	56
3.6.1.	Vom Mehrwertsteuerausschuss gebilligte Leitlinien	56
3.6.2.	Welchen Geltungsbereich hat die Bestimmung?.....	57
3.6.3.	Wer kann ein Zwischenhändler sein?.....	57
3.6.4.	Wer kann nicht Zwischenhändler sein?.....	57
3.6.5.	Was bedeutet „die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert“?	58
3.6.6.	Ein Lieferer in der Reihe, der nicht der Zwischenhändler ist, führt die Beförderung der Gegenstände auf Rechnung des Zwischenhändlers durch	59

3.6.7.	Mehrere Personen sind an der Beförderung der Gegenstände beteiligt.....	59
3.6.8.	Fraktionierte Beförderung und Unterbrechungen in der Reihe.....	61
3.6.9.	Nachweis der Organisation der Beförderung	65
3.6.10.	Die Mitteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer durch den Zwischenhändler muss an dessen Lieferer erfolgen.....	67
3.6.11.	Auf welche Weise muss der Zwischenhändler seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilen?.....	67
3.6.12.	Arten des Nachweises für die Mitteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer	68
3.6.13.	Was geschieht, wenn der Zwischenhändler und sein Lieferer die Mitteilung nicht nachweisen können?	68
3.6.14.	Wann muss der Zwischenhändler diese Mitteilung vornehmen?.....	69
3.6.15.	Was geschieht, wenn der Zwischenhändler mehrere Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern besitzt?.....	69
3.6.16.	Was geschieht, wenn der Zwischenhändler seinem Lieferer keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt?.....	70
3.6.17.	Vereinfachung von Dreiecksgeschäften	71
	3.6.17.1. Mehr als drei Wirtschaftsbeteiligte in der Reihe.....	72
	3.6.17.2. Spätere Lieferung der Gegenstände im Anschluss an das Dreiecksgeschäft	73
3.6.18.	Die letzte Person in der Reihe ist Endkunde	75
4.	DIE STEUERBEFREIUNG INNERGEMEINSCHAFTLICHER LIEFERUNGEN VON GEGENSTÄNDEN.....	77
4.1.	Einschlägige Bestimmung	77
4.2.	Was bewirkt die Bestimmung?.....	77
4.3.	Einzelfragen, die sich aus Artikel 138 Absätze 1 und 1a RL ergeben	78
4.3.1.	Vom Mehrwertsteuerausschuss gebilligte Leitlinien	78
4.3.2.	Was geschieht, wenn der Erwerber dem Lieferer gegenüber seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht angibt, die von einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat ausgestellt wurde, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden?.....	80
4.3.3.	Was geschieht, wenn der Erwerber bei den Steuerbehörden einen Antrag auf Erteilung einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eingereicht hat, aber zu dem Zeitpunkt, an dem der Lieferer die Rechnung ausstellen muss, diese Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer noch nicht erhalten hat?.....	80
4.3.4.	Bestimmte Mitgliedstaaten unterscheiden zwischen einer nur für bestimmte Inlandsumsätze gültigen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer und einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die gemäß Artikel 215 RL ein Präfix zur Kennzeichnung des Mitgliedstaats, der sie erteilt hat, enthält. Können für die Befreiung nach Artikel 138 RL beide Nummern verwendet werden?.....	81
4.3.5.	Welche Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ist für die Anwendung der Befreiung nach Artikel 138 RL zu verwenden,	

	wenn der Erwerber gemäß Artikel 11 RL Teil einer Mehrwertsteuergruppe ist?	81
4.3.6.	Was ist mit „es sei denn, der Lieferer kann sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen“ in Artikel 138 Absatz 1a RL gemeint?	81
5.	BEFÖRDERUNGSNACHWEIS	83
5.1.	Einschlägige Bestimmung	83
5.2.	Was bewirkt die Bestimmung?.....	83
5.3.	Einzelfragen, die sich aus dieser Bestimmung ergeben	84
5.3.1.	Vom Mehrwertsteuerausschuss gebilligte Leitlinien	84
5.3.2.	Was geschieht nach dem Inkrafttreten von Artikel 45a DVO mit den bestehenden nationalen Vorschriften der Mitgliedstaaten bezüglich des Beförderungsnachweises? Werden diese nationalen Vorschriften weiterhin angewendet?	85
5.3.3.	Was geschieht, wenn die Voraussetzungen für die Vermutung der Beförderung nach Artikel 45a SDVO nicht erfüllt sind? Bedeutet das, dass die Befreiung nach Artikel 138 IR in diesem Fall nicht gilt?	85
5.3.4.	Was geschieht, wenn eine Steuerbehörde nachweisen kann, dass eine der in Artikel 45a Absatz 3 DVO aufgeführten Unterlagen, die als Nachweis eingereicht wird, entweder unrichtige Angaben enthält oder sogar gefälscht ist? Kann sich der Verkäufer weiterhin auf die Vermutung der Versendung oder Beförderung berufen?.....	85
5.3.5.	Was geschieht, wenn der Lieferer oder der Erwerber die Beförderung mittels seiner eigenen Beförderungsmittel bewirkt?	85
5.3.6.	Was ist im Sinne von Artikel 45a Absatz 1 Buchstabe a Ziffer i DVO als „schriftliche Erklärung“ anzusehen? In welchem Format (Papier und/oder elektronisch) wird sie von den Steuerbehörden akzeptiert, z. B. E-Mail oder unterzeichnetes Original?	86
5.3.7.	In welchem Format (Papier und/oder elektronisch) werden die in Artikel 45a Absatz 3 DVO genannten, als Nachweis der Versendung oder Beförderung eingesetzten Dokumente von den Steuerbehörden akzeptiert?.....	86
5.3.8.	Was geschieht, wenn der Erwerber dem Verkäufer die schriftliche Erklärung gemäß Artikel 45a Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i DVO nicht spätestens am zehnten Tag des auf die Lieferung folgenden Monats vorlegt?	86
6.	EINSCHLÄGIGE RECHTSVORSCHRIFTEN	87
6.1.	Mehrwertsteuerrichtlinie (vorstehend als „RL“ bezeichnet).....	87
6.2.	Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (vorstehend als „DVO“ bezeichnet).....	90

1. WICHTIGE ELEMENTE DER AB 2020 GELTENDEN ÄNDERUNGEN DER EU-MEHRWERTSTEUERVORSCHRIFTEN

1.1. Allgemeiner Hintergrund

In seinen Schlussfolgerungen vom 8. November 2016¹ ersuchte der Rat die Kommission um die Vorlage von Vorschlägen zu Verbesserungen des derzeitigen Mehrwertsteuersystems. In diesem Zusammenhang wurden vier Bereiche genannt.

Erstens sollte die **Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer** des Erwerbers, die von einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände zugeteilt wurde, eine zusätzliche materielle Voraussetzung für die Anwendung einer Steuerbefreiung bei einer Lieferung von Gegenständen innerhalb der EU darstellen.

Zweitens wurde die Kommission ersucht, einheitliche Kriterien und angemessene gesetzgeberische Verbesserungen vorzuschlagen, die bei der Bestimmung der mehrwertsteuerlichen Behandlung von **Reihengeschäften** einschließlich Dreiecksgeschäften zu mehr Rechtssicherheit und zu einer harmonisierten Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften führen.

Drittens wurde die Kommission ersucht zu prüfen, wie die Mehrwertsteuervorschriften geändert werden können, damit eine Vereinfachung in Bezug auf **Konsignationslagerregelungen** auf einheitlichere Weise in der EU angewendet werden kann, und entsprechende Vorschläge vorzulegen.

Viertens wurde die Kommission ersucht, mit der Sondierung von Möglichkeiten fortzufahren, die für die Schaffung eines gemeinsamen Rahmens empfohlener Kriterien für die Belege, die für die Beantragung einer **Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen** erforderlich sind, bestehen.

Am 4. Oktober 2017 schlug die Kommission bezüglich der vier genannten Bereiche Änderungen an der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung vor. Der Rat nahm die einschlägigen Änderungen am 4. Dezember 2018 an².

1.2. Einschlägige Rechtsakte

Die Rechtsakte, mit denen die in diesen Erläuterungen angesprochenen Änderungen der EU-Mehrwertsteuervorschriften eingeführt wurden, sind unter anderem:

- a) [Richtlinie \(EU\) 2018/1910 des Rates](#) vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten;

¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/de/pdf>

² Die Änderungen treten am 1. Januar 2020 in Kraft.

- b) [Durchführungsverordnung \(EU\) 2018/1912 des Rates](#) vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 hinsichtlich bestimmter Befreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen;
- c) [Verordnung \(EU\) 2018/1909 des Rates](#) vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 hinsichtlich des Informationsaustauschs zur Überwachung der ordnungsgemäßen Anwendung von Konsignationslagerregelungen.

Alle einschlägigen Rechtsvorschriften werden am Ende der Erläuterungen in der ab dem **1. Januar 2020** geltenden Fassung zitiert.

Bezugnahmen auf einen Artikel der Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG in der geänderten Fassung) werden mit „**RL**“ gekennzeichnet. Wird die Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 in der geänderten Fassung) genannt, wird die Bezugnahme auf Artikel durch „**DVO**“ ergänzt. In allen anderen Fällen wird angegeben, auf welchen Rechtsakt Bezug genommen wird.

2. KONSIGNATIONSLAGERREGELUNGEN

2.1. Einschlägige Bestimmungen

Folgende Artikel der Mehrwertsteuerrichtlinie beziehen sich auf die Vereinfachung der Konsignationslagerregelungen:

- **Artikel 17 a:** (wesentliche Rechtsvorschrift) enthält die Vereinfachungsvorschriften;
- **Artikel 243 Absatz 3:** legt die Pflicht zur Führung bestimmter Register für Konsignationslagerzwecke fest;
- **Artikel 262 Absatz 2:** legt die Pflicht fest, in der zusammenfassenden Meldung die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des vorgesehenen Erwerbers, für den Gegenstände im Rahmen von Konsignationslagerregelungen befördert wurden, sowie jede Änderung der gemeldeten Angaben zu nennen.

Artikel 54a DVO enthält genauere Regelungen zu den Registern, die für die Zwecke von Konsignationslagerregelungen geführt werden.

2.2. Was bewirken die Bestimmungen?

Die Formulierung „Konsignationslagerregelung“ bezieht sich auf einen Fall, in dem ein Steuerpflichtiger Gegenstände für einen vorgesehenen Erwerber in einen Lagerbestand in einem anderen Mitgliedstaat versendet oder befördert, wobei die Identität und Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers zum Zeitpunkt der Beförderung oder des Versands bekannt sind und dieser das Recht hat, Gegenstände aus diesem Bestand nach eigenem Ermessen zu entnehmen, zu welchem Zeitpunkt das Eigentum auf ihn übergeht.

Nach den geltenden Mehrwertsteuervorschriften der EU wird davon ausgegangen, dass ein Unternehmen (ein Steuerpflichtiger), das (der) seine Gegenstände von einem Mitgliedstaat in ein Lager in einem anderen Mitgliedstaat verbringt, im Abgangsmitgliedstaat eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung der Gegenstände bewirkt hat. Gleichzeitig muss das Unternehmen die Mehrwertsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen im Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände ausweisen. In der Praxis bedeutet dies, dass ein Unternehmen, das Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat verbringt, auch die mehrwertsteuerlichen Pflichten im Ankunftsmitgliedstaat erfüllen muss (Mehrwertsteuerregistrierung, Abgabe einer Mehrwertsteuererklärung und Ausweis der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldeten Mehrwertsteuer in dieser Erklärung).

Werden die Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen Lagerbestand in einem anderen Mitgliedstaat verbracht und sollen diese später an einen Erwerber geliefert werden, muss das Unternehmen, das diese Gegenstände verbringt und später liefert, nicht nur einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen anmelden, sondern normalerweise auch die Mehrwertsteuer auf die (inländische) Lieferung in dem Mitgliedstaat, in dem sich der Lagerbestand befindet, ausweisen (sofern nicht die normalerweise auf Artikel 194 RL basierende Umkehrung der Steuerschuldnerschaft gilt).

Durch die vom Rat eingeführte Vereinfachung für Konsignationslagerregelungen entfällt für Unternehmen, die Gegenstände zwischen zwei Mitgliedstaaten befördern, um sie später einem bereits bekannten Erwerber zu liefern, der Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Pflicht zur Erfüllung der Mehrwertsteuervorschriften in dem Mitgliedstaat, in dem sich der Standort des Lagers befindet.

Der Fall, dass ein Unternehmen Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen verbringt, ohne den Erwerber in letzterem Mitgliedstaat zu kennen, fällt **nicht** unter die Vereinfachung.

Die angenommene Lösung sieht Folgendes vor:

- zum Zeitpunkt der Versendung oder Beförderung der Gegenstände in den in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Lagerbestand findet weder eine innergemeinschaftliche Lieferung noch ein innergemeinschaftlicher Erwerb statt;
- eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat und ein besteufter innergemeinschaftlicher Erwerb in dem Mitgliedstaat, in dem sich der Lagerbestand befindet, findet erst später, wenn der Erwerber das Eigentum an den Gegenständen übernimmt, statt.

Um diese Vereinfachung auf Konsignationslagerregelungen anwenden zu können, müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein:

- sowohl der Lieferer³ als auch der vorgesehene Erwerber sind Steuerpflichtige;
- der Lieferer hat in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden, weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung;
- der Lieferer trägt die Versendung bzw. Beförderung der Gegenstände in einem Register ein;
- die Gegenstände werden von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert, um dort zu einem späteren Zeitpunkt nach ihrer Ankunft einem vorgesehenen Erwerber geliefert zu werden;
- die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des vorgesehenen Erwerbers (nur diese, nicht den Wert der Gegenstände) nennt der Lieferer in seiner zusammenfassenden Meldung, die er für den Zeitraum, in dem die Beförderung der Gegenstände stattfindet, abgibt;
- der vorgesehene Erwerber ist für Mehrwertsteuerzwecke in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände verbracht werden, erfasst;
- die Identität und die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des vorgesehenen Erwerbers sind dem Lieferer zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung bekannt;
- die Gegenstände werden von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert, so dass Einfuhren, Ausfuhren und Lieferungen innerhalb eines einzigen Mitgliedstaats von der Vereinfachung ausgenommen sind.

Zu beachten ist, dass es auch Verpflichtungen gibt, deren Nichterfüllung nicht bedeutet, dass die Vereinfachung nicht (oder nicht mehr) angewandt werden könnte (auch wenn auf nationaler Ebene Sanktionen verhängt werden können). Dies trifft beispielsweise auf die Pflicht des vorgesehenen Erwerbers zu, in dem von ihm zu führenden Register die

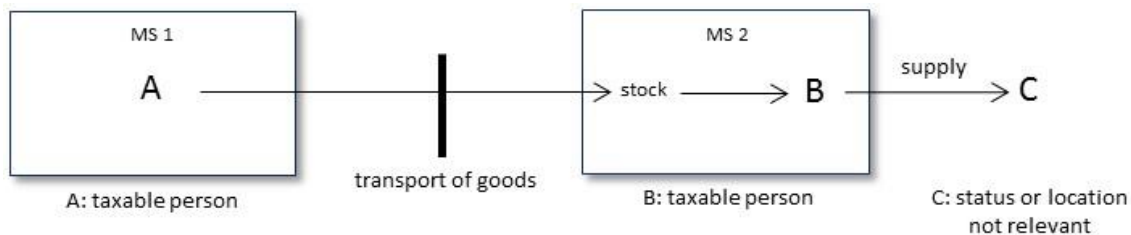
³ Der Begriff „Lieferer“ bezieht sich hier gemäß Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe a RL auf den Steuerpflichtigen, der die Gegenstände entweder selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert. An anderer Stelle in diesen Erläuterungen, nämlich den Abschnitten über Konsignationslagerregelungen, wird derselbe Begriff in derselben Bedeutung verwendet.

Beschreibung und Menge der für ihn bestimmten Gegenstände anzugeben (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 2 RL und Artikel 54a Absatz 2 Buchstabe b DVO).

2.3. Unterschiedliche Szenarios - Beispiele

In allen Beispielen, die nachfolgend aufgeführt werden, heißt es, dass das Unternehmen A, das Gegenstände von Mitgliedstaat 1 in Mitgliedstaat 2 verbringt, seinen Sitz in Mitgliedstaat 1 hat. Hier ist darauf hinzuweisen, dass dies zwar der Normalfall sein wird, für sich gesehen aber keine Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Vereinfachung der Konsignationslagerregelung darstellt. Eine Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Vereinfachung ist hingegen, dass A in Mitgliedstaat 2 weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung hat.

2.3.1. Unter die Vereinfachung fallender allgemeiner Fall



Sachverhalt:

- Unternehmen A mit Sitz in Mitgliedstaat 1 (und nicht in Mitgliedstaat 2) befördert im Januar im Rahmen einer Konsignationslagerregelung Gegenstände in Mitgliedstaat 2. Diese Gegenstände sind für Unternehmen B bestimmt, das in Mitgliedstaat 2 erfasst ist (Unternehmenssitz oder anderweitig).
- Im September desselben Jahres übernimmt B das Eigentum an den Gegenständen oder einem Teil derselben.
- B könnte die Gegenstände in seinem Produktionsprozess verwenden oder sie an C weiterverkaufen (in der Grafik dargestellter Sachverhalt). Der Status von C (Steuerpflichtiger oder Privatperson) und der Ort der Niederlassung/Wohnsitz sind für sich gesehen für die Anwendung der Vorschriften über Konsignationslagerregelungen nicht relevant.

Mehrwertsteuerliche Behandlung des Konsignationslagers:

- Im Januar muss A in dem von ihm geführten Register (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d, Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 DVO) die Beförderung der Gegenstände eintragen.
- In seiner zusammenfassenden Meldung muss A die Mehrwertsteuernummer von B angeben, da dieser die Person ist, an die im Rahmen der Konsignationslagerregelungen Gegenstände versandt wurden (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d und Artikel 262 Absatz 2 RL).
- Im Januar muss der vorgesehene Erwerber in dem von ihm geführten Register (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 2 RL und Artikel 54a Absatz 2 DVO) das Eintreffen der Gegenstände im Lager angeben. Ist der vorgesehene Erwerber nicht der Lagerinhaber, muss nach Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO das Datum der Ankunft im Register des vorgesehenen Erwerbers nicht eingetragen werden.

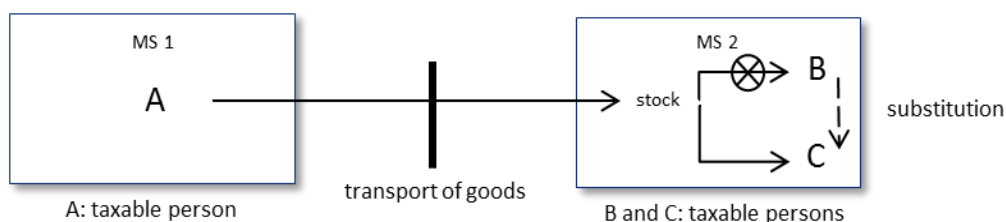
Die Steuerbehörden müssen diese Datumsangabe dann in dem vom dritten Lagerinhaber (für steuerliche oder handelsrechtliche Zwecke, siehe Abschnitt 2.5.19) geführten Register vorfinden. Im September wird angenommen, dass A eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung in Mitgliedstaat 1 und B einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Mitgliedstaat 2 bewirkt (Artikel 17a Absatz 3 RL).

- Der Mehrwertsteueranspruch tritt spätestens am 15. Oktober (Artikel 67 und 69 RL) in Kraft.
- A muss die innergemeinschaftliche Lieferung in seiner Mehrwertsteuererklärung anmelden und den Umsatz in seine zusammenfassende Meldung aufnehmen, indem er B als Erwerber der Gegenstände sowie die Steuerbemessungsgrundlage für diese innergemeinschaftliche Lieferung angibt.
- B muss die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Mehrwertsteuer mittels seiner Mehrwertsteuererklärung ausweisen.
- A muss in dem von ihm geführten Register die notwendigen Angaben machen, um es auf aktuellem Stand zu halten (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 Buchstabe f DVO).
- B muss zu dem Zeitpunkt, an dem er das Eigentum an den von ihm erworbenen Gegenständen übernimmt, diese Gegenstände in dem von ihm geführten Register angeben (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 2 RL und Artikel 54a Absatz 2 Buchstabe d DVO).

Sonstige Bemerkungen

- Für die Lieferung der aus dem Lagerbestand entnommenen Gegenstände von B an C gelten eigene Vorschriften („inländische“ Lieferung in Mitgliedstaat 2, innergemeinschaftliche Lieferung, Ausfuhr) und sie fällt nicht in den Geltungsbereich der Vereinfachungsmaßnahme für Konsignationslager.

2.3.2. Ersetzung des Erwerbers



Sachverhalt:

- Unternehmen A mit Sitz in Mitgliedstaat 1 (und nicht mit Sitz in Mitgliedstaat 2) befördert im Januar im Rahmen einer Konsignationslagerregelung Gegenstände in Mitgliedstaat 2. Diese Gegenstände sind für Unternehmen B bestimmt, das in Mitgliedstaat 2 erfasst ist (Unternehmenssitz oder anderweitig).
- Im September desselben Jahres wird der Konsignationslagervertrag zwischen A und B geändert (oder sogar beendet). Die noch nicht an B veräußerten Gegenstände verbleiben jedoch in Mitgliedstaat 2. Zur gleichen Zeit vereinbart A mit Unternehmen C, das ebenfalls in Mitgliedstaat 2 erfasst ist (Unternehmenssitz

oder anderweitig) eine Konsignationslagerregelung für diese in Mitgliedstaat 2 im Lagerbestand befindlichen Gegenstände.⁴ Die Gegenstände können an einen anderen Lagerort im Mitgliedstaat 2 befördert werden oder sie könnten physisch am selben Lagerort verbleiben und es würden sich nur die vertraglichen Vereinbarungen zwischen A – B und A – C ändern.

Mehrwertsteuerliche Behandlung des Konsignationslagerbestands:

- Im Januar muss A in dem von ihm geführten Register (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d, Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 DVO) die Beförderung der Gegenstände eintragen.
- In seiner zusammenfassenden Meldung muss A die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von B angeben, da dieser die Person ist, an die im Rahmen der Konsignationslagerregelungen Gegenstände versandt wurden (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d und Artikel 262 Absatz 2 RL).
- Im Januar muss der vorgesehene Erwerber in dem von ihm geführten Register (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 2 RL und Artikel 54a Absatz 2 DVO) die Ankunft der Gegenstände im Lager angeben. Ist der vorgesehene Erwerber nicht der Lagerinhaber, muss nach Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO das Datum der Ankunft der Gegenstände im Register des vorgesehenen Erwerbers nicht eingetragen werden. Die Steuerbehörden müssen diese Datumsangabe dann in dem vom dritten Lagerinhaber (für steuerliche oder handelsrechtliche Zwecke, siehe Abschnitt 2.5.19) geführten Register vorfinden.
- Hinsichtlich der Gegenstände, deren Eigentum B vor der Änderung oder Beendigung des Konsignationslagervertrags übernahm, gelten die in Abschnitt 2.3.1 aufgeführten Vorschriften.
- Im September, wenn der Konsignationsvertrag geändert bzw. beendet wird, liegt im Verhältnis zwischen A und B hinsichtlich des Teils der Gegenstände, deren Eigentum B vor der Änderung des Vertrags noch nicht übernommen hat, weder eine innergemeinschaftliche Lieferung noch ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor.
- Was die Substitution (Ersetzung) von B durch C betrifft, so wird davon ausgegangen, dass in Mitgliedstaat 1 keine „innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen nach Artikel 17 RL“ durch A stattfindet und dass in Mitgliedstaat 2 kein „innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen nach Artikel 21 RL“ durch A stattfindet, sofern zwei Voraussetzungen erfüllt sind (Artikel 17a Absatz 6 RL):
 - 1] Die allgemeinen Voraussetzungen der Vereinfachung für Konsignationslager gelten (Artikel 17a Absatz 6 Buchstabe a RL). Dies bedeutet unter anderem, dass C auf der Grundlage einer bestehenden Vereinbarung mit A berechtigt ist, das Eigentum an den Gegenständen zu übernehmen. Obgleich dies in der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht festgelegt ist, bedeutet die „Ersetzung“, dass B vertraglich keine Möglichkeit zur Übernahme des Eigentums an den Gegenständen mehr hat und dass zu diesem Zweck entsprechende Regelungen mit A getroffen wurden. Ferner muss C ein in Mitgliedstaat 2 erfasster Steuerpflichtiger sein und A

⁴ Dieser Vertrag könnte auch für Gegenstände gelten, die sich noch in Mitgliedstaat 1 befinden. Allerdings fallen diese Gegenstände nicht unter die Vorschriften für die „Ersetzung“, sondern die allgemeinen Regelungen des Konsignationslagerplans.

muss in seiner zusammenfassenden Meldung für den Zeitraum, in dem die Ersetzung erfolgt, die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von C angeben.⁵

2] A trägt die Ersetzung von B durch C in dem von ihm geführten Register ein (Artikel 17a Absatz 6 Buchstabe b, Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 Buchstabe e DVO).

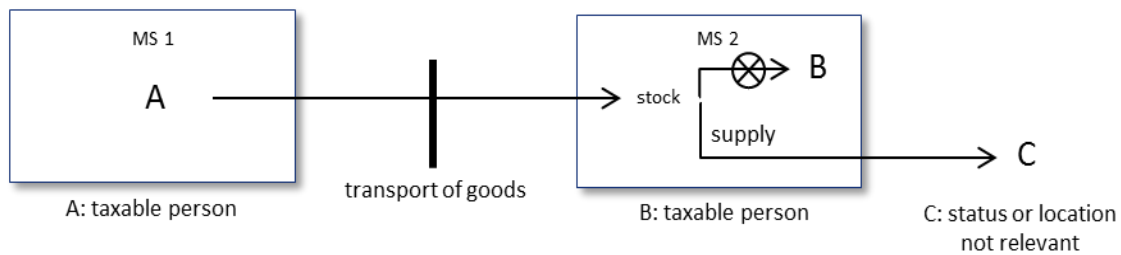
- Die Ersetzung wirkt sich nach Artikel 54a Absatz 1 Buchstabe e und Absatz 2 Buchstaben a, b und c RL auf die einschlägigen Register aus.

Sonstige Bemerkungen

- Bei dem beschriebenen Sachverhalt ist es erforderlich, dass die Ersetzung (B wird durch C ersetzt) stattfindet, bevor die Gegenstände durch C abgerufen (d. h. an C geliefert) werden.
- Weiter ist erforderlich, dass A zu dem Zeitpunkt, an dem die Konsignationslagerregelungen mit B aufhören zu bestehen, den vorgesehenen Erwerber C, der an die Stelle von B tritt, bereits bestimmt und mit ihm einen Vertrag geschlossen hat (Angaben zu dem Zeitpunkt, an dem der Vertrag mit C geschlossen werden sollte, sind Abschnitt 2.5.12 zu entnehmen).
- Der in Artikel 17a Absatz 4 RL genannte Zeitraum von 12 Monaten (siehe auch Abschnitt 2.3.5) läuft zum Zeitpunkt der Ersetzung nicht erneut an. Dieser Zeitraum beginnt zum Zeitpunkt der ursprünglichen Ankunft der Gegenstände in dem Mitgliedstaat, in den sie versandt oder befördert wurden. Dieser Zeitraum ist die einzige anzuwendende Frist; durch die Bestimmungen zur Ersetzung (Artikel 17a Absatz 6 TL) oder andere Bestimmungen wurde sie nicht verlängert. Darüber hinaus nimmt die Vorschrift, die greifen würde, wenn die Voraussetzungen für die Ersetzung nicht erfüllt werden (Artikel 17a Absatz 7 RL) ausdrücklich auf die in „Absatz 4 genannte Frist“ (d. h. Artikel 17a Absatz 4 RL) Bezug, was erneut bestätigt, dass dies der einzige maßgebliche Zeitraum ist. Bekräftigt wird dies auch durch die Tatsache, dass in dem vom Lieferer geführten Register die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer der an die Stelle des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers tretenden Person genannt werden muss, während eine Bezugnahme auf das Datum der eigentlichen Ersetzung in der maßgeblichen Bestimmung (Artikel 54a Absatz 1 Buchstabe e DVO) nicht vorgesehen ist.
- Werden die Voraussetzungen, unter denen die Ersetzung stattfinden kann, nicht erfüllt und liefert A (aus dem Beispiel) die Gegenstände aus dem Lagerbestand trotzdem an C, tritt der in Abschnitt 2.3.3 beschriebene Sachverhalt (Lieferung an eine andere Person) ein.

⁵ Es muss sowohl die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des früheren Empfängers (in diesem Beispiel B) als auch die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des neuen Empfängers (in diesem Beispiel C) genannt werden.

2.3.3. Lieferung an eine andere Person



Sachverhalt:

- Unternehmen A mit Sitz in Mitgliedstaat 1 (und nicht in Mitgliedstaat 2) befördert im Januar im Rahmen einer Konsignationslagerregelung Gegenstände in Mitgliedstaat 2. Diese Gegenstände sind für Unternehmen B bestimmt, das in Mitgliedstaat 2 erfasst ist (Unternehmenssitz oder anderweitig).
- Im September liefert A die Gegenstände an Unternehmen C (beispielsweise, weil C bereit ist, einen höheren Preis zu zahlen) und beendet infolgedessen den Konsignationslagervertrag mit B. In dem Beispiel könnte auch der Fall eintreten, dass A und B den Konsignationslagervertrag für andere als die an C gelieferten (Arten von) Gegenstände(n) beibehalten.
- Die Gegenstände werden direkt zu C befördert, der zu dem Zeitpunkt, als die Gegenstände ursprünglich aus Mitgliedstaat 1 verbracht wurden, nicht als vorgesehener Erwerber angegeben wurde **und** der gemäß Artikel 17a Absatz 6 RL nicht an die Stelle des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers tritt.

Mehrwertsteuerliche Behandlung des Konsignationslagerbestands:

- Im Januar muss A in dem von ihm geführten Register (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d, Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 DVO) die Beförderung der Gegenstände eintragen.
- In seiner zusammenfassenden Meldung muss A die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von B angeben, da dieser die Person ist, an die im Rahmen der Konsignationslagerregelungen Gegenstände versandt wurden (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d und Artikel 262 Absatz 2 RL).
- Im Januar muss der vorgesehene Erwerber in dem von ihm geführten Register (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 2 RL und Artikel 54a DVO) die Ankunft der Gegenstände im Lager angeben. Ist der vorgesehene Erwerber nicht der Lagerinhaber, muss nach Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO das Datum der Ankunft der Gegenstände nicht im Register des vorgesehenen Erwerbers eingetragen werden. Die Steuerbehörden müssen diese Datumsangabe dann in dem vom dritten Lagerinhaber (für steuerliche oder handelsrechtliche Zwecke, siehe Abschnitt 2.5.19) geführten Register vorfinden.
- Hinsichtlich der Gegenstände, deren Eigentum B vor der Änderung oder Beendigung des Konsignationslagervertrags übernahm, gelten die in Abschnitt 2.3.1 aufgeführten Vorschriften.
- Im September, wenn die maßgeblichen Gegenstände an C verkauft werden und demzufolge der Konsignationslagervertrag zwischen A und B geändert bzw. beendet wird, liegt im Verhältnis zwischen A und B hinsichtlich des Teils der

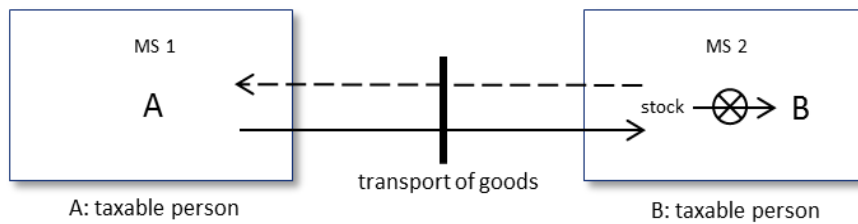
Gegenstände, deren Eigentum B nicht übernommen hat, weder eine innergemeinschaftliche Lieferung noch ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Gegebenenfalls muss B (bzw. in der Situation und den Fällen, auf die in Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO Bezug genommen wird, der Lagerinhaber, siehe Abschnitt 2.5.19) das Register, das er für die an C gelieferten Gegenstände führt, anpassen (Artikel 54a Absatz 2 Buchstaben b und e DVO).

- Ebenfalls im September werden auch die Voraussetzungen für die Konsignationslagerregelungen hinsichtlich der vorstehend genannten Gegenstände nicht mehr erfüllt. Da A und C einen Kaufvertrag und keinen Konsignationslagervertrag geschlossen haben, gelten die in Abschnitt 2.3.2 in Bezug auf Ersetzungen dargelegten Bestimmungen für die an C gelieferten Gegenstände nicht. Daher wird hinsichtlich der an C gelieferten Gegenstände davon ausgegangen, dass eine Verbringung von Gegenständen gemäß Artikel 17 RL von Mitgliedstaat 1 in Mitgliedstaat 2 erfolgt. Da die Voraussetzungen für diese Gegenstände nicht mehr erfüllt sind, wird davon ausgegangen, dass unmittelbar vor der Lieferung an C (Artikel 17a Absatz 7 Unterabsatz 2 RL) eine Verbringung stattfindet.
- Der Begriff „unmittelbar vor“ wird in der Mehrwertsteuerrichtlinie zwar nicht ausdrücklich erklärt, ist aber im Rahmen der allgemeinen Funktionsweise des Systems als der gleiche Tag wie der Tag, an dem die Lieferung von A an C erfolgte, zu betrachten.
- Hinsichtlich der an C verkauften Gegenstände wird davon ausgegangen, dass A eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung in Mitgliedstaat 1 und einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Mitgliedstaat 2 bewirkt (wie bereits erwähnt, könnten andere Gegenstände im Konsignationslagervertrag zwischen A und B verbleiben). Der Steuertatbestand findet im September statt und der Steueranspruch tritt spätestens am 15. Oktober in Kraft. Um seinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Mitgliedstaat 2 anmelden zu können, muss A in Mitgliedstaat 2 für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sein.
- A muss die innergemeinschaftliche Lieferung in seiner Mehrwertsteuererklärung in Mitgliedstaat 1 anmelden und den Umsatz in seine zusammenfassende Meldung aufnehmen, indem er sich selbst unter seiner Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in Mitgliedstaat 2 sowie die Steuerbemessungsgrundlage angibt (Artikel 76 RL).
- A muss außerdem die auf seinen innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Mehrwertsteuer mittels seiner Mehrwertsteuererklärung in Mitgliedstaat 2 ausweisen.
- A muss in dem von ihm geführten Register die notwendigen Angaben machen, um es auf aktuellem Stand zu halten (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 Buchstabe g DVO).

Sonstige Bemerkungen

- Für die Lieferung von A an C gelten eigene Vorschriften („inländische“ Lieferung in Mitgliedstaat 2, innergemeinschaftliche Lieferung, Ausfuhr) und sie fällt nicht in den Geltungsbereich der Vereinfachungsmaßnahme für Konsignationslager.

2.3.4. Rückversand der Gegenstände



Sachverhalt:

- Unternehmen A mit Sitz in Mitgliedstaat 1 (und nicht in Mitgliedstaat 2) befördert im Januar im Rahmen einer Konsignationslagerregelung Gegenstände in Mitgliedstaat 2. Diese Gegenstände sind für Unternehmen B bestimmt, das in Mitgliedstaat 2 erfasst ist (Unternehmenssitz oder anderweitig).
- Im September desselben Jahres wird vereinbart, dass A die verbleibenden, von B nicht verkauften oder verwendeten Gegenstände zurücknehmen und sie von Mitgliedstaat 2 zurück in Mitgliedstaat 1 befördern wird.

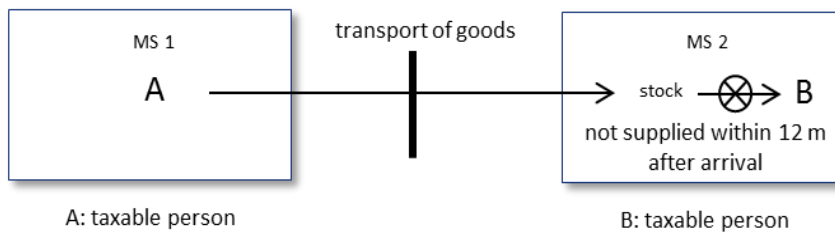
Mehrwertsteuerliche Behandlung des Konsignationslagers

- Im Januar muss A in dem von ihm geführten Register (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d, Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 DVO) die Beförderung der Gegenstände eintragen.
- In seiner zusammenfassenden Meldung muss A die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von B angeben, da dieser die Person ist, an die im Rahmen der Konsignationslagerregelungen Gegenstände versandt wurden (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d und 262 Absatz 2 RL).
- Im Januar muss der vorgesehene Erwerber in dem von ihm geführten Register (Artikel 243 Absatz 3 zweiter Unterabsatz RL und Artikel 54a Absatz 2 DVO) die Ankunft der Gegenstände im Lagerbestand angeben. Ist der vorgesehene Erwerber nicht der Lagerinhaber, muss nach Artikel 54a Absatz 2 zweiter Unterabsatz DVO das Datum des Eintreffens der Gegenstände nicht im Register des vorgesehenen Erwerbers eingetragen werden. Die Steuerbehörden müssen diese Datumsangabe dann in dem vom dritten Lagerinhaber (für steuerliche oder handelsrechtliche Zwecke, siehe Abschnitt 2.5.19) geführten Register vorfinden.
- Hinsichtlich der Gegenstände, deren Eigentum B tatsächlich übernommen hat, gelten die in Abschnitt 2.3.1 aufgeführten Vorschriften.
- Hinsichtlich der Gegenstände, deren Eigentum B nicht übernommen hat, liegt im Verhältnis zwischen A und B weder eine innergemeinschaftliche Lieferung noch ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor.
- Hinsichtlich der zurückgesandten Gegenstände besteht ferner weder eine angenommene, von A in Mitgliedstaat 1 vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nach Artikel 17 RL noch eine von A in Mitgliedstaat 2 nach Artikel 17 RL vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung, wenn A den Rückversand der Gegenstände in das von ihm geführte, in Artikel 243 Absatz 3

Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 Buchstabe h DVO vorgesehene Register einträgt (Artikel 17a Absatz 5 Buchstabe b RL).

- Ferner muss A in seiner zusammenfassenden Meldung die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von B und kennzeichnen, dass die Gegenstände zurückgesandt wurden (Artikel 262 Absatz 2 RL, da es sich um „eine Änderung der gemeldeten Angaben“⁶ handelt). Es sei darauf hingewiesen, dass bei einem Rückversand von Gegenständen diese Angabe in der zusammenfassenden Meldung nicht als materielle Voraussetzung für die Beibehaltung der Vereinfachung anzusehen ist (siehe auch Abschnitt 2.5.6).
- Der vorgesehene Erwerber (oder, in dem in Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO genannten Fall, der Lagerinhaber) muss das von ihm geführte Register anpassen (Artikel 54 a Absatz 2 Buchstabe e DVO).

2.3.5. Überschreiten des Zeitraums von 12 Monaten



Sachverhalt:

- Unternehmen A mit Sitz in Mitgliedstaat 1 (und nicht in Mitgliedstaat 2) befördert am 5. Januar des Jahres N im Rahmen einer Konsignationslagerregelung Gegenstände in Mitgliedstaat 2. Die Gegenstände kommen am gleichen Tag in Mitgliedstaat 2 an. Diese Gegenstände sind für Unternehmen B bestimmt, das in Mitgliedstaat 2 erfasst ist (Unternehmenssitz oder anderweitig).
- Ein Jahr später (Jahr N+1) sind die Gegenstände bzw. ein Teil derselben noch nicht an B geliefert worden, befinden sich aber noch im Hoheitsgebiet von Mitgliedstaat 2.⁷

Mehrwertsteuerliche Behandlung des Konsignationslagerbestands

- A muss die Beförderung der Gegenstände am 5. Januar des Jahres N in dem von ihm geführten Register eintragen (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d und Artikel 243 Absatz 3 RL sowie Artikel 54a Absatz 1 DVO).
- In seiner zusammenfassenden Meldung muss A die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von B angeben, da dieser die Person ist, an die im Rahmen

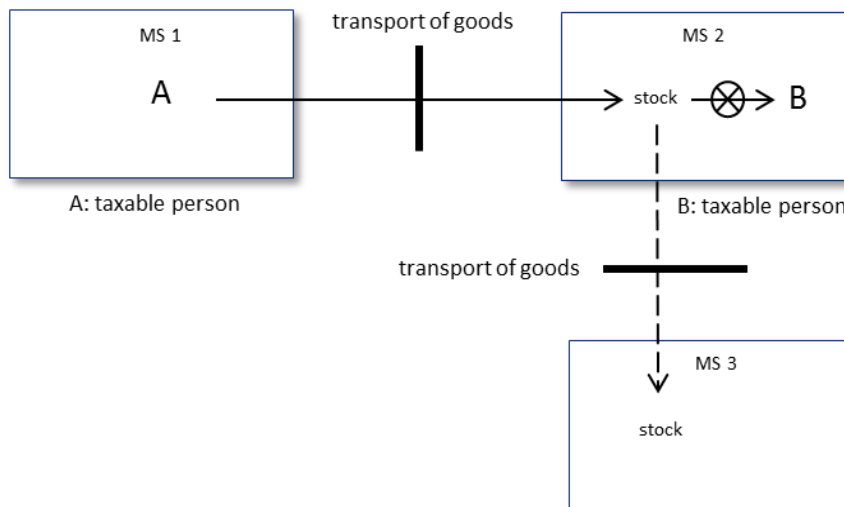
⁶ Siehe auch Abschnitt 2.5.22.

⁷ Hinweise zur 12-Monatsfrist sind den Abschnitten 2.5.16 und 2.5.17 zu entnehmen.

der Konsignationslagerregelungen Gegenstände versandt wurden (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d und Artikel 262 Absatz 2 RL).

- Am 5. Januar des Jahres N muss der vorgesehene Erwerber in dem von ihm geführten Register (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 2 RL und Artikel 54a Absatz 2 DVO) die Ankunft der Gegenstände im Lager angeben. Ist der vorgesehene Erwerber nicht der Lagerinhaber, muss nach Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO das Datum der Ankunft der Gegenstände nicht im Register des vorgesehenen Erwerbers eingetragen werden. Die Steuerbehörden müssen diese Datumsangabe dann in dem vom dritten Lagerinhaber (für steuerliche oder handelsrechtliche Zwecke, siehe Abschnitt 2.5.19) geführten Register vorfinden.
- Für die Gegenstände, deren Eigentum B vor dem Ende des Zeitraums von 12 Monaten übernommen hat, gelten die in Abschnitt 2.3.1 aufgeführten Vorschriften.
- B hat bis zum Ende des 6. Januar des Jahres N+1 (Hinweise zur korrekten Berechnung des 12-Monatszeitraums sind den Abschnitten 2.5.16 und 2.5.17 zu entnehmen) das Eigentum an den Gegenständen bzw. eines Teils derselben nicht übernommen. Hinsichtlich dieser verbleibenden Gegenstände liegt im Verhältnis zwischen A und B weder eine innergemeinschaftliche Lieferung noch ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor.
- Ab dem 7. Januar des Jahres N+1, also dem Tag nach dem Ablauf des Zeitraums von 12 Monaten, sind die Voraussetzungen für die Konsignationslagerregelungen nicht mehr erfüllt und es wird davon ausgegangen, dass nach Artikel 17 RL eine Verbringung der verbleibenden Gegenstände durch A von Mitgliedstaat 1 in Mitgliedstaat 2 stattfindet (Artikel 17a Absatz 4 RL).
- Es wird angenommen, dass A eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nach Artikel 17 RL im Mitgliedstaat 1 und einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach Artikel 21 RL im Mitgliedstaat 2 vornimmt. Der Steuertatbestand findet am 7. Januar des Jahres N+1 statt und der Steueranspruch tritt spätestens am 15. Februar des Jahres N+1 in Kraft (Artikel 67 und 69 RL). Um seinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Mitgliedstaat 2 anmelden zu können, muss A in Mitgliedstaat 2 für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sein.
- A muss die fiktive innergemeinschaftliche Lieferung in seiner Mehrwertsteuererklärung in Mitgliedstaat 1 anmelden und den Umsatz in seine zusammenfassende Meldung aufnehmen, indem er sich selbst unter seiner Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in Mitgliedstaat 2 sowie die Steuerbemessungsgrundlage für diese Lieferung angibt (Artikel 76 RL).
- A muss die auf seinen innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Mehrwertsteuer mittels seiner Mehrwertsteuererklärung in Mitgliedstaat 2 ausweisen.
- Aus den Registern sowohl von A als auch des vorgesehenen Erwerbers muss der Sachverhalt bezüglich der Gegenstände, bei denen der 12-Monatszeitraum überschritten wurde, eindeutig hervorgehen (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 Buchstabe c und Absatz 2 Buchstabe c DVO).

2.3.6. In einen anderen Mitgliedstaat versandte Gegenstände



Sachverhalt:

- Unternehmen A mit Sitz in Mitgliedstaat 1 (und nicht in Mitgliedstaat 2) befördert im Januar im Rahmen einer Konsignationslagerregelung Gegenstände in Mitgliedstaat 2. Diese Gegenstände sind für Unternehmen B bestimmt, das in Mitgliedstaat 2 erfasst ist (Unternehmenssitz oder anderweitig).
- Im September desselben Jahres nimmt A die nicht an B gelieferten Gegenstände (teilweise) aus dem Lagerbestand zurück, befördert sie aber nicht in Mitgliedstaat 1 zurück. Stattdessen werden die Gegenstände in Mitgliedstaat 3 befördert, wo sie auf Rechnung von A gelagert werden (in der Grafik dargestellter Sachverhalt).
- Dieser Sachverhalt unterscheidet sich von dem in Abschnitt 2.3.3 beschriebenen Sachverhalt, bei dem die Beförderung der verbleibenden Gegenstände im Kontext eines Verkaufs an C, einem Unternehmen mit Sitz in Mitgliedstaat 3, erfolgt.

Mehrwertsteuerliche Behandlung des Konsignationslagerbestands

- Im Januar muss A in dem von ihm geführten Register (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d, Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 DVO) die Beförderung der Gegenstände eintragen.
- In seiner zusammenfassenden Meldung muss A die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von B angeben, da dieser die Person ist, an die im Rahmen der Konsignationslagerregelungen Gegenstände versandt wurden (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d und Artikel 262 Absatz 2 RL).
- Im Januar muss der vorgesehene Erwerber in dem von ihm geführten Register (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 2 RL und Artikel 54a DVO) die Ankunft der Gegenstände im Lager angeben. Ist der vorgesehene Erwerber nicht der Lagerinhaber, muss nach Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO das Datum der Ankunft der Gegenstände nicht im Register des vorgesehenen Erwerbers eingetragen werden. Die Steuerbehörden müssen diese Datumsangabe dann in dem

vom dritten Lagerinhaber (für steuerliche oder handelsrechtliche Zwecke, siehe Abschnitt 2.5.19) geführten Register vorfinden.

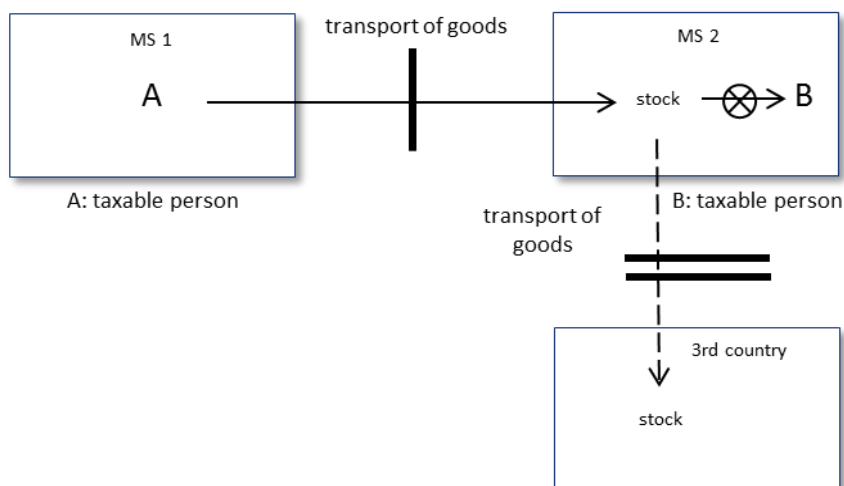
- Hinsichtlich der Gegenstände, deren Eigentum B tatsächlich übernommen hat, gelten die in Abschnitt 2.3.1 aufgeführten Vorschriften.
- Im September, wenn die verbleibenden Gegenstände in Mitgliedstaat 3 befördert werden, sind hinsichtlich der Beförderung von Mitgliedstaat 1 in Mitgliedstaat 2 die Voraussetzungen für Konsignationslagerregelungen nicht mehr erfüllt. Demzufolge wird eine Verbringung von Gegenständen nach Artikel 17 RL von Mitgliedstaat 1 in Mitgliedstaat 2 stattfinden. Die Voraussetzungen werden nicht mehr erfüllt und man nimmt daher an, dass die Verbringung unmittelbar vor dem Beginn der Versendung oder Beförderung in Mitgliedstaat 3 stattfindet (Artikel 17a Absatz 7 Unterabsatz 3 RL).
- Der Begriff „unmittelbar vor“ wird in der Mehrwertsteuerrichtlinie zwar nicht ausdrücklich erklärt, ist aber im Rahmen der allgemeinen Funktionsweise des Systems als der gleiche Tag wie der Tag, an dem die Versendung oder Beförderung in Mitgliedstaat 3 begann, zu betrachten.
- Es wird angenommen, dass A eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung der verbleibenden Gegenstände in Mitgliedstaat 1 (Artikel 17 RL) und einen innergemeinschaftlichen Erwerb der verbleibenden Gegenstände in Mitgliedstaat 2 (Artikel 21 RL) vornimmt. Der Steuertatbestand findet im September statt und der Steueranspruch tritt spätestens am 15. Oktober (Artikel 67 und 69 RL) in Kraft. Um seinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Mitgliedstaat 2 anmelden zu können, muss A in Mitgliedstaat 2 für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sein.
- A muss die Lieferung in seiner Mehrwertsteuererklärung in Mitgliedstaat 1 anmelden und den Umsatz in seine zusammenfassende Meldung aufnehmen, indem er sich selbst unter seiner Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in Mitgliedstaat 2 sowie die Steuerbemessungsgrundlage für diese Lieferung angibt (Artikel 76 RL).
- A muss die auf seinen innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Mehrwertsteuer mittels seiner Mehrwertsteuererklärung in Mitgliedstaat 2 ausweisen.
- A muss ferner in dem von ihm geführten Register die notwendigen Angaben machen, um es auf aktuellem Stand zu halten (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 Buchstabe g DVO). B (oder der Lagerinhaber, wenn der in Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO beschriebene Sachverhalt zutrifft – siehe Abschnitt 2.5.19) muss sein Register ebenfalls aktualisieren (Artikel 54a Absatz 2 Buchstabe e DVO).

Sonstige Bemerkungen

- A nimmt bezüglich der Beförderung der Gegenstände in Mitgliedstaat 3 im September eine weitere Verbringung vor, nämlich von Mitgliedstaat 2 in Mitgliedstaat 3. Daher wird angenommen, dass A eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nach Artikel 17 RL im Mitgliedstaat 2 und einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach Artikel 21 RL im Mitgliedstaat 3 durchführt. Bezüglich des zuletzt genannten Steuertatbestands muss er für Mehrwertsteuerzwecke in Mitgliedstaat 3 erfasst sein. Angaben in den Mehrwertsteuererklärungen und den zusammenfassenden Meldungen entsprechen den üblichen Regeln und sind als solche nicht mit der Vereinfachung der Vorschriften für Konsignationslager verbunden.

- Es könnte vorkommen, dass für diese zweite Beförderung der Gegenstände von Mitgliedstaat 2 in Mitgliedstaat 3 die Vorschriften für Konsignationslagerregelungen gelten, sofern alle erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Dies würde jedoch voraussetzen, dass A keinen Sitz in Mitgliedstaat 3 hat; es müsste eine bestehende Vereinbarung mit einem vorgesehenen Erwerber geben, wobei dieser in Mitgliedstaat 3 erfasst sein müsste; A müsste die Beförderung in dem von ihm geführten Register erfassen und er müsste außerdem den neuen vorgesehenen Erwerber in der in Mitgliedstaat 2 eingereichten zusammenfassenden Meldung angeben. Ein solcher neuer Sachverhalt muss einer vollständig gesonderten Bewertung unterzogen werden.
- Werden die Gegenstände in Mitgliedstaat 3 direkt an C verkauft (außerhalb der Konsignationslagerregelungen) entsprechen die innergemeinschaftliche Lieferung in Mitgliedstaat 2 und der innergemeinschaftliche Erwerb in Mitgliedstaat 3 den üblichen Regeln und sind ebenfalls nicht mit den Vereinfachungsvorschriften für Konsignationslager verknüpft (siehe auch Abschnitt 2.3.3).

2.3.7. Gegenstände werden ausgeführt



Sachverhalt:

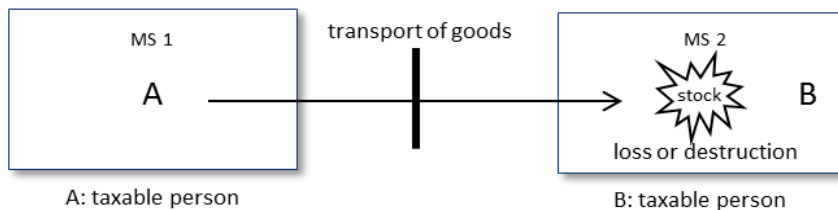
- Unternehmen A mit Sitz in Mitgliedstaat 1 (und nicht in Mitgliedstaat 2) befördert im Januar im Rahmen einer Konsignationslagerregelung Gegenstände in Mitgliedstaat 2. Diese Gegenstände sind für Unternehmen B bestimmt, das in Mitgliedstaat 2 erfasst ist (Unternehmenssitz oder anderweitig).
- Im September desselben Jahres exportiert A die nicht an B gelieferten Gegenstände mit Blick auf weitere Aktivitäten außerhalb der Europäischen Union.

Mehrwertsteuerliche Behandlung des Konsignationslagerbestands

- Im Januar muss A in dem von ihm geführten Register (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d, Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 DVO) die Beförderung der Gegenstände eintragen.

- In seiner zusammenfassenden Meldung muss A die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von B angeben, da dieser die Person ist, an die im Rahmen der Konsignationslagerregelungen Gegenstände versandt wurden (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d und Artikel 262 Absatz 2 RL).
- Im Januar muss der vorgesehene Erwerber in dem von ihm geführten Register (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 2 RL und Artikel 54a DVO) die Ankunft der Gegenstände im Lager angeben. Ist der vorgesehene Erwerber nicht der Lagerinhaber, muss nach Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO das Datum der Ankunft der Gegenstände nicht im Register des vorgesehenen Erwerbers eingetragen werden. Die Steuerbehörden müssen diese Datumsangabe dann in dem vom dritten Lagerinhaber (für steuerliche oder handelsrechtliche Zwecke, siehe Abschnitt 2.5.19) geführten Register vorfinden.
- Hinsichtlich der Gegenstände, deren Eigentum B tatsächlich übernommen hat, gelten die in Abschnitt 2.3.1 aufgeführten Vorschriften.
- Im September, wenn die verbleibenden Gegenstände aus der Europäischen Union ausgeführt werden, sind die Voraussetzungen für die Konsignationslagerregelungen nicht mehr erfüllt. Aus diesem Grund wird eine Verbringung dieser verbleibenden Gegenstände nach Artikel 17 RL stattfinden, und zwar von Mitgliedstaat 1 in Mitgliedstaat 2. Da die Voraussetzungen bei der Ausfuhr nicht mehr erfüllt sind, gilt die Verbringung als unmittelbar vor der Versendung oder Beförderung in ein Drittland erfolgt (Artikel 17a Absatz 7 Unterabsatz 3 RL).
- Der Begriff „unmittelbar vor“ wird in der Mehrwertsteuerrichtlinie zwar nicht ausdrücklich erklärt, ist aber im Rahmen der allgemeinen Funktionsweise des Systems als der gleiche Tag wie der Tag, an dem die Versendung oder Beförderung begann, zu betrachten.
- Es wird angenommen, dass A eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nach Artikel 17 RL im Mitgliedstaat 1 und einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach Artikel 21 RL im Mitgliedstaat 2 vornimmt. Der Steuertatbestand findet im September statt und der Steueranspruch tritt spätestens am 15. Oktober ein (Artikel 67 und 69 RL) in Kraft. Um seinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Mitgliedstaat 2 anmelden zu können, muss A in Mitgliedstaat 2 für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sein.
- A muss die innergemeinschaftliche Lieferung in seiner Mehrwertsteuererklärung in Mitgliedstaat 1 anmelden und den Umsatz in seine zusammenfassende Meldung aufnehmen, indem er sich selbst unter seiner Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in Mitgliedstaat 2 sowie die Steuerbemessungsgrundlage für diese Lieferung angibt (Artikel 76 RL).
- A muss die auf seinen innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Mehrwertsteuer mittels seiner Mehrwertsteuererklärung in Mitgliedstaat 2 ausweisen.
- A muss in dem von ihm geführten Register die notwendigen Angaben machen, um es auf aktuellem Stand zu halten (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 Buchstabe g DVO). B (oder der Lagerinhaber, wenn der in Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO beschriebene Sachverhalt zutrifft – siehe Abschnitt 2.5.19) muss sein Register ebenfalls aktualisieren (Artikel 54a Absatz 2 Buchstabe e DVO).

2.3.8. Zerstörung oder Verlust der Gegenstände



Sachverhalt:

- Unternehmen A mit Sitz in Mitgliedstaat 1 (und nicht in Mitgliedstaat 2) befördert im Januar im Rahmen einer Konsignationslagerregelung Gegenstände in Mitgliedstaat 2. Diese Gegenstände sind für Unternehmen B bestimmt, das in Mitgliedstaat 2 erfasst ist (Unternehmenssitz oder anderweitig).
- Im September desselben Jahres, bevor B das Eigentum an sämtlichen empfangenen Gegenständen übernahm, wird der verbleibende Teil der Gegenstände in einem Feuer zerstört.

Mehrwertsteuerliche Behandlung des Konsignationslagerbestands:

- Im Januar muss A in dem von ihm geführten Register (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d, Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 DVO) die Beförderung der Gegenstände eintragen.
- In seiner zusammenfassenden Meldung muss A die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von B angeben, da dieser die Person ist, an die im Rahmen der Konsignationslagerregelungen Gegenstände versandt wurden (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d und Artikel 262 Absatz 2 RL).
- Im Januar muss der vorgesehene Erwerber in dem von ihm geführten Register (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 2 RL und Artikel 54a DVO) die Ankunft der Gegenstände im Lagerbestand angeben. Ist der vorgesehene Erwerber nicht der Lagerinhaber, muss nach Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO das Datum der Ankunft der Gegenstände nicht im Register des vorgesehenen Erwerbers eingetragen werden. Die Steuerbehörden müssen diese Angabe dann in dem vom dritten Lagerinhaber (für steuerliche oder handelsrechtliche Zwecke, siehe Abschnitt 2.5.19) geführten Register vorfinden.
- Hinsichtlich der Gegenstände, deren Eigentum B tatsächlich übernommen hat, gelten die in Abschnitt 2.3.1 aufgeführten Vorschriften.
- Im September, als die verbleibenden Gegenstände zerstört werden, sind bezüglich dieser Gegenstände die Voraussetzungen für die Konsignationslagerregelungen nicht mehr erfüllt. Daher wird davon ausgegangen, dass eine Verbringung von Gegenständen nach Artikel 17 RL von Mitgliedstaat 1 in Mitgliedstaat 2 stattfindet. Da die Voraussetzungen der Vereinfachung für Konsignationslager nicht mehr erfüllt sind, wird davon ausgegangen, dass die Verbringung am Tag der tatsächlichen Zerstörung der Gegenstände stattfindet oder, wenn dieses Datum

nicht festgestellt werden kann, an dem Tag, an dem die Zerstörung der Gegenstände festgestellt wurde (Artikel 17a Absatz 7 Unterabsatz 4 RL).

- Es wird angenommen, dass A eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nach Artikel 17 RL im Mitgliedstaat 1 und einen innergemeinschaftlichen Erwerb der zerstörten Gegenstände nach Artikel 21 RL im Mitgliedstaat 2 vornimmt.
- Der Steuertatbestand findet im September statt und der Steueranspruch tritt spätestens am 15. Oktober (Artikel 67 und 69 RL) in Kraft. Um seinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Mitgliedstaat 2 anmelden zu können, muss A in Mitgliedstaat 2 für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sein.
- A muss die innergemeinschaftliche Lieferung in seiner Mehrwertsteuererklärung in Mitgliedstaat 1 anmelden und den Umsatz in seine zusammenfassende Meldung aufnehmen, indem er sich selbst, unter seiner Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in Mitgliedstaat 2, angibt. Die Steuerbemessungsgrundlage entspricht dem Kaufpreis; fehlt sein solcher Preis, entspricht sie dem Herstellungspreis der Gegenstände (Artikel 76 RL).
- A muss die auf seinen innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Mehrwertsteuer mittels seiner Mehrwertsteuererklärung in Mitgliedstaat 2 ausweisen. Es gilt Artikel 185 Absatz 2 RL und aus der Zerstörung der Gegenstände entsteht weder ein Ausschluss noch eine Einschränkung des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb, sofern diese Zerstörung „ordnungsgemäß nachgewiesen oder bestätigt“ wird.
- A muss in dem von ihm geführten Register die notwendigen Angaben machen, um es auf aktuellem Stand zu halten (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 Buchstabe g DVO). B (oder der Lagerinhaber, wenn der in Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO beschriebene Sachverhalt zutrifft – siehe Abschnitt 2.5.19) muss sein Register ebenfalls aktualisieren (Artikel 54a Absatz 2 Buchstabe f DVO).

2.4. Vereinfachung für die Konsignationslager und nationale Mehrwertsteuervorschriften

Die in Artikel 17a RL festgelegte Maßnahme zur Vereinfachung von Konsignationslagerregelungen gilt ab 1. Januar 2020 und ist von allen Mitgliedstaaten anzuwenden. Dies beinhaltet, dass alle anderen denkbaren nationalen Regelungen in Bezug auf Konsignationslager, die von den Artikeln 17 und 17a RL abweichen, nicht mit EU-Recht konform sind. Den Mitgliedstaaten steht keine Option offen, derartige abweichende nationale Vorschriften in Bezug auf Sachverhalte mit grenzüberschreitenden Konsignationslagern anzuwenden, auch wenn die nationalen Vorschriften für die Unternehmen weiter gefasst oder flexibler sind als die in Artikel 17 und 17a RL vorgesehenen Vorschriften.

2.5. Einzelfragen, die sich aus diesen Bestimmungen ergeben

2.5.1. Vom Mehrwertsteuerausschuss gebilligte Leitlinien

Leitlinien, die auf die 113. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses am 3. Juni 2019 zurückgehen

3. NEUE RECHTSVORSCHRIFTEN – FRAGEN IM ZUSAMMENHANG MIT DER UMSETZUNG DER KÜRZLICH ANGENOMMENEN EU-MEHRWERTSTEUERVORSCHRIFTEN
- 3.1 Ursprung: Kommission
- Referenzen: Artikel 17a, 36a, 138 Absätze 1 und 1a, 243 Absatz 3 und 262 Absatz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie
Artikel 45a und 54a der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung
- Betreff: Umsetzung des Quick Fixes Package: Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates und Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 des Rates
([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – Arbeitsunterlage Nr. 968](#))

Dokument B - taxud.c.1(2019)7898019 Arbeitsunterlage Nr. 973

Konsignationslager: Vorgehensweise bei kleinen Verlusten (Abschnitt 3.1.1.)⁸

Der MwSt-Ausschuss kommt fast einstimmig überein, dass kleine Verluste von Gegenständen im Rahmen einer Konsignationslagerregelung (Artikel 17a der MwSt-Richtlinie) aufgrund ihrer Beschaffenheit oder infolge unvorhersehbarer Umstände oder der Ermächtigung oder Anweisung der zuständigen Behörden nicht als Verbringung dieser Gegenstände im Sinne von Artikel 17 der MwSt-Richtlinie gelten.

Darüber hinaus kommt der MwSt-Ausschuss mit einer großen Mehrheit überein, dass für die Zwecke einer solchen Konsignationslagerregelung als „kleine Verluste“ Verluste bezeichnet werden, die weniger als 5% des Gesamtwertes oder -bestandes ausmachen, wie sich dieser an dem Tag darstellt, an dem die Gegenstände tatsächlich abhandenkamen oder zerstört wurden, oder – falls ein solcher Tag nicht bestimmt werden kann – an dem Tag, an dem die Zerstörung oder das Fehlen der Gegenstände festgestellt wurde.

Dokument C - taxud.c.1(2019)7898957 Arbeitsunterlage Nr. 974

Konsignationslager: Wann soll ein Konsignationslager als feste Niederlassung des Lieferers betrachtet werden (Abschnitt 3.1.2.)⁹

1. Der MwSt-Ausschuss bestätigt einstimmig, dass die unter Artikel 17a der MwSt-Richtlinie festgelegte Vereinfachung der Konsignationslagerregelung unabhängig davon gilt, ob der Steuerpflichtige, der die Gegenstände verbringt (im Folgenden der „Lieferer“), in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände im Rahmen dieser Regelung befördert wurden, für die Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst ist.

⁸ Diese Überschrift bezieht sich auf den entsprechenden Abschnitt der Arbeitsunterlage Nr. 968 des Mehrwertsteuerausschusses.

⁹ Diese Überschrift bezieht sich auf den entsprechenden Abschnitt der Arbeitsunterlage Nr. 968 des Mehrwertsteuerausschusses.

2. Hat der Lieferer jedoch den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung im Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände, bestätigt der MwSt-Ausschuss einstimmig, dass die unter Artikel 17a der MwSt-Richtlinie festgelegte Vereinfachung der Konsignationslagerregelung nicht gilt.

Der MwSt-Ausschuss ist einstimmig der Auffassung, dass dies unabhängig davon gilt, ob die feste Niederlassung des Lieferers tatsächlich (im Sinne von Artikel 192a der MwSt-Richtlinie) an der vom Lieferer durchgeführten Lieferung beteiligt ist.

3. Ist der Eigentümer und Geschäftsführer eines Lagers, in das die Gegenstände im Rahmen einer Konsignationslagerregelung befördert werden, nicht dieselbe Person wie der Lieferer, so ist das Lager nach einstimmiger Auffassung des MwSt-Ausschusses nicht als feste Niederlassung des Lieferers zu betrachten.

4. Ist das Lager, in das Gegenstände aus einem anderen Mitgliedstaat mit dem Ziel verbracht werden, diese zu einem späteren Zeitpunkt an einen identifizierten Erwerber zu liefern, Eigentum des Lieferers (oder wird es von diesem gepachtet) und wird es direkt von ihm selbst mit eigenen Mitteln geführt, die sich in dem Mitgliedstaat befinden, in dem das Lager liegt, so ist nach Auffassung einer großen Mehrheit des MwSt-Ausschusses dieses Lager als seine feste Niederlassung zu betrachten.

Wird das Lager dagegen nicht vom Lieferer mit eigenen Mitteln geführt, oder befinden sich diese Mittel nicht in dem Mitgliedstaat, in dem das Lager liegt, so ist nach Auffassung einer großen Mehrheit des MwSt-Ausschusses das Lager nicht als dessen feste Niederlassung zu betrachten, obwohl es Eigentum des Lieferers ist (oder von diesem gepachtet wird).

2.5.2. Handelt es sich bei der Vereinfachung für Konsignationslager um ein obligatorisches System? Kann sich ein Unternehmen gegen seine Anwendung entscheiden?

Die Vereinfachung ist anwendbar, sofern alle in Artikel 17a Absatz 2 RL aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Sollte eine der Voraussetzungen aus irgendeinem Grund nicht erfüllt sein, erfolgt eine „Verbringung“ im Sinne von Artikel 17 RL, was eine innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat und einen innergemeinschaftlichen Erwerb (nach Artikel 21 RL) im Ankunftsmitgliedstaat begründet.

Daher ist das System an sich nicht obligatorisch, denn ein Unternehmen kann sich für oder gegen die Anwendung der Vereinfachung für Konsignationslager entscheiden, indem es die für diese Regelungen in Artikel 17a RL vorgesehenen, erforderlichen Voraussetzungen erfüllt oder nicht. Werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, fällt die Verbringung der Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat in den Anwendungsbereich der Artikel 17 und 21 RL und die anschließende Lieferung an den vorgesehenen Erwerber gilt als inländische Lieferung in dem Mitgliedstaat, in dem die Gegenstände angekommen sind. Dies bedeutet natürlich, dass der Lieferer in dem betreffenden Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst sein muss. Diese Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer muss der Lieferer bzw. Steuerpflichtige, der die Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert, für die Anmeldung des (fiktiven) innergemeinschaftlichen Erwerbs bezüglich der Verbringung seiner eigenen Gegenstände und der anschließenden Lieferung dieser Gegenstände verwenden. Der Hauptzweck der Vereinfachung bestand genau darin, die Erfassung des Lieferers in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände befördert wurden, zu vermeiden.

2.5.3. In welchem Verhältnis stehen die Artikel 17 und 17a RL zueinander?

In Artikel 17 Absatz 1 RL wird der Begriff „Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat“ definiert und einer Lieferung von Gegenständen gleichgestellt, der sich ein fiktiver innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen auf der Grundlage von Artikel 21 RL anschließt.

In Artikel 17 Absatz 2 RL wird eine Reihe von Ausnahmen aufgezählt, nach denen die Beförderung von Gegenständen von einem Mitgliedstaat in einen anderen nicht „als Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat“ gilt. In diesem Fall gilt die Beförderung der Gegenstände nicht als Lieferung von Gegenständen (im Allgemeinen als „Nichtverbringungen“ bezeichnet).

In Artikel 17a RL wird festgelegt, was für die Zwecke der genannten Bestimmung unter dem Begriff „Konsignationslagerregelungen“ zu verstehen ist. Für das Bestehen von „Konsignationslagerregelungen“ im Sinne von Artikel 17a RL ist die Erfüllung einer Reihe von Voraussetzungen erforderlich. Ist dies der Fall, werden Konsignationslagerregelungen nicht als Lieferung von Gegenständen behandelt.

Man könnte fragen, ob in Fällen, in denen die Voraussetzungen für Konsignationslagerregelungen nicht mehr erfüllt werden, die Möglichkeit bestünde, von Artikel 17a RL auf Artikel 17 Absatz 2 RL umzustellen und eine „Nichtverbringung“ geltend zu machen. Mit anderen Worten: wäre es vorstellbar, dass ein Steuerpflichtiger, nachdem er anfänglich mit der Anwendung der Konsignationslagerregelungen begann, eine Umstellung vornehmen und in Anspruch nehmen kann, dass einer der in Artikel 17 Absatz 2 RL aufgeführten, besonderen Sachverhalte anzuwenden ist, wenn die Voraussetzungen für diese Vereinfachung nicht mehr zutreffen.

Nach der Auffassung der Dienststellen der Kommission wäre dies in Anbetracht des Wortlauts von Artikel 17a Absatz 7 RL nicht möglich; dort wird festgelegt, dass dann, wenn die Voraussetzungen für die Vereinfachung von Konsignationslagerregelungen nicht mehr erfüllt sind, „eine Verbringung von Gegenständen gemäß Artikel 17 als ... erfolgt“ gilt. Die einzigen Verbringungssachverhalte sind die unter Artikel 17 Absatz 1 RL fallenden Verbringungen, denn Artikel 17 Absatz 2 RL behandelt laut seines Wortlauts Sachverhalte, die „nicht als Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat gelten“.

2.5.4. Muss bzw. darf sich das die Verbringung der Gegenstände ausführende Unternehmen dann, wenn die Vereinfachung für Konsignationslager nicht anwendbar ist, immer im Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände hinsichtlich der dort vorgenommenen innergemeinschaftlichen Erwerbe für Mehrwertsteuerzwecke registrieren lassen? Wie verhält es sich, wenn diese innergemeinschaftlichen Erwerbe von der Steuer befreit sind?

Die in diesem Abschnitt behandelte Fragestellung wird zwar im Rahmen der Vereinfachung von Konsignationslagerregelungen erhoben, ist aber umfassender und bezieht sich in Wirklichkeit auf die Verpflichtung, sich für Mehrwertsteuerzwecke in dem Mitgliedstaat registrieren zu lassen, in dem ein nach Artikel 140 Buchstabe c RL steuerbefreiter innergemeinschaftlicher Erwerb getätigt wird. Aus diesem Grund findet sich die einschlägige Leitlinie in Abschnitt 4.3.1 dieser Erläuterungen unter dem Titel „Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen: kombiniert mit der fakultativen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft gemäß Artikel 194 (Abschnitt 3.3.3.)“.

Für ein klares Verständnis der Angelegenheit sollte zunächst Folgendes erklärt werden:

- 1) Nach Artikel 194 RL können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass in Fällen, in denen ein Lieferer nicht in ihrem Hoheitsgebiet ansässig ist, der Erwerber für die Zahlung der Mehrwertsteuer haftet (im Allgemeinen als „Umkehrung der Steuerschuldnerschaft“ bezeichnet). In einem solchen Fall weist der Erwerber in ein- und derselben Mehrwertsteuererklärung die Mehrwertsteuer aus (statt sie vom Lieferer in Rechnung gestellt zu bekommen) und zieht sie wieder ab.
- 2) Nach Artikel 140 Buchstabe c RL sind innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen von der Mehrwertsteuer befreit, wenn der Erwerber nach den Kriterien der Artikel 170 und 171 RL in jedem Fall das Recht auf volle Erstattung der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldeten Mehrwertsteuer hätte. Eines der Kriterien in den vorstehend genannten Artikeln lautet, dass die betreffende Person in dem Mitgliedstaat, in dem der innergemeinschaftliche Erwerb stattgefunden hat, keine anderen Lieferungen als die, für die der Erwerber im Rahmen der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft haftet, bewirkt.

Findet eine „Verbringung“ von Gegenständen von Mitgliedstaat 1 in Mitgliedstaat 2 statt, auf die eine Lieferung dieser Gegenstände in Mitgliedstaat 2 folgt, und werden die in Artikel 17a RL hinsichtlich der Vereinfachung für Konsignationslager festgelegten Voraussetzungen nicht erfüllt, kann die Kombination der Artikel 17, 21 und 194 (sofern Mitgliedstaat 2 die in dieser Bestimmung vorgesehene Option nutzt) zu folgenden Ergebnissen führen: i) eine von dem Steuerpflichtigen, der die Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert, bewirkte Lieferung von Gegenständen nach Artikel 17 RL in Mitgliedstaat 1; ii) einem von dem Steuerpflichtigen, der die Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert, in Mitgliedstaat 2 bewirkten, fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb nach Artikel 21 RL; iii) einer anschließenden „inländischen“ Lieferung unter Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, wobei der Erwerber Schuldner der Mehrwertsteuer ist. Der fiktive innergemeinschaftliche Erwerb, auf den in Ziffer ii Bezug genommen wird, ist daher nach Artikel 140 Buchstabe c RL von der Steuer befreit (sofern die den innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkende Person im Fall einer Besteuerung Anspruch auf vollständige Erstattung der Mehrwertsteuer auf den betreffenden innergemeinschaftlichen Erwerb hätte).

Es wurde die Frage aufgeworfen, ob in der im vorstehenden Absatz beschriebenen Situation das die Verbringung bewirkende Unternehmen hinsichtlich der steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Erwerbe, die im Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände bewirkt wurden, für Mehrwertsteuerzwecke erfasst werden könnte oder sollte.

Diese Frage ist dahingehend zu beantworten, dass das Unternehmen auch dann, wenn der innergemeinschaftliche Erwerb steuerbefreit ist, in dem Mitgliedstaat, in dem der innergemeinschaftliche Erwerb stattgefunden hat, für Mehrwertsteuerzwecke registriert sein muss (auf der Grundlage von Artikel 214 Absatz 1 Buchstabe b RL). Für Unternehmen besteht keine Möglichkeit einer Entbindung von dieser Pflicht (nach Artikel 272 RL) und Mitgliedstaaten können eine Registrierung nicht ablehnen.

Darüber hinaus könnte diese Registrierung für die Zwecke von Artikel 138 Absatz 1 RL (in dem ab 1. Januar 2020 geltenden Wortlaut) erforderlich sein; laut dieses Artikels unterliegt die Mehrwertsteuerbefreiung der fiktiven innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen, die von dem die Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördernden Steuerpflichtigen im Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände

bewirkt wurde, der Bedingung, dass diese Person in einem anderen Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist.

2.5.5. Wann ist das Unternehmen, das Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen versendet, im Rahmen der Vereinfachung für Konsignationslagerregelungen verpflichtet, sich im Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände für Mehrwertsteuerzwecke registrieren zu lassen?

Im Rahmen der Vereinfachung für Konsignationslager umgeht der Lieferer (der Steuerpflichtige, der die Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert) die Registrierung für Mehrwertsteuerzwecke (sowie die Abgabe einer Mehrwertsteuererklärung und den Ausweis der geschuldeten Mehrwertsteuer) in dem Mitgliedstaat, in den er die Gegenstände mit dem Ziel, sie später an den vorgesehenen Erwerber zu liefern, befördert.

Sind die für das Bestehen der Konsignationslagerregelungen erforderlichen Voraussetzungen jedoch nicht mehr erfüllt, ist der Lieferer verpflichtet, sich umgehend für Mehrwertsteuerzwecke registrieren zu lassen.

Es gibt Situationen, in denen es für den Lieferer vorhersehbar ist, dass er sich in dem Mitgliedstaat, in den er die Gegenstände im Rahmen von Konsignationslagerregelungen beförderte, für Mehrwertsteuerzwecke registrieren lassen muss. Dies gilt beispielsweise für den Fall, dass die 12-Monatsfrist in naher Zukunft überschritten wird. Dies trifft ebenfalls zu, wenn der Lieferer beschließt, eine Lieferung an einen Dritten zu bewirken oder die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat zu senden.

Berücksichtigt man die mögliche Dauer der nationalen Verfahren im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuerregistrierung, ist es daher ratsam, dass der Lieferer eine Mehrwertsteuer-Registrierungsnummer beantragt, sobald ihm bekannt wird, dass die Vereinfachung für ihn nicht mehr gelten wird.

Natürlich gibt es auch Situationen, in denen der Lieferer nicht im Voraus wissen kann, dass er der Pflicht zur Mehrwertsteuerregistrierung unterliegen wird. Dies trifft beispielsweise bei Zerstörung oder Diebstahl von Gegenständen zu. Hier ist zu betonen, dass der in gutem Glauben handelnde Lieferer in solchen Situationen keine Nachteile erleiden sollte und dass die Neutralität der Steuer gewahrt werden muss.

2.5.6. Unterschied zwischen „Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Vereinfachung für Konsignationslager“ und „zusätzliche, mit der Vereinfachung für Konsignationslager verbundene Verpflichtungen“

Es ist zwischen den Voraussetzungen, die unbedingt erfüllt sein müssen, damit die Konsignationslagerregelungen als gegeben angesehen werden können (materielle Voraussetzungen) einerseits und andererseits den zusätzlichen, mit diesem System verbundenen Verpflichtungen zu unterscheiden. Bei den zuerst genannten Voraussetzungen handelt es sich um die in Artikel 17a Absatz 2 RL festgelegten Bedingungen; wird eine von ihnen nicht erfüllt, hat das zur Folge, dass die in Artikel 17a RL vorgesehene Vereinfachung für Konsignationslager nicht angewendet werden kann. Bei den zuletzt genannten Voraussetzungen handelt es sich um Verpflichtungen, die bezüglich der Vereinfachung für Konsignationslager in den Rechtsvorschriften festgelegt werden; wird eine von ihnen nicht erfüllt, verhindert dies nicht die Anwendung der Vereinfachung, auch wenn in diesem Fall nationale Sanktionen greifen können.

Beispiel: Der Lieferer muss auf der Grundlage von Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d RL die Beförderung der Gegenstände im Rahmen von Konsignationslagerregelungen in seinem Register eintragen (siehe Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und Artikel 54a Absatz 1 DVO) und die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des vorgesehenen Erwerbers in seiner zusammenfassenden Meldung angeben (Artikel 262 Absatz 2 RL). Dies sind einige der (in Artikel 17a Absatz 2 RL aufgeführten) Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit die Vereinfachung gelten kann.

Bleibt man bei diesem Beispiel, so muss auch der vorgesehene Erwerber die „Beschreibung und Menge der für ihn bestimmten Gegenstände“ in dem von ihm geführten Register angeben (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 2 RL und Artikel 54a Absatz 2 Buchstabe b DVO). Dies ist jedoch keine Voraussetzung für die Anwendung der Vereinfachung nach Artikel 17a Absatz 2 RL, sondern nur eine aus Artikel 243 Absatz 3 RL entstehende Verpflichtung. Ihre Nichterfüllung hindert die Anwendung der Konsignationslagerregelungen nicht. Natürlich können in diesem Fall nationale Sanktionen gelten.

Bei Rücksendungen und Ersetzungen schließlich sind die in Artikel 17a Absatz 5 RL für Rücksendungen und in Artikel 17a Absatz 6 RL für Ersetzungen genannten Voraussetzungen als materielle, für die Fortführung der Anwendung der Vereinfachung für Konsignationslager erforderliche Voraussetzungen anzusehen. Mit anderen Worten, bei Rücksendungen und Ersetzungen wird davon ausgegangen, dass eine Verbringung im Sinne von Artikel 17 RL stattfindet, sofern nicht die vorstehend genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

2.5.7. Kann die Vereinfachung angewendet werden, wenn der Lieferer in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt werden, für Mehrwertsteuerzwecke registriert (aber nicht ansässig) ist?

In den Rechtsvorschriften wird festgelegt, dass der Lieferer in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden, weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung haben darf (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe b RL). Dies beinhaltet, dass die Mehrwertsteuerregistrierung des Lieferers in dem Mitgliedstaat, in dem sich das Lager befindet, allein nicht ausreicht, um die Anwendung der Vereinfachung auszuschließen; entscheidend ist, ob er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung in diesem Mitgliedstaat hat.

2.5.8. Kann die Vereinfachung angewendet werden, wenn der vorgesehene Erwerber in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt werden, für Mehrwertsteuerzwecke registriert (aber nicht ansässig) ist?

Eine weitere Bestimmung lautet, dass die Person, der die Gegenstände geliefert werden sollen, für Mehrwertsteuerzwecke in dem Mitgliedstaat, in dem sich das Lager befindet, erfasst sein muss (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe c RL). Aus diesem Grund ist es nicht erforderlich, dass der vorgesehene Erwerber seinen Sitz in dem Mitgliedstaat hat, in dem sich das Lager befindet; eine Mehrwertsteuer-Identifikation reicht aus.

2.5.9. Kann die Vereinfachung zur Anwendung kommen, wenn die Beförderung vom vorgesehenen Erwerber auf Rechnung des Lieferers durchgeführt wird?

In Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe a RL wird erwähnt, dass die Gegenstände vom Lieferer oder „auf seine Rechnung von einem Dritten“ versandt oder befördert werden müssen. Es wird nicht weiter festgelegt, wer dieser „Dritte“ sein sollte.

Im Gesetzestext wird nicht ausgeschlossen, dass es sich bei dem betreffenden Dritten um den vorgesehenen Erwerber handeln könnte, es ist aber unbedingt zu betonen, dass der vorgesehene Erwerber die Gegenstände in diesem Fall „auf Rechnung“ des Lieferers befördern sollte; dies beinhaltet, dass der Lieferer während der Beförderung und der Zeit, in der die Gegenstände im Lager aufbewahrt werden, noch der Eigentümer der Gegenstände ist. Träfe dies nicht zu, läge kein Konsignationslager vor, sondern es würde sich unmittelbar um eine innergemeinschaftliche Lieferung, an die sich ein innergemeinschaftlicher Erwerb anschließt, handeln. Selbstverständlich ist es Aufgabe des Lieferers, den Steuerbehörden zu beweisen, dass die Voraussetzungen für die Vereinfachung für Konsignationslager erfüllt sind.

2.5.10. Was ist als „Lieferung“ an den vorgesehenen Erwerber zu betrachten?

Nach Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe a RL werden die Gegenstände „im Hinblick darauf versandt oder befördert, zu einem späteren Zeitpunkt“ an den vorgesehenen Erwerber geliefert zu werden. Der Begriff „Lieferung“ ist in diesem Zusammenhang im Sinne von Artikel 14 RL zu verstehen und nicht auf der Grundlage nationalen bürgerlichen Rechts. Dies schließt laut Artikel 14 Absatz 1 RL die Übertragung der Befähigung ein, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, aber auch die anderen, in Artikel 14 Absatz 2 RL aufgezählten Fälle. In der Praxis wird die Anwendung einige der in Artikel 14 RL enthaltenen Sachverhalte (beispielsweise die Übertragung des Eigentums an einem Gegenstand gegen Zahlung einer Entschädigung auf Grund einer behördlichen Anordnung) im Kontext von Konsignationslagern eher die Ausnahme darstellen oder überhaupt nicht zum Einsatz kommen.

Ein Sonderfall, der in der Praxis im Zusammenhang mit Konsignationslagern eintreten kann, ist der Sachverhalt des „Kommissionärs“ (Artikel 14 Absatz 2 Buchstabe c RL). Ein solcher Kommissionär erhält eine Kommission, die beim Verkauf der Gegenstände zu zahlen ist. Für Mehrwertsteuerzwecke stellt dies eine „Lieferung“ des Eigentümers der Gegenstände an den Kommissionär dar, auch wenn dies auf der Grundlage bürgerlichen Rechts vielleicht nicht der Fall ist. Für Mehrwertsteuerzwecke wird ferner davon ausgegangen, dass zwischen dem Kommissionär und dem Erwerber der Gegenstände eine weitere „Lieferung“ stattfindet.

Es könnte die Situation eintreten, dass es sich bei dem vorgesehenen Erwerber um einen Kommissionär handelt, der mehrere Kunden hat und aus dem Lager Gegenstände zum Verkauf an diese Kunden entnimmt. Es wurde die Frage aufgeworfen, ob dieser Sachverhalt unter die Vereinfachung für Konsignationslager fallen könnte.

Diese Frage lässt sich dahingehend beantworten, dass dann, wenn bei Lieferungen von Gegenständen für Zwecke der Mehrwertsteuer angenommen wird, dass sie im Rahmen des „Kommissionärkonzepts“ stattfinden, das Konsignationslagersystem anzuwenden wäre, sofern alle Voraussetzungen erfüllt werden. Mit anderen Worten, „der Steuerpflichtige, an den die Gegenstände geliefert werden sollen“, auf den sich Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe c RL bezieht, kann im Sinne von Artikel 14 Absatz 2 Buchstabe c RL ein Kommissionär sein.

2.5.11. Kann die Vereinfachung in Bezug auf mehrere vorgesehene Erwerber gelten?

Es besteht tatsächlich die Möglichkeit, dass der Lieferer Gegenstände für mehrere vorgesehene Erwerber versendet oder befördert. In diesem Fall müssen die Voraussetzungen für die Anwendung der Konsignationslagerregelungen bei jedem einzelnen Erwerber erfüllt sein. Dabei ist es insbesondere wichtig, dass die Gegenstände

als für einen konkreten vorgesehenen Erwerber bestimmt gekennzeichnet werden. Ferner muss jeder vorgesehene Erwerber in seinem Register die „Beschreibung und Menge der für ihn bestimmten Gegenstände“ angeben (Artikel 54a Absatz 2 Buchstabe b DVO) und der Lieferer muss in seinem eigenen Register Wert, Beschreibung und Menge der Gegenstände nennen, die für die einzelnen vorgesehenen Erwerber bestimmt sind (Artikel 54a Absatz 1 Buchstaben b und d DVO).

2.5.12. Sollte im Fall einer Ersetzung zum Zeitpunkt der Kündigung des ersten Vertrags bereits ein neuer Vertrag geschlossen worden sein?

Ein Erfordernis lautet, dass vor oder gleichzeitig mit der Beendigung des Vertrags mit dem früheren vorgesehenen Erwerber ein Vertrag mit einem neuen vorgesehenen Erwerber geschlossen wird. Daher darf es keine „zeitliche Lücke“ zwischen zwei Zeiträumen geben, in der die Gegenstände im Ankunftsmitgliedstaat verbleiben würden, ohne unter eine Konsignationslagerregelung zu fallen. Wäre dies der Fall, fänden eine fiktive innergemeinschaftliche Lieferung nach Artikel 17 RL und ein fiktiver innergemeinschaftlicher Erwerb nach Artikel 21 RL statt, die beide von dem Steuerpflichtigen, der die Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen verbrachte, bewirkt würden; eine Ersetzung im Sinne der Vereinfachung für Konsignationslager nach Artikel 17a Absatz 6 RL wäre nicht möglich.

2.5.13. Ist eine teilweise Ersetzung möglich?

Eine teilweise Ersetzung, bei der im Hinblick auf einen Teil der unter die ursprüngliche Konsignationslagervereinbarung fallenden Gegenstände ein vorgesehener Erwerber durch einen anderen Erwerber in demselben Mitgliedstaat ersetzt wird, ist in der Tat möglich. Es müssen die gleichen Voraussetzungen erfüllt werden und in diesem Zusammenhang trifft es auch zu, dass der Vertrag vor oder gleichzeitig mit der Beendigung des ursprünglichen Vertrags über die Gegenstände, auf die sich die Ersetzung bezieht, geschlossen werden muss.

Bei einer solchen teilweisen Ersetzung muss laut Artikel 17a Absatz 6 RL in Verbindung mit Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d RL sowie nach Artikel 262 Absatz 2 RL in der zusammenfassenden Meldung für den Zeitraum, in dem die Ersetzung stattfindet, die Mehrwertsteuernummer des neuen vorgesehenen Erwerbers (ohne den Wert der Gegenstände) genannt werden. Dies stellt einen neuen Verweis in der zusammenfassenden Meldung über den Zeitraum der Ersetzung dar und ist nicht als Berichtigung der vorherigen zusammenfassenden Meldung anzusehen oder zu behandeln, in der der ursprünglich vorgesehene Erwerber (jetzt „ersetzt“) genannt wurde. Findet die Ersetzung oder teilweise Ersetzung im gleichen Anmeldezeitraum statt, in dem auch die Beförderung der Gegenstände für den ursprünglich vorgesehenen Erwerber bewirkt wird, muss in der zusammenfassenden Meldung die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des vorgesehenen Erwerbers angegeben werden; in einer anderen Zeile müssen die Mehrwertsteuernummern sowohl des vorgesehenen Erwerbers als auch der ihn ersetzenden Person genannt werden, so dass die ursprüngliche Beförderung ebenso wie die spätere Ersetzung ersichtlich sind (siehe auch Abschnitt 2.5.21).

Der Lieferer muss die teilweise Ersetzung in dem in Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 1 RL und in Artikel 54a Absatz 1 DVO vorgesehenen Register eintragen. Auch der neue vorgesehene Erwerber muss bezüglich des Registers (Artikel 243 Absatz 3 Unterabsatz 2 RL und Artikel 54a Absatz 2 DVO) seine eigenen Verpflichtungen erfüllen.

2.5.14. Was ist unter „anderen maßgeblichen Voraussetzungen“ für die Ersetzung zu verstehen? Welcher Zeitpunkt ist zu berücksichtigen?

In Artikel 17a Absatz 6 RL wird festgelegt, dass keine Lieferung nach Artikel 17 RL stattfindet, wenn der vorgesehene Erwerber durch einen anderen ersetzt wird, diese Ersetzung im Register des Lieferers eingetragen wird und „alle anderen maßgeblichen Voraussetzungen“ (aus Absatz 2 des Artikels 17a RL) erfüllt sind. Mit anderen Worten: für die „Ersetzung“ müssen die gleichen Voraussetzungen erfüllt werden wie für den ursprünglichen Sachverhalt eines Konsignationslagers.

Es ist jedoch davon auszugehen, dass diese Voraussetzungen angemessen bewertet werden sollten (daher das Wort „maßgeblich“ im Gesetzestext), wobei dies in der Regel zum Zeitpunkt der Ersetzung und nicht zum Zeitpunkt der ursprünglichen Beförderung erfolgen sollte. Beispielsweise muss die „Vereinbarung“ zwischen dem Lieferer und dem neuen vorgesehenen Erwerber, auf die in Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe a RL Bezug genommen wird, zum Zeitpunkt der Ersetzung bestehen, nicht aber zum Zeitpunkt der ursprünglichen Beförderung. Ferner muss beispielsweise der neue vorgesehene Erwerber zum Zeitpunkt der Ersetzung, aber nicht notwendigerweise zum Zeitpunkt der ursprünglichen Beförderung, in dem Mitgliedstaat, in dem sich das Lager befindet, registriert sein. Ebenso muss der Lieferer die Mehrwertsteuernummer des neuen vorgesehenen Erwerbers in der zusammenfassenden Meldung für den Zeitraum, in dem die Ersetzung erfolgt, nennen, nicht aber in der zusammenfassenden Meldung für den Zeitraum der ursprünglichen Beförderung. Darüber hinaus ist klar, dass die Ersetzung nicht mit einer „neuen Beförderung“ der Gegenstände zusammenhängt, da hier die ursprüngliche Beförderung dieser Gegenstände ausschlaggebend ist.

Wie bereits in Abschnitt 2.3.2 dargelegt, beginnt der Zeitraum von 12 Monaten, auf den in Artikel 17a Absatz 4 RL Bezug genommen wird, am Zeitpunkt der ursprünglichen Konsignationslagerregelung; zum Zeitpunkt einer Ersetzung beginnt sie nicht erneut zu laufen. Insgesamt können die Gegenstände höchstens 12 Monate unter den Konsignationslagerregelungen verbleiben.

2.5.15. Wie ist mit Mehrfachersetzungen umzugehen?

Eine besondere Situation tritt ein, wenn mehrere Ersetzungen stattfinden. Dies kann innerhalb eines einzigen Anmeldezeitraums für die zusammenfassende Meldung oder in verschiedenen Zeiträumen geschehen. Auf die Frage, wie dies in der maßgeblichen zusammenfassenden Meldung anzumelden ist, wird in Abschnitt 2.5.20 näher eingegangen.

2.5.16. Wie wird der Zeitraum von 12 Monaten bestimmt?

In Artikel 17a Absatz 4 RL wird für die Gegenstände eine 12-Monatsfrist „nach ihrer Ankunft in dem Mitgliedstaat, in den sie versandt oder befördert wurden“, festgelegt. Für die praktische Umsetzung dieses Artikels muss bestimmt werden, ob sich der Begriff „Ankunft“ in dieser Bestimmung auf den Augenblick bezieht, in dem die Gegenstände physisch in das Hoheitsgebiet des Bestimmungsmitgliedstaats verbracht werden, oder auf den Augenblick, in dem die Gegenstände in dem Lager ankommen, in dem sie in dem betreffenden Mitgliedstaat aufbewahrt werden. In den Rechtsvorschriften wird dies zwar nicht ausdrücklich festgelegt, aber es hat den Anschein, als bezöge sich „Ankunft“ im Sinne von Artikel 17a Absatz 4 RL auf die Ankunft der Gegenstände in dem Lager, in dem sie im Bestimmungsmitgliedstaat aufbewahrt werden. Dies entspricht der Verpflichtung, im Register das Datum zu nennen, an dem die Gegenstände im Lager

ankommen (Artikel 54a Absatz 1 Buchstabe c und Absatz 2 Buchstabe c DVO). Die Tatsache, dass es für die Parteien schwierig sein könnte, das genaue Datum der Verbringung in den Bestimmungsmitgliedstaat zu kennen, untermauert dies weiter. Das Kriterium der „Ankunft im Lager“ entspricht daher eher dem Grundsatz der Rechtssicherheit.

Für die Berechnung des 12-Monatszeitraums selbst sind keine speziellen Vorschriften festgelegt worden. Aus diesem Grund sind die allgemeinen Vorschriften der Europäischen Union für die Festlegung von Fristen, Daten und Terminen (Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1182/71) anzuwenden. Dies beinhaltet, dass der Zeitraum von 12 Monaten mit der ersten Stunde des ersten Tages des Zeitraums beginnt und mit Ablauf der letzten Stunde desselben Tages endet wie der Tag, ab dem der Zeitraum beginnt. In diesem Sinne ist „der erste Tag des Zeitraums“ der auf den Tag der Ankunft der Gegenstände folgende Tag.

Praktisches Beispiel: Eine Beförderung von Gegenständen im Rahmen von Konsignationslagerregelungen beginnt am Montag, 6. Januar 2020, in Mitgliedstaat A nach Mitgliedstaat B und kommt am selben Tag am Lagerort in Mitgliedstaat B an. Der 12-Monatszeitraum beginnt am Dienstag, 7. Januar 2020 (00:00) und läuft am Ende des Donnerstags, 7. Januar 2021 (24:00) ab.

2.5.17. Wie wird der 12-Monatszeitraum bei Gegenständen in loser Schüttung bestimmt?

Es wurde die Frage aufgeworfen, welche Rechnungslegungsmethoden [LIFO (last in – first out) oder FIFO (first in – first out)] für die Bestimmung des 12-Monatszeitraums in Bezug auf „lose“ Gegenstände zu verwenden sind. Die Rechtsvorschriften für Konsignationslager sehen diesbezüglich keine Regelungen vor. Unter praktischen Gesichtspunkten scheint jedoch die FIFO-Methode das am besten geeignete System zum Nachweis des Zeitraums zu sein, in dem die losen Gegenstände im Rahmen der Konsignationslagerregelungen gehalten wurden.

Die Bestimmung des 12-Monatszeitraums muss für jeden vorgesehenen Erwerber einzeln erfolgen. In den meisten Fällen ist dies zwar selbsterklärend, es könnte aber ein besonderer Sachverhalt vorkommen, in dem lose Gegenstände beispielsweise in einen einzigen physischen Tank verbracht werden, der für zwei vorgesehene Erwerber genutzt wird.

Beispiel: Öl wird im Rahmen von Konsignationslagerregelungen für zwei verschiedene vorgesehene Erwerber namens A und B in demselben Mitgliedstaat in einen einzigen Tank verbracht. Es stellt sich die Frage, wie der Zeitraum von 12 Monaten zu berechnen ist.

Datum	vorgesehen für A	vorgesehen für B	Abruf durch A	Abruf durch B	Tankvolumen	12 Monate
10.1.20	5 000 Liter				5 000 Liter	
15.3.2020		3 000 Liter			8 000 Liter	
16.5.2020			3 000 Liter		5 000 Liter	

18.8.2020				2 000 Liter	3 000 Liter	
11.1.21 (24:00)					3 000 Liter	X für A
16.3.2021					3 000 Liter	X für B

Bezüglich der verbleibenden 2 000 Liter (von 3 000 Litern), die für A vorgesehenen waren, läuft der Zeitraum von 12 Monaten am 11. Januar 2021 (24:00) ab. Von diesem Zeitpunkt an muss der Lieferer in dem Mitgliedstaat, in dem sich der Tank befindet, für Mehrwertsteuerzwecke registriert sein. Hinsichtlich der anderen verbleibenden 1 000 Liter, die für B vorgesehen waren, würde der 12-Monatszeitraum am 16. März 2021 (24:00) ablaufen.

Weitere Informationen im Zusammenhang mit dem Beispiel und der Registrierung des Lieferers sind Abschnitt 2.5.7 zu entnehmen.

2.5.18. In welchem Format können oder sollen Register geführt werden?

In den Rechtsvorschriften für Konsignationslager wird nicht festgelegt, in welchem Format die Register zu führen sind. Insoweit müssen die Mitgliedstaaten die entsprechenden Bedingungen bestimmen. Es wäre jedoch vernünftigerweise zu erwarten, dass die Mitgliedstaaten eine gewisse Flexibilität praktizieren und keine allzu strengen Beschränkungen auferlegen, z. B. nur ein papiergestütztes gesondertes Register, sondern dass sie auch elektronische Register akzeptieren.

Außerdem erscheint es sinnvoll, dass unterschiedliche Formen elektronischer Register akzeptiert werden. Ausschlaggebend ist hier die leichte Zugänglichkeit der einschlägigen Daten für die Steuerbehörden, denen es möglich sein sollte, diese Daten ohne Schwierigkeiten aus dem elektronischen System des Steuerpflichtigen abzurufen.

Und schließlich sollte nicht ausgeschlossen werden, dass ein Register für mehrere Lager geführt wird, in denen für einen oder mehrere vorgesehene Erwerber bestimmte Gegenstände gelagert werden. In derartigen Fällen sollte eine eindeutige Unterscheidung zwischen den einzelnen Lagern und den einzelnen vorgesehenen Erwerbern getroffen werden.

2.5.19. Können Mitgliedstaaten dem Lagerinhaber, wenn er Dritter ist, bezüglich des Registers zusätzliche Verpflichtungen auferlegen?

Ist der Lagerinhaber eine andere Person als der vorgesehene Erwerber, kann in Erwägung gezogen werden, dass nach einer nützlichen Auslegung von Artikel 54a Absatz 2 DVO vorgeschrieben ist, dass der Lagerinhaber ein Register führt, in dem die in den Buchstaben c, e und f dieser Bestimmung genannten Elemente wiedergegeben werden. Für sich genommen sollte dies für den Lagerinhaber keine zusätzliche Belastung darstellen, denn diese Einzelheiten müssen auch in dem Register genannt werden, das er für Handelszwecke führen muss. Besondere steuerrechtliche Pflichten des Lagerinhabers sind in dieser Hinsicht grundsätzlich auf Basis von Artikel 273 TL möglich („Die Mitgliedstaaten können ... weitere Pflichten vorsehen“). Eventuelle zusätzliche Pflichten des dritten Lagerinhabers sollten auf jeden Fall verhältnismäßig und gerechtfertigt sein.

2.5.20. Wie meldet man in der zusammenfassenden Meldung ein Konsignationslager und eine oder mehrere Ersetzung(en) an, die im gleichen Anmeldezeitraum für die zusammenfassende Meldung stattfindet bzw. stattfinden? (Gleiches gilt für Konsignationslager und einen Rückversand der Gegenstände, der im gleichen Anmeldezeitraum für die zusammenfassende Meldung stattfindet)

Nach Artikel 262 Absatz 2 RL müssen sowohl die ursprüngliche Verbringung der Gegenstände im Rahmen von Konsignationslagerregelungen als auch „jede Änderung der gemeldeten Angaben“ (eine genauere Erläuterung dieses Begriffs ist Abschnitt 2.5.22 zu entnehmen) in der zusammenfassenden Meldung wiedergegeben werden. Das bedeutet, dass die Verbringung von Gegenständen im Rahmen der Konsignationslagerregelungen, die Ersetzung des vorgesehenen Erwerbers¹⁰ und der Rückversand von Gegenständen in der zusammenfassenden Meldung wiedergegeben werden müssen. Es sei darauf hingewiesen, dass bei einem Rückversand der Gegenstände diese Angabe in der zusammenfassenden Meldung jedoch nicht als materielle Voraussetzung für die Beibehaltung der Vereinfachung anzusehen ist (siehe Abschnitt 2.5.6).

Aus diesem Grund muss die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer jedes vorgesehenen Erwerbers, für den innerhalb des Anmeldezeitraums Verbringungen bewirkt wurden, in die zusammenfassende Meldung aufgenommen werden. Finden innerhalb desselben Anmeldezeitraums mehrere Verbringungen von Gegenständen für ein und denselben vorgesehenen Erwerber statt, ist es angemessen, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer der Einfachheit halber nur einmal anzugeben. Sind Beförderungen jedoch für verschiedene vorgesehene Erwerber bestimmt, müssen alle maßgeblichen Nummern in die zusammenfassende Meldung aufgenommen werden.

Bei Ersetzungen muss auch dann die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines neuen vorgesehenen Erwerbers jedes Mal in die zusammenfassende Meldung aufgenommen werden, wenn innerhalb desselben Anmeldezeitraums mehrere aufeinanderfolgende Ersetzungen stattgefunden haben. Dies ergibt sich aus Artikel 17a Absatz 6 RL in Verbindung mit Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d RL. Damit jede dieser aufeinanderfolgenden Ersetzungen entsprechend behandelt wird, muss in der zusammenfassenden Meldung für den Zeitraum, in dem diese aufeinanderfolgenden Ersetzungen stattfanden, ein Verweis auf die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer jedes neuen vorgesehenen Erwerbers erfolgen. Es muss sowohl die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des früheren vorgesehenen Erwerbers als auch die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des neuen vorgesehenen Erwerbers angegeben werden.

Was den Rückversand von Gegenständen betrifft, so muss die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer jedes Erwerbers, für den die zurückgesandten Gegenstände bestimmt waren, in die zusammenfassende Meldung aufgenommen und mit einem Merkzeichen (Flag) versehen werden (siehe das Beispiel in Abschnitt 2.5.21). Die maßgebliche Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers ist hier die Nummer des Erwerbers, für den die Gegenstände in dem Augenblick, in dem der Rückversand der Gegenstände beginnt, bestimmt waren (d. h. bei einer oder mehreren Ersetzung(en) ist dies der letzte vorgesehene Erwerber). Kommt es in ein- und demselben Zeitraum zu mehreren Rücksendungen, von denen jedes Mal Teile der für den gleichen vorgesehenen Erwerber

¹⁰ Im besonderen Fall der Ersetzung ergibt sich die Verpflichtung zu ihrer Wiedergabe in der zusammenfassenden Meldung nicht nur aus Artikel 262 Absatz 2 RL, sondern auch aus Artikel 17a Absatz 6 Buchstabe a RL in Verbindung mit Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d RL.

bestimmten Gegenstände betroffen sind, reicht es aus, in der zusammenfassenden Meldung die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer dieses vorgesehenen Erwerbers sowie das Merkzeichen einmal anzugeben.

Praktisches Beispiel:

Unternehmen A mit Sitz in Mitgliedstaat 1, das monatlich zusammenfassende Meldungen für innergemeinschaftliche Lieferungen einreicht, bewirkt folgende Umsätze (die in den folgenden Absätzen aufgezählt werden).

Januar

- A versendet im Rahmen von Konsignationslagerregelungen 20 000 Wareneinheiten von MS 1 an Unternehmen B in MS 2.
- A beschließt, dass 5 000 der unter die Konsignationslagerregelungen mit B fallenden Einheiten den Konsignationslagerregelungen mit C in MS 2 unterstellt werden sollen.
- 5 000 der unter die Konsignationslagerregelungen mit B fallenden Einheiten werden an A in MS 1 zurückgesandt.

A muss in die in Mitgliedstaat 1 eingereichte zusammenfassende Meldung für den Monat Januar Folgendes aufnehmen:

- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von Unternehmen B in Mitgliedstaat 2 ohne Beträge.
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern der Unternehmen B und C in Mitgliedstaat 2 ohne Beträge. Daraus ist ersichtlich, i) dass eine Ersetzung stattgefunden hat; ii) dass C der neue vorgesehene Erwerber ist; iii) dass C bei den Gegenständen, auf die sich die Ersetzung bezieht, an die Stelle von B getreten ist.
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von Unternehmen B in Mitgliedstaat 2 ohne Beträge, aber mit einem Merkzeichen (Flag), das auf den Rückversand der Gegenstände hinweist.

Hinweise zu teilweisen Ersetzungen sind auch Abschnitt 2.5.13 zu entnehmen.

2.5.21. Allgemeines praktisches Beispiel für die zusammenfassende Meldung

Unternehmen A mit Sitz in MS 1, das monatlich zusammenfassende Meldungen für innergemeinschaftliche Lieferungen einreicht, bewirkt die folgenden, nachstehend aufgeführten Umsätze. Bei diesen Beispielen wird davon ausgegangen, dass immer dann, wenn der Erwerber das Eigentum an unter Konsignationslagervereinbarungen fallenden Gegenständen übernimmt, der Mehrwertsteueranspruch im gleichen Monat in Kraft tritt (dieser wird, was innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen betrifft, durch Artikel 67 RL geregelt).

Januar

- 1) A versendet im Rahmen von Konsignationslagerregelungen 10 000 Wareneinheiten von MS 1 an Unternehmen B in MS 2.
- 2) A versendet im Rahmen von Konsignationslagerregelungen 5 000 Wareneinheiten von MS 1 an Unternehmen C in MS 2.

- 3) A versendet im Rahmen von Konsignationslagerregelungen 10 000 zusätzliche Wareneinheiten von MS 1 an Unternehmen B in MS 2.
- 4) A beschließt, dass 5 000 der unter die Konsignationslagerregelungen mit B fallenden Einheiten den Konsignationslagerregelungen mit C in MS 2 unterstellt werden sollen.
- 5) 5 000 der unter die Konsignationslagerregelungen mit B fallenden Einheiten werden an A in MS 1 zurückgesandt.
- 6) B übernimmt das Eigentum an 5 000 Einheiten. Gezahltes Entgelt: 100 000 EUR.
- 7) 2 000 Einheiten des mit C bestehenden Konsignationslagerbestands werden an Unternehmen D in MS 2 verkauft. Gezahltes Entgelt: 40 000 EUR.

Februar

- 8) A versendet im Rahmen von Konsignationslagerregelungen 10 000 Einheiten von MS 1 an Unternehmen B in MS 2.
- 9) A versendet im Rahmen von Konsignationslagerregelungen 10 000 Einheiten von MS 1 an Unternehmen C in MS 2.
- 10) A versendet 2 000 Einheiten, die sich im Rahmen der Konsignationslagerregelungen mit B bereits in MS 2 befinden, an Unternehmen E in MS 3, damit sie dort Konsignationslagerregelungen unterstellt werden.
- 11) A versendet im Rahmen von Konsignationslagerregelungen 2 000 Einheiten von MS 1 an Unternehmen D in MS 2.
- 12) Alle an D versendeten Einheiten werden an A in MS 1 zurückgesandt.
- 13) A versendet im Rahmen von Konsignationslagerregelungen 5 000 Einheiten von MS 1 an Unternehmen F in MS 2.
- 14) B übernimmt das Eigentum an 8 000 Einheiten. Gezahltes Entgelt: 160 000 EUR.
- 15) C übernimmt das Eigentum an 6 000 Einheiten. Gezahltes Entgelt: 120 000 EUR.
- 16) A sendet 2 000 Wareneinheiten, die zuvor im Rahmen eines Abrufs an F versandt worden waren, in MS 1 zurück.
- 17) 1 000 der Einheiten von F werden Konsignationslagerregelungen mit H in MS 2 unterstellt.
- 18) F übernimmt das Eigentum an den anderen 2 000 Einheiten. Gezahltes Entgelt: 40 000 EUR.
- 19) A verkauft 5 000 der unter den Konsignationslagerbestand von C fallenden Einheiten direkt an G in MS 3. Gezahltes Entgelt: 100 000 EUR.
- 20) A beschließt, dass 2 000 der Konsignationslagerregelungen mit B unterliegenden Einheiten in das mit C in MS 2 bestehende Konsignationslager verbracht werden sollen. Später im Februar werden dieselben 2 000 Einheiten Konsignationslagerregelungen mit H in MS 2 unterstellt.
- 21) Weitere 2 000 Einheiten des mit B in MS 2 bestehenden Konsignationslagerbestands werden in das mit H in MS 2 bestehende Konsignationslager verbracht.

Angaben, die in die zusammenfassenden Meldungen von A aufzunehmen sind

Januar

A muss in die in MS 1 eingereichte zusammenfassende Meldung für den Monat Januar folgende Angaben aufnehmen:

- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von Unternehmen B in MS 2 ohne Beträge (diese Nummer wird nur einmal aufgenommen und deckt die Umsätze 1 und 3 ab).
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von Unternehmen C in MS 2 ohne Beträge (Umsatz 2).
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern von B und C in MS 2 in derselben Zeile (Umsatz 4).
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von B in MS 2 mit einem Merkzeichen, das den Rückversand der Gegenstände anzeigt, sowie keine Beträge (Umsatz 5).
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von B und den Betrag von 100 000 EUR (Umsatz 6).
- Die eigene Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von A in MS 2 mit der nach Artikel 76 RL bestimmten Steuerbemessungsgrundlage für die fiktive innergemeinschaftliche Lieferung (Umsatz 7). Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von D muss für diesen Umsatz nicht angegeben werden, da er als Inlandslieferung von A an D in MS 2 betrachtet wird.

Februar

A muss in die in MS 1 eingereichte zusammenfassende Meldung für den Monat Februar folgende Angaben aufnehmen:

- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von Unternehmen B in MS 2 ohne Beträge (Umsatz 8).
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von Unternehmen C in MS 2 ohne Beträge (Umsatz 9).
- Die eigene Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von A in MS 2 mit der nach Artikel 76 RL bestimmten Steuerbemessungsgrundlage für die fiktive innergemeinschaftliche Lieferung (Umsatz 10). Darüber hinaus muss A für diesen Umsatz in MS 2 eine zusammenfassende Meldung einreichen, in der die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von E in MS 3 ohne Beträge ausgewiesen wird.
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von D in MS 2 ohne Beträge (Umsatz 11).
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von D in MS 2 mit einem Merkzeichen, das den Rückversand der Gegenstände anzeigt, sowie keine Beträge (Umsatz 12).
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von F in MS 2 und keine Beträge (Umsatz 13).
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von B und den Betrag von 160 000 EUR (Umsatz 14).

- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von C und den Betrag von 120 000 EUR (Umsatz 15).
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von F in MS 2 mit einem Merkzeichen, das den Rückversand der Gegenstände anzeigt, sowie keine Beträge (Umsatz 16).
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern der Unternehmen F und H in MS 2 ohne Beträge, in derselben Zeile (Umsatz 17).
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmens F mit einem Betrag von 40 000 EUR (Umsatz 18).
- Die eigene Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von A in MS 2 mit der nach Artikel 76 RL bestimmten Steuerbemessungsgrundlage für die fiktive innergemeinschaftliche Lieferung (Umsatz 19). In der zusammenfassenden Meldung muss dieser Umsatz mit Umsatz 10 in einer einzigen Zeile zusammengeführt werden. Dementsprechend bestünde nur eine Zeile, in der die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von A in MS 2 für die gesamte Steuerbemessungsgrundlage für beide nach Artikel 76 RL berechneten fiktiven innergemeinschaftliche Lieferungen ausgewiesen wird (Umsätze 10 und 19). Darüber hinaus muss A für diesen Umsatz (Umsatz 19) in MS 2 eine zusammenfassende Meldung einreichen, aus der die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von G und der Betrag von 100 000 EUR hervorgehen.
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer der Unternehmen B und C in MS 2 in derselben Zeile und die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer der Unternehmen C und H in MS 2 in einer anderen Zeile, ohne Beträge (Umsatz 20).
- Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer der Unternehmen B und H in MS 2 in derselben Zeile, ohne Beträge (Umsatz 21).

2.5.22. Was bedeutet „Änderung der gemeldeten Angaben“ in Artikel 262 Absatz 2 RL?

Allgemein muss nach Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d und Artikel 262 Absatz 2 RL in Fällen, in denen Gegenstände im Rahmen von Konsignationslagerregelungen von einem Mitgliedstaat in einen anderen versendet werden, der Steuerpflichtige, der die Gegenstände versendet oder befördert (selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten), in seine zusammenfassende Meldung die Identität des Steuerpflichtigen, für den die Gegenstände bestimmt sind¹¹ (vorgesehener Erwerber) und seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer aufnehmen, die ihm von dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände gesandt oder befördert werden, zugewiesen wurde (ohne den Wert der Gegenstände). Dies wird in den Rechtsvorschriften für jede einzelne Verbringung (Beförderung von Gegenständen) vorgeschrieben, die ein Lieferer für einen vorgesehenen Erwerber bewirkt.

Mit dem vorstehend genannten Verweis in der zusammenfassenden Meldung werden dem beteiligten Mitgliedstaat folgende Angaben übermittelt:

¹¹ Siehe Abschnitt 2.5.23.

- i) die Tatsache, dass der die zusammenfassende Meldung einreichende Steuerpflichtige (oder ein Dritter auf seine Rechnung) eine Verbringung (Beförderung) von Gegenständen, die ihm gehören, von einem Mitgliedstaat in einen anderen bewirkt hat und dass daher im Hoheitsgebiet dieses zuletzt genannten Mitgliedstaates Gegenstände physisch vorhanden sind;
- ii) die Tatsache, dass diese Gegenstände im Ankunftsmitgliedstaat gelagert werden und dem Steuerpflichtigen, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in der zusammenfassenden Meldung genannt wird, zur Verfügung stehen und wahrscheinlich von ihm erworben werden;
- iii) die Tatsache, dass in der zusammenfassenden Meldung kein Wert genannt wird, weist darauf hin, dass die Gegenstände im Rahmen von Konsignationslagerregelungen versandt wurden und folglich keine „normale“ innergemeinschaftliche Lieferung darstellen.

Zusätzlich zu den Angaben, die in der zusammenfassenden Meldung über „normale“ Konsignationslagersachverhalte gemacht werden müssen, wird dem Lieferer auch auferlegt, dass er in der zusammenfassenden Meldung Informationen über „jede Änderung der gemeldeten Angaben“ übermittelt (Artikel 262 Absatz 2 RL).

Im Gesetzestext wird nicht weiter festgelegt, was diese Voraussetzung umfasst. Geht man nach einem strengen Ansatz vor, könnte theoretisch eine Reihe von Sachverhalten, die nach dem Versand der Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat im Rahmen von Konsignationslagerregelungen eintreten könnten, als solch eine Änderung betrachtet werden, weil dann die ursprünglich gemeldeten Angaben (welche die drei vorstehend aufgeführten Elemente umfassen) nicht mehr zuträfen.

Es folgt eine Übersicht über Sachverhalte dieser Art:

- Fälle, in denen Gegenstände vom vorgesehenen Erwerber abgerufen werden, Ersetzung des vorgesehenen Erwerbers, im Inland an einen anderen als den vorgesehenen Erwerber verkaufte Gegenstände. In all diesen Fällen kann davon ausgegangen werden, dass eine „Änderung der gemeldeten Angaben“ eingetreten ist, da die Gegenstände dem Steuerpflichtigen, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ursprünglich in der zusammenfassenden Meldung genannt wurde, weder zur Verfügung stehen und noch wahrscheinlich von ihm erworben werden; (siehe Ziffer ii oben).¹²
- Rückversand von Gegenständen an den Lieferer, von Gegenständen, die in einem anderen Mitgliedstaat an einen Kunden verkauft wurden, von Gegenständen, die aus der EU ausgeführt wurden und Verlust oder Zerstörung der Gegenstände. In all diesen Fällen kann davon ausgegangen werden, dass eine „Änderung der gemeldeten Angaben“ eingetreten ist, da die Gegenstände im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaates, in den sie ursprünglich versandt oder befördert wurden, physisch nicht mehr vorhanden sind (siehe Ziffer i oben). Ferner stehen auch in diesem Fall die Gegenstände dem Steuerpflichtigen, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ursprünglich in der

¹² Was insbesondere die vom vorgesehenen Erwerber abgerufenen Gegenstände betrifft, so sind diese von ihm bereits erworben worden und fallen daher nicht mehr unter die Konsignationslagerregelungen.

zusammenfassenden Meldung genannt wird, nicht mehr zur Verfügung und werden wahrscheinlich auch nicht von ihm erworben (siehe Ziffer ii oben).

Bei den meisten vorstehend aufgeführten Sachverhalten ist die Vereinfachung für Konsignationslager nicht mehr gültig (Artikel 17a Absatz 7 RL) und es findet eine Lieferung (wenn Gegenstände vom vorgesehenen Erwerber abgerufen werden) oder eine Verbringung (im Sinne von Artikel 17 RL) statt. Beide Sachverhalte stellen eine vom Lieferer im ersten Mitgliedstaat bewirkte innergemeinschaftliche Lieferung und einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Mitgliedstaat, in dem sich der ursprüngliche Lagerbestand befindet, dar. Diese Lieferung muss (auf der Grundlage von Artikel 262 Absatz 1 Buchstabe a RL) in der zusammenfassenden Meldung des Lieferers genannt werden, was die Nachverfolgung der Gegenstände sicherstellt.

Daraus folgt, dass es für Unternehmen Überschneidungen mit sich brächte und verwirrend und belastend wäre, diese Sachverhalte als „Änderung der gemeldeten Angaben“ zu betrachten, denn daraus ergäbe sich eine weitere Nennung in der zusammenfassenden Meldung (auf der Grundlage von Artikel 262 Absatz 2 RL).

Bei zwei der oben aufgeführten Sachverhalte gilt die Vereinfachung für Konsignationslager jedoch weiterhin (sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind) und es kommt daher nicht zu einer neuen Nennung in der zusammenfassenden Meldung auf der Grundlage von Artikel 262 Absatz 1 Buchstabe a RL; dies sind: die *Ersetzung des vorgesehenen Erwerbers* und der *Rückversand der Gegenstände*.

Daher sollte die „Änderung der gemeldeten Angaben“, auf die in Artikel 262 Absatz 2 RL Bezug genommen wird, auf diese beiden Sachverhalte beschränkt werden, denn eine erneute Nennung in der zusammenfassenden Meldung dient der Sicherstellung der physischen Nachverfolgung der Gegenstände und der ordnungsgemäßen Identifikation des zum Abruf der Gegenstände aus dem Lagerbestand befugten Steuerpflichtigen. Aus juristischer Sicht entspricht diese Auslegung Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d RL, in dem festgelegt wird, dass die Nennung in der zusammenfassenden Meldung eine Voraussetzung für die Vereinfachung für Konsignationslager ist. Darüber hinaus steht diese Auslegung im Einklang mit der Zielsetzung der Vorschriften und führt zu einer wesentlich geringeren Belastung für Unternehmen als bei strenger Auslegung.

2.5.23. Was ist unter „Identität“ des vorgesehenen Erwerbers in Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d RL zu verstehen?

Eine der in Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d RL aufgeführten Voraussetzungen für die Anwendung der Vereinfachung für Konsignationslager ist die Pflicht des Lieferers, in die zusammenfassende Meldung die Identität des vorgesehenen Erwerbers sowie die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer aufzunehmen, die dem vorgesehenen Erwerber von dem Mitgliedstaat, in das die Gegenstände gesandt oder befördert wurden, zugeteilt wurde.

In der Praxis kann in der zusammenfassenden Meldung nur die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des vorgesehenen Erwerbers genannt werden. Die Frage ist also, wie sich die Anforderung des Artikels 17a Absatz 2 Buchstabe d, in die zusammenfassende Meldung die Identität des vorgesehenen Erwerbers aufzunehmen, erfüllen lässt.

Die Identifizierung eines Steuerpflichtigen mittels einer individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer bedeutet in der Praxis, dass jede Nummer einem konkreten

Steuerpflichtigen zugewiesen wird. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, in einem elektronischen System Angaben zur Identität, Tätigkeit, Rechtsform und Anschrift der Personen, denen eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt wurde, zu speichern (Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe b der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer).

Mit anderen Worten: die Identität eines Steuerpflichtigen und seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer sind im System eng (und in der Regel untrennbar) miteinander verbunden.

Die Anforderung, die Identität des vorgesehenen Erwerbers aufzunehmen, sollte daher als erfüllt betrachtet werden, wenn die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des vorgesehenen Erwerbers in der zusammenfassenden Meldung genannt wird. Bestätigt wird dies durch den Wortlaut von Artikel 262 Absatz 2 RL, in dem nur auf die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des vorgesehenen Erwerbers Bezug genommen wird, ohne dass dessen Identität erwähnt wird.

2.5.24. Sind für Beförderungen, die vor dem Inkrafttreten der Vereinfachung für Konsignationslager beginnen und danach enden, Übergangsmaßnahmen vorgesehen worden?

In den Rechtsvorschriften sind in Bezug auf Beförderungen von Gegenständen, die vor dem 1. Januar 2020 beginnen und nach diesem Datum (Inkrafttreten der Vereinfachung für Konsignationslager) enden, keine Übergangsmaßnahmen vorgesehen. Es muss jedoch eine einheitliche Vorgehensweise in Situationen dieser Art sichergestellt werden. In Anbetracht dessen, dass in den Vorschriften über die Vereinfachung für Konsignationslager und in der darin enthaltenen Definition von Konsignationslagerregelungen die Tatsache berücksichtigt wird, dass „Gegenstände ... in einen anderen Mitgliedstaat ... versandt oder befördert“ werden (Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe a RL), scheinen folgende Vorschriften zu gelten:

- wenn die Beförderung vor dem 1. Januar 2020 beginnt, kann die durch Artikel 17a RL eingeführte Vereinfachung für Konsignationslager auch dann nicht angewendet werden, wenn die Ankunft der Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat nach diesem Datum stattfindet;
- beginnt die Beförderung am 1. Januar 2020 oder später, gelten die neuen Vorschriften über die Vereinfachung für Konsignationslager. Gilt die Vereinfachung, ist die zusammenfassende Meldung für den Anmeldezeitraum, der das Anfangsdatum der Beförderung umfasst, entsprechend auszufüllen.

2.5.25. Kann ein Lieferer, der keinen Sitz in der EU hat, die Vereinfachung für Konsignationslager nutzen? Gilt die Befreiung vom Zollverfahren 42 für die Einfuhr von Gegenständen, die anschließend Konsignationslagerregelungen unterliegen?

Für die Zwecke der Vereinfachung für Konsignationslager darf der Lieferer weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände befördert oder gesandt werden, haben. Davon abgesehen besteht keine weitere Voraussetzung hinsichtlich des Sitzes des Lieferers, der in einem anderen Mitgliedstaat oder anderswo ansässig sein kann.

Es könnte die Frage aufgeworfen werden, ob die in Artikel 143 Absatz 1 Buchstabe d und Absatz 2 RL (die sogenannte „Befreiung von Zollverfahren 42“) festgelegte Steuerbefreiung auch gilt, wenn sich an eine Einfuhr eine Beförderung von Konsignationslagerbestand anschließt. Die Antwort lautet, dass die Befreiung von Zollverfahren 42 keine Anwendung finden kann, weil zum Zeitpunkt der Einfuhr noch keine Gewissheit über Lieferungen an Erwerber besteht. Hier könnte es sich also um eine Situation handeln, in der es der Steuerpflichtige, der die Gegenstände befördert, vorziehen würde, die Vereinfachung für Konsignationslager nicht anzuwenden, um die Befreiung von Einfuhrsteuern nicht zu verlieren (auf der Grundlage von Artikel 143 Absatz 1 Buchstabe d RL).

2.5.26. Identität des vorgesehenen Erwerbers – auf welche Weise muss dem Lieferer die Identität bekannt sein? Genügt ein Kaufvertrag?

In der Mehrwertsteuerrichtlinie bestehen keine besonderen Vorschriften hierzu, aber der zwischen dem Lieferer und dem vorgesehenen Erwerber geschlossene Vertrag, der die Grundlage für den Umsatz von Konsignationslagerbestand bildet, sollte in dieser Hinsicht genügen. Dem Lieferer muss nicht nur die Identität des vorgesehenen Erwerbers bekannt sein, sondern auch die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die diesem vorgesehenen Erwerber von dem Mitgliedstaat, in den die Waren befördert werden, zugeteilt wurde. Der Lieferer muss die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des vorgesehenen Erwerbers in der zusammenfassenden Meldung nennen, die für den Zeitraum der Beförderung der Gegenstände eingereicht wird.

2.5.27. Was ist in Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe a mit „Vereinbarung“ gemeint? Ist dies immer ein Kaufvertrag?

Die Mehrwertsteuerrichtlinie legt die Art von Vereinbarung, die zwischen dem Lieferer und dem vorgesehenen Erwerber bestehen muss, weder fest noch schreibt sie diese vor. Es ist aber davon auszugehen, dass dann, wenn zwischen den beiden Vertragsparteien ein Vertrag besteht, nach dem der vorgesehene Erwerber befähigt ist, Gegenstände einer bestimmten Art gegen Zahlung eines bestimmten Preises aus dem Lager zu entnehmen (und somit das Eigentum an diesen Gegenständen zu erwerben), die Voraussetzung in Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe a RL in Bezug auf eine „bestehende Vereinbarung zwischen den beiden Steuerpflichtigen“ erfüllt ist.

2.5.28. Sind die Voraussetzungen für die Konsignationslagerregelung erfüllt, wenn die Gegenstände, die dem vorgesehenen Erwerber geliefert werden sollen, erst von einem Dritten im Lager sortiert werden müssen?

In der Mehrwertsteuerrichtlinie ist zu diesem Punkt nichts festgelegt worden; daher ist nicht ausgeschlossen, dass die Voraussetzungen für die Vereinfachung für Konsignationslager in diesem Fall erfüllt sein können.

2.5.29. Was ist für die Zwecke der Vereinfachung für Konsignationslagerregelungen als Lager anzusehen und was nicht?

Es ist davon auszugehen, dass Konsignationslagerregelungen in der Regel ein Lager im Ankunftsmitgliedstaat beinhalten, in das Gegenstände verbracht werden und vom vorgesehenen Erwerber abgerufen werden können. In Artikel 54a Absatz 1 Buchstabe c DVO wird der Lieferer ausdrücklich dazu verpflichtet, die Anschrift des Lagers und das Ankunftsdatum der Gegenstände in diesem Lager anzugeben. Ein

ähnlicher Verweis findet sich in Artikel 54a Absatz 2 Buchstabe c DVO hinsichtlich des Registers des vorgesehenen Erwerbers.

In Artikel 17a Absatz 2 RL dagegen wird die Existenz eines Lagers nicht als Voraussetzung für die Gültigkeit der Vereinfachung für Konsignationslager genannt. Daher stellt sich die Frage, ob ein Lager im üblichen Sinne des Begriffs „Lagerort für Gegenstände“ tatsächlich erforderlich ist oder ob in diesem Zusammenhang andere Möglichkeiten bestehen (z. B. Gegenstände in einem Lastkraftwagen, die zwischen vorgesehenen Erwerbern befördert werden, oder sogar eine Aktentasche, wenn die Gegenstände, um die es bei den Konsignationslagerregelungen geht, sehr klein sind).

Nach Ansicht der Dienststellen der Kommission ist davon auszugehen, dass es sich in diesen Fällen lediglich um den Sachverhalt einer „direkten“ Lieferung des Lieferers an den Erwerber handelt. Um die Vereinfachung nach Artikel 17a RL anwenden zu können, müssen die Beteiligten daher in diesen Fällen zur Zufriedenheit der Steuerbehörden nachweisen können, dass der besondere Sachverhalt (z. B. Konsignationslager mittels eines Lastwagens) wirklich eine Konsignationslagerregelung im Sinne von Artikel 17a Absatz 2 RL darstellt. Dies bedeutet unter anderem, dass sie nachweisen müssen, dass der Lieferer weiterhin Eigentümer der Gegenstände ist und dass zwischen diesem Lieferer und dem vorgesehenen Erwerber eine Vereinbarung besteht, nach der Letzterer befugt ist, die Gegenstände zu einem späteren Zeitpunkt abzurufen. Ein weiteres Erfordernis in diesen Fällen wäre, dass die Register des Lieferers und des vorgesehenen Erwerbers fortlaufend (in Echtzeit) wiedergeben, wo sich die Gegenstände zu einem beliebigen Zeitpunkt befinden, damit die Steuerbehörden ordnungsgemäße Kontrollen durchführen können.

2.5.30. Ist es möglich, dass das/die Register von einem Dritten (beispielsweise einem Lagerleiter) auf Rechnung des Lieferers bzw. des vorgesehenen Erwerbers geführt werden?

Ein Dritter könnte das Register führen, aber die relevanten Steuerpflichtigen – Lieferer und vorgesehener Erwerber – sind weiterhin für die Erfüllung dieser Verpflichtung verantwortlich (außer, soweit es den vorgesehenen Erwerber betrifft, die in Artikel 54a Absatz 2 Buchstaben c, e und f DVO genannten Elemente, sofern die in Artikel 54a Absatz 2 Unterabsatz 2 DVO vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind).

2.5.31. Was ist bei einer Beförderung, die in Monat 1 beginnt und in Monat 2 endet, für die Zwecke der zusammenfassenden Meldung der maßgebliche Zeitraum?

Ähnlich wie bei den in Abschnitt 2.5.24. aufgeführten Erläuterungen zu Übergangsmaßnahmen ist hier das Datum des Beförderungsbeginns ausschlaggebend. Daher muss der Lieferer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des vorgesehenen Erwerbers in der zusammenfassenden Meldung für Monat 1 wiedergeben.

3. REIHENGESCHÄFTE

3.1. Einschlägige Bestimmung

Artikel 36a RL

3.2. Hintergrund

Unter Reihengeschäften im Sinne von Artikel 36a RL sind aufeinanderfolgende Lieferungen derselben Gegenstände (das heißt, es gibt zwei oder mehr aufeinanderfolgende Lieferungen) zu verstehen, bei denen die gelieferten Gegenstände das Objekt einer einzigen innergemeinschaftlichen Beförderung zwischen zwei Mitgliedstaaten sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) kann in diesen Situation die innergemeinschaftliche Beförderung der Gegenstände nur einer der Lieferungen in der Reihe zugeordnet werden, die sann in den Genuss der in Artikel 138 RL vorgesehenen Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen kommen kann.¹³

In ihrem Wortlaut vor dem 1. Januar 2020 sah die Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch keine konkreten Vorschriften für die Zuordnung der innergemeinschaftlichen Beförderung der Gegenstände vor. Die Rechtsprechung des EuGH bot eine gewisse Orientierung, es musste aber in jedem einzelnen Fall eine Gesamtbewertung der jeweiligen besonderen Umstände erfolgen.

Folglich galt für diese Sachverhalte keine allgemeine Vorschrift und die Beurteilung, wie die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen einem konkreten Umsatz innerhalb der Reihe zuzuschreiben sei, musste jeweils von Fall zu Fall vorgenommen werden. Dieser Umstand konnte zur Folge haben, dass die Mitgliedstaaten unterschiedliche Ansätze verfolgten, was wiederum zu Doppel- oder Nichtbesteuerung führte und für die Wirtschaftsteilnehmer bedeutete, dass keine Rechtssicherheit herrschte.

In der neuen Bestimmung in Artikel 36a RL wird dieses Problem mit der Festlegung von Vorschriften für die Zuordnung der innergemeinschaftlichen Beförderung der Gegenstände zu einer konkreten Lieferung im Reihengeschäft angegangen.

3.3. Was bewirkt die Bestimmung?

Mit der Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates wurde in die Mehrwertsteuerrichtlinie ein neuer Artikel 36a eingeführt. In diesem Artikel geht es um die Frage, welches die Lieferung ist, der die innergemeinschaftliche Beförderung oder Versendung der Gegenstände im Fall eines Reihengeschäfts zuzuordnen ist, oder anders ausgedrückt, welche Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung anzusehen ist.

Für die Anwendbarkeit von Artikel 36a RL müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt werden:

¹³ Dies wurde erstmals vom EuGH in seiner Entscheidung vom 6. April 2006 in der Sache C-245/04 *Emag Handel Eder* festgestellt

- Die Gegenstände müssen nacheinander geliefert werden. Aus diesem Grund ist es erforderlich, dass mindestens drei Personen an dem Reihengeschäft beteiligt sind.
- Die Gegenstände müssen von einem Mitgliedstaat in einen anderen versendet oder befördert werden. Demzufolge fallen Reihengeschäfte, die Ein- oder Ausfuhren beinhalten, oder die nur Lieferungen innerhalb des Hoheitsgebiets eines Mitgliedstaats umfassen, nicht unter diese Bestimmung.
- Die Gegenstände müssen vom ersten Lieferer unmittelbar zum letzten Erwerber in der Reihe befördert oder versandt werden.

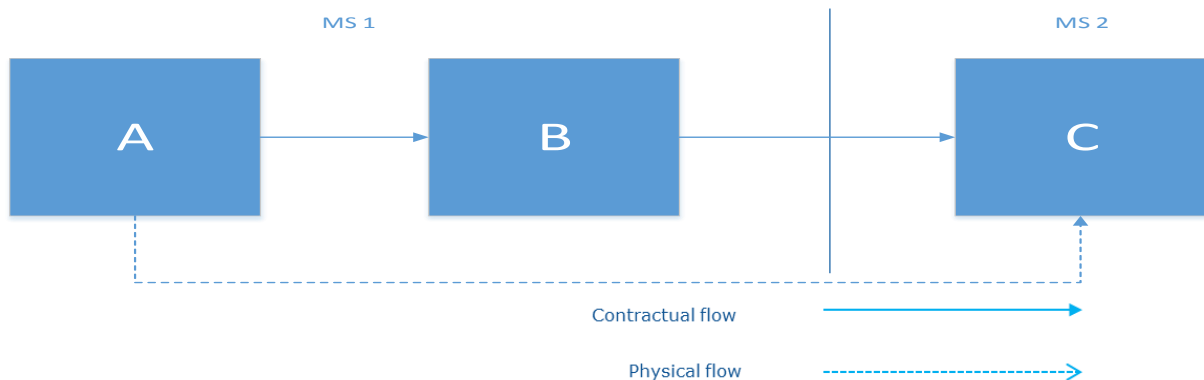
Für den Fall, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind, wird in Artikel 36a Absatz 1 RL folgende allgemeine Regel festgelegt: die Versendung oder Beförderung der Gegenstände wird der **an** den Zwischenhändler erfolgten Lieferung zugeschrieben

In Artikel 36a Absatz 2 RL ist jedoch die Möglichkeit der Abweichung von der allgemeinen Regel vorgesehen. Dies ist der Fall, wenn der Zwischenhändler seinem Lieferer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt, die ihm von dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, erteilt wurde. In diesem Fall wird die Versendung oder Beförderung der Gegenstände der **durch** den Zwischenhändler bewirkten Lieferung zugeschrieben.

Was ein Zwischenhändler ist, wird in Artikel 36a Absatz 3 RL definiert. Er ist der Lieferer in der Reihe, der nicht der erste Lieferer ist und die Gegenstände selbst oder durch einen Dritten auf seine Rechnung versendet oder befördert. Zum Beweis seines Status als Zwischenhändler muss er den Nachweis führen, dass er die Gegenstände auf seine eigene Rechnung beförderte oder dass er die Beförderung der Gegenstände mit einem Dritten veranlasste und dabei auf eigene Rechnung handelte.

3.4. Unterschiedliche Szenarios - Beispiele

3.4.1. Beispiel 1 – ein einfacher Fall eines Reihengeschäfts

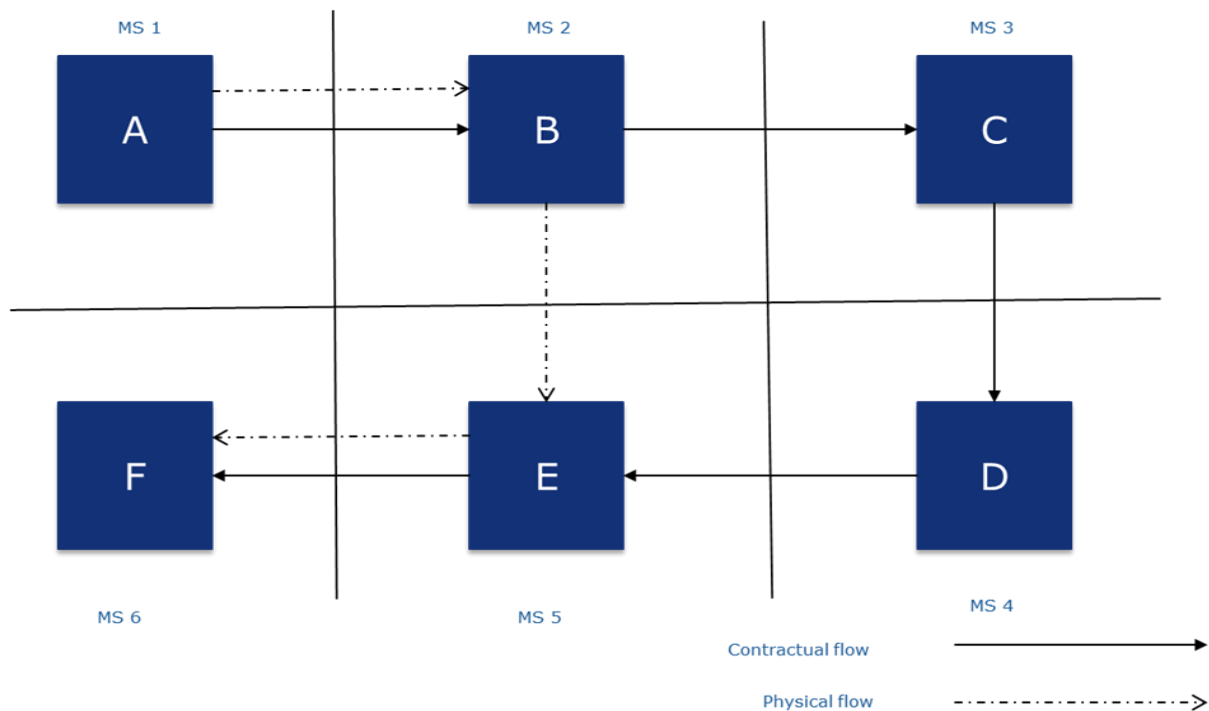


Hier haben wir aufeinanderfolgende Lieferungen von Gegenständen von A an B und B an C, wobei die Gegenstände nur einmal befördert werden, nämlich von A in MS 1 an C in MS 2. Das Problem besteht in diesem Fall darin, zu bestimmen, ob die innergemeinschaftliche Beförderung der Lieferung von A an B oder der Lieferung von B an C zuzuordnen ist.

Es gibt jedoch komplexere Fälle, die sogar mehrere Beförderungen der Gegenstände innerhalb der EU beinhalten können. In diesen Situationen ist die Analyse, welcher Umsatz in den Geltungsbereich der mit Artikel 36a Absatz 1 RL eingeführten Maßnahme

fällt und welche Umsätze nicht darunter fallen und deshalb getrennt zu betrachten sind, von Wichtigkeit. Daher muss zunächst das Reihengeschäft abgegrenzt werden.

3.4.2. Beispiel 2 – ein komplexerer Sachverhalt mit mehreren Beförderungen



In diesem Beispiel gibt es drei verschiedene Beförderungen: von A an B, von B an E und von E an F. Es wird nicht nur angenommen, dass die Beförderungen zeitlich aufeinander folgen, sondern auch, dass eine deutliche Unterbrechung zwischen ihnen ist, so dass sie unmöglich als eine einzige Beförderung angesehen werden können. In diesem Fall fällt die Lieferung von A an B und die Lieferung von E an F nicht in den Geltungsbereich der für Reihengeschäfte eingeführten Maßnahme, weil sie die in Artikel 36a Absatz 1 RL dargelegten Voraussetzungen nicht erfüllen, insbesondere die unmittelbare Beförderung vom ersten Lieferer an den letzten Erwerber in der aufeinanderfolgende Lieferungen derselben Gegenstände umfassenden Reihe. Deshalb sind die Lieferungen zwischen A und B und zwischen E und F „normale“ innergemeinschaftliche Lieferungen.

Umgekehrt sind die Umsätze zwischen B, C, D und E Teil eines Reihengeschäfts. Die Gegenstände werden nacheinander zwischen diesen vier Beteiligten geliefert; die Gegenstände werden von einem Mitgliedstaat (MS 2) in einen anderen Mitgliedstaat (MS 5) befördert und sie werden unmittelbar vom ersten Lieferer (B) zum letzten Erwerber (E) in der Reihe befördert.

Diese drei Umsätze zwischen diesen vier Beteiligten sind daher bei der Zuordnung der Beförderung ausschließlich eine von ihnen zu berücksichtigen.

3.5. Zuweisung der Beförderung zu einer Lieferung in der Reihe – Erläuterungen zu den Beispielen 1 und 2

In Artikel 36a Absatz 1 RL wird die allgemeine Vorschrift festgelegt. Die Beförderung wird **nur** der Lieferung an den „**Zwischenhändler**“ zugeordnet

Aus dieser Vorschrift lässt sich eine erste Schlussfolgerung ziehen, nämlich dass die Beförderung oder Versendung nur einer Lieferung zugeordnet werden kann. Daher werden die anderen Lieferungen in der Reihe den normalen Vorschriften zu Lieferungen von Gegenständen ohne Beförderung entsprechen und als innerstaatliche Lieferungen, entweder im Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände oder im Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände, eingestuft.

Die zweite Schlussfolgerung, die aus der Vorschrift gezogen werden kann, besteht darin, dass zur Zuordnung der Beförderung oder Versendung der Gegenstände zu einer Lieferung die Identifizierung des „Zwischenhändlers“ nach der in Abschnitt 3.3 aufgeführten Definition erforderlich ist.

Hier ist darauf hinzuweisen, dass sich der Geltungsbereich der Vorschriften in Artikel 36a RL auf die Klarstellung dessen beschränkt, welchem Umsatz in der Reihe die Beförderung zugewiesen wird. Diese Vorschriften wirken sich nicht auf die Steuerpflicht aus, die nach den allgemeinen Vorschriften bestimmt wird.

3.5.1. Zuordnung der Beförderung in Beispiel 1

In diesem Fall werden wir davon ausgehen, dass der Zwischenhändler B ist. Das bedeutet, dass B die Gegenstände (auf eigene Rechnung und nicht auf Rechnung einer anderen Partei in der Reihe) von MS 1 nach MS 2 versendet oder befördert oder dies von einem Dritten auf seine Rechnung durchgeführt wird.

Die allgemeine Vorschrift in Artikel 36a Absatz 1 RL lautet, dass die Versendung oder Beförderung der Gegenstände nur der Lieferung an den Zwischenhändler zugeschrieben werden soll. Folglich wird die innergemeinschaftliche Lieferung der Gegenstände die Lieferung von A an B sein. Damit die von A durchgeführte Lieferung in den Genuss der Steuerbefreiung nach Artikel 138 RL kommt, wird B in diesem Fall die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die ihm von einem anderen Mitgliedstaat als MS 1 erteilt wurde, an A übermitteln müssen. B wird einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Gegenstände in MS 2 tätigen. Die Lieferung von B an C wird eine inländische Lieferung in MS 2 sein und B wird in MS 2 die auf diese Lieferung erhobene Mehrwertsteuer zu zahlen haben.¹⁴ B muss in MS 2 registriert sein und in diesem Mitgliedstaat eine Mehrwertsteuererklärung abgeben.

Wie Beispiel 1 zu entnehmen ist, hat B seinen Sitz jedoch in MS 1. Wahrscheinlich ist ihm von MS 1 eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden; wenn dies der Fall ist, könnte er die Möglichkeit wählen, A diese Identifikationsnummer zu übermitteln und nicht die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die ihm von einem anderen Mitgliedstaat als MS 1 erteilt wurde. In diesem Fall würde statt der allgemeinen Vorschrift in Artikel 36a Absatz 1 RL die Vorschrift in Artikel 36a Absatz 2 RL anwendbar sein. Die Versendung oder Beförderung der Gegenstände wurde daher nicht der an B erfolgten Lieferung, sondern der durch B durchgeführten Lieferung zugeschrieben.

In diesem Fall wird A eine inländische Lieferung an B in MS 1 tätigen. B führt in MS 1 eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen an C durch. C tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen in MS 2. B muss folglich in MS 2

¹⁴ Sofern sich MS 2 nicht der in Artikel 194 RL vorgesehenen Möglichkeit bedient. Trifft dies zu, schuldet C die Mehrwertsteuer im Rahmen des Mechanismus zur Umkehrung der Steuerschuldnerschaft.

weder identifiziert werden noch muss er in diesem Mitgliedstaat eine Mehrwertsteuererklärung abgeben.

3.5.2. Zuordnung der Beförderung in Beispiel 2

Wie bereits erläutert bildeten in diesem Beispiel nur die Lieferungen zwischen B, C, D und E Teil des Reihengeschäfts.

a) Erster, die Versendung oder Beförderung organisierender Lieferer in der Reihe¹⁵

Die Rechtsvorschrift schließt den ersten Lieferer ausdrücklich vom Begriff des Zwischenhändlers aus. Demzufolge sind Sachverhalte dieser Art aus dem Geltungsbereich der in Artikel 36a RL festgelegten Vorschrift ausgeschlossen.

Diesbezüglich ist zu bedenken, dass sich der erste Lieferer nur an einem Umsatz innerhalb des Reihengeschäfts beteiligt, nämlich der von ihm getätigten Lieferung. Wenn also der erste Lieferer derjenige ist, der die Versendung oder Beförderung der Gegenstände organisiert, kann die Beförderung oder Versendung nur dem Umsatz zugeordnet werden, in den er eingreift, nämlich die von ihm getätigte Lieferung. Dieser Umsatz ist dann die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen, die gemäß Artikel 138 RL von der Steuer befreit ist, wenn die Voraussetzungen dieses Artikels erfüllt sind.

In dem in Beispiel 2 dargestellten Schema beinhaltet das Reihengeschäft eine Beförderung von Gegenständen von MS 2 nach MS 5, unmittelbar von B an E und umfasst die Lieferungen zwischen B, C, D und E, so dass B der erste Lieferer in der Reihe ist. Wenn also B die Beförderung oder Versendung der Gegenstände organisiert, wird diese Beförderung der von B an C bewirkten Lieferung zugeschrieben; dies führt zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen durch B in MS 2, die von der Mehrwertsteuer befreit ist (sofern die Voraussetzungen in Artikel 138 RL erfüllt sind), und zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb durch C, der in MS 5 zu versteuern ist. Die Lieferungen von C an D und von D an E sind in diesem Fall Inlandsumsätze in MS 5.

Wie bereits erwähnt, ist die Lieferung von Gegenständen von A an B, die zu einer bestimmten Beförderung von MS 1 nach MS 2, unmittelbar von A an B, führt, vom Reihengeschäft ausgeschlossen. Die Lieferung von A an B ist für sich genommen eine mehrwertsteuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen in MS 1 (sofern die Voraussetzungen in Artikel 138 RL erfüllt sind) und führt zu einem in MS 2 zu steuernden innergemeinschaftlichen Erwerb durch B.

b) Letzter, die Versendung oder Beförderung organisierender Erwerber in der Reihe

Der letzte Erwerber in der Reihe kann ebenfalls nicht der Zwischenhändler sein. Dies ist dadurch zu erklären, dass er nie die Voraussetzung erfüllen kann, ein „**Lieferer**“ in der Reihe“ gemäß Artikel 36a Absatz 3 RL zu sein. Demzufolge sind Sachverhalte, bei denen der letzte Erwerber in der Reihe die Beförderung organisiert, vom Geltungsbereich der in Artikel 36a RL festgelegten Vorschrift ausgeschlossen.

¹⁵ In diesem Abschnitt der Erläuterungen sind Bezugnahmen auf einen „die Beförderung“ von Gegenständen „organisierenden“ Steuerpflichtigen so zu verstehen, dass dieser Steuerpflichtige die Gegenstände entweder selbst (auf eigene Rechnung) oder durch einen auf seine Rechnung handelnden Dritten befördert. Siehe hierzu Abschnitt 3.6.5.

Der letzte Erwerber beteiligt sich nur an einem Umsatz innerhalb der Reihe, nämlich der Lieferung an ihn. Wenn er also die Versendung oder Beförderung der Gegenstände organisiert, kann eine solche Versendung oder Beförderung nur diesem Umsatz, d. h. der an den letzten Erwerber erfolgten Lieferung, zugeschrieben werden.

Zurück zu Beispiel 2: das Reihengeschäft beinhaltet die Lieferungen zwischen B, C, D und E; E ist folglich der letzte Erwerber in der Reihe. Wenn also E die Beförderung oder Versendung der Gegenstände organisiert, wird diese Beförderung oder Versendung der von D an E bewirkten Lieferung zugeschrieben; dies führt zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen durch D in MS 2, die von der Mehrwertsteuer befreit ist (sofern die Voraussetzungen in Artikel 138 RL erfüllt sind), und zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb durch E, der in MS 5 zu versteuern ist. Die Lieferungen von B an C und von C an D sind dann Inlandsumsätze in MS 2.

Wie bereits erwähnt, ist die Lieferung von Gegenständen von E an F vom Reihengeschäft ausgeschlossen, weil sie eine besondere Beförderung von E an F beinhaltet, die sich von der Beförderung von B an E unterscheidet. Bei der Lieferung von E an F handelt es sich um eine mehrwertsteuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen in MS 5 (sofern die Voraussetzungen in Artikel 138 RL erfüllt sind), die zu einem in MS 6 zu versteuernden, von F bewirkten innergemeinschaftlichen Erwerb führt.

c) Ein Wirtschaftsbeteiligter in der Reihe, der nicht der erste Lieferer oder letzte Erwerber ist, organisiert die Versendung oder Beförderung

Hier soll analysiert werden, was geschieht, wenn in Beispiel 2 entweder C oder D der Zwischenhändler ist.

Wie bereits gesagt, wird in Artikel 36a Absatz 1 RL folgende allgemeine Vorschrift festgelegt: Die Beförderung wird der an den Zwischenhändler (der nicht die erste oder letzte Person in der Reihe von Lieferungen sein kann) bewirkten Lieferung zugeschrieben

In Artikel 36a Absatz 2 RL wird jedoch eine Ausnahmeregelung zu der allgemeinen Vorschrift festgelegt. Teilt der Zwischenhändler seinem Lieferer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mit, die ihm von dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, erteilt wurde, wird die Versendung oder Beförderung der von diesem Zwischenhändler getätigten Lieferung von Gegenständen zugeordnet.

Wenn der Zwischenhändler beispielsweise C ist, würde die allgemeine Vorschrift zur Folge haben, dass die Beförderung der an den Zwischenhändler bewirkten Lieferung zugeschrieben wird, also der Lieferung von B an C. Die von B getätigte Lieferung ist also eine von der Mehrwertsteuer befreite innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen in MS 2 (sofern die Voraussetzungen in Artikel 138 RL erfüllt sind) und es gäbe einen in MS 5 zu versteuernden innergemeinschaftlichen Erwerb durch C. Die Lieferungen von C an D und von D an E sind Inlandsumsätze in MS 5.

Der Umsatz, dem die Beförderung zugeordnet wird, würde sich jedoch ändern, wenn C seinem Lieferer B die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilte, die ihm von dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versendet oder befördert werden, d. h. MS 2, erteilt wurde. Ist dies der Fall, wird die Versendung oder Beförderung der Lieferung durch C zugeordnet, also der Lieferung von C an D.

Dementsprechend bestünde eine von der Mehrwertsteuer befreite innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen durch C in MS 2 (sofern die Voraussetzungen des

Artikels 138 RL erfüllt sind) und ein in MS 5 zu versteuernder innergemeinschaftlicher Erwerb durch D. Bei der Lieferung von B an C handelt es sich um einen Inlandsumsatz in MS 2 und die Lieferung von D an E ist ein Inlandsumsatz in MS 5.

3.6. Einzelfragen, die sich aus dieser Bestimmung ergeben

3.6.1. Vom Mehrwertsteuerausschuss gebilligte Leitlinien

Leitlinien, die auf die 113. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses am 3. Juni 2019 zurückgehen

3. NEUE RECHTSVORSCHRIFTEN – FRAGEN IM ZUSAMMENHANG MIT DER UMSETZUNG DER KÜRZLICH ANGENOMMENEN EU-MEHRWERTSTEUERVORSCHRIFTEN

3.1 Ursprung: Kommission

Referenzen: Artikel 17a, 36a, 138 Absätze 1 und 1a, 243 Absatz 3 und 262 Absatz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie

Artikel 45a und 54a der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung

Betreff: Umsetzung des Quick Fixes Package: Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates und Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 des Rates
([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – Arbeitsunterlage Nr. 968](#))

Dokument D – taxud.c.1(2019)7899573 – Arbeitsunterlage Nr. 975

Reihengeschäfte: In Kombination mit der Anwendung der Vereinfachung unter Artikel 141 (Dreiecksgeschäfte) (Abschnitt 3.2.1.)¹⁶

1. Werden dieselben Gegenstände nacheinander geliefert und werden diese Gegenstände aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat unmittelbar vom ersten Lieferer bis zum letzten Erwerber in der Reihe versandt oder befördert, so gilt nach einstimmiger Auffassung des MwSt-Ausschusses, dass in dem Reihengeschäft nur der Steuerpflichtige, der den innergemeinschaftlichen Erwerb tätigt (im Folgenden „X“), die Vereinfachung für Dreiecksgeschäfte gemäß Artikel 141 der MwSt-Richtlinie in Anspruch nehmen kann, sofern alle Bedingungen erfüllt sind.

2. Der MwSt-Ausschuss ist fast einstimmig der Auffassung, dass in den unter Punkt 1 beschriebenen Fällen die in Artikel 141 Buchstabe c der MwSt-Richtlinie festgelegte Bedingung als erfüllt gilt, wenn die Gegenstände aus einem Mitgliedstaat – der nicht der Mitgliedstaat ist, in dem die von X für die Zwecke des innergemeinschaftlichen Erwerbsverwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ausgestellt wurde – unmittelbar an den Ort versandt oder befördert werden, der von der Person angegeben wurde, für die X die anschließende Lieferung durchführt (im Folgenden „Y“).

3. Der MwSt-Ausschuss ist fast einstimmig der Auffassung, dass die Tatsache, dass Y eine anschließende Lieferung der Gegenstände an eine andere Person in der Reihe

¹⁶ Diese Überschrift bezieht sich auf den entsprechenden Abschnitt der Arbeitsunterlage Nr. 968 des Mehrwertsteuerausschusses. In Abschnitt 3.6.17 dieser Erläuterungen finden sich weitere Informationen über die Wechselwirkung zwischen den Vorschriften für Reihengeschäfte und denen für die Vereinfachung von Dreiecksgeschäften.

vornimmt, sich nicht auf die Anwendung der Vereinfachung für Dreiecksgeschäfte auf die von X getätigten Umsätze auswirken soll. Damit die Vereinfachung gilt, müssen jedoch alle Bedingungen aus Artikel 141 der MwSt-Richtlinie erfüllt sein, was nach der fast einstimmigen Ansicht des MwSt-Ausschusses erfordert, dass Y für die Zwecke der Mehrwertsteuer in dem Mitgliedstaat erfasst ist, in dem die Mehrwertsteuer auf diese anschließende Lieferung anfällt, und – gemäß Artikel 197 der MwSt-Richtlinie – als Schuldner für die Zahlung der auf diese Lieferung anfallenden Mehrwertsteuer bestimmt wird.

3.6.2. Welchen Geltungsbereich hat die Bestimmung?

Bestimmte Umsätze fallen nicht unter Artikel 36a RL.

Wie in Absatz 3.3 ausgeführt wird, müssen die Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen versandt oder befördert werden. Daher fallen Reihengeschäfte, die Ein- oder Ausfuhren beinhalten, oder die nur Lieferungen innerhalb des Hoheitsgebiets eines Mitgliedstaats umfassen, nicht unter diese Bestimmung.

Ferner schließt Artikel 36a Absatz 4 RL die Anwendung der Vorschrift für Reihengeschäfte auf die in Artikel 14a RL erfassten Sachverhalte aus. Daher findet die Vorschrift keine Anwendung auf Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle wie eines Marktplatzes, einer Plattform, eines Portals oder ähnlicher Mittel Folgendes erleichtert:

- a) den Fernabsatz von aus Drittlandsgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen in Sendungen, deren innerer Wert 150 EUR nicht übersteigt, oder
- b) die Lieferung von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft durch einen nicht in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an einen Nichtsteuerpflichtigen.

In diesen Fällen wird davon ausgegangen, dass der die Lieferung erleichternde Steuerpflichtige diese Gegenstände selbst erhalten und geliefert hat; die Vorschriften des Artikels 36a RL in Bezug auf Reihengeschäfte können auf diese Lieferungen jedoch nicht angewendet werden.

3.6.3. Wer kann ein Zwischenhändler sein?

Der Zwischenhändler ist für die Anwendung der Vorschrift von größter Bedeutung. Je nach der von diesem Zwischenhändler gewählten Option wird der Versand oder die Beförderung der Gegenstände der an ihn bewirkten Lieferung oder der von ihm getätigten Lieferung zugeordnet.

Wenn also festgestellt worden ist, dass ein Reihengeschäft vorliegt, besteht der nächste Schritt in der Bestimmung des Zwischenhändlers.

Laut Abschnitt 3.3 wird der „Zwischenhändler“ in Artikel 36a Absatz 3 RL definiert als Lieferer innerhalb der Reihe (mit Ausnahme des ersten Lieferers in der Reihe), der die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert.

3.6.4. Wer kann nicht Zwischenhändler sein?

Wie in Abschnitt 3.5.2 bei der Analyse von Beispiel 2 erläutert wurde, kann weder der erste Lieferer noch der letzte Erwerber in der Reihe der Zwischenhändler sein. Der erste Lieferer wird durch den Wortlaut der Bestimmung ausdrücklich ausgeschlossen und der

letzte Erwerber ist kein Lieferer in der Reihe. Daher kann keiner von ihnen Zwischenhändler sein.

Es ist darauf hinzuweisen, dass dann, wenn diese Personen diejenigen sind, die die Beförderung der Gegenstände organisieren, keine Zweifel hinsichtlich der Zuweisung der innergemeinschaftlichen Beförderung bestehen. Hat der erste Lieferer die Beförderung organisiert, wird sie der von ihm getätigten Lieferung zugewiesen. War der letzte Erwerber die Person, die die Beförderung organisierte, dann wird die Beförderung der an ihn bewirkten Lieferung zugeordnet.

3.6.5. Was bedeutet „die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert“?

Diese Formulierung gibt den Wortlaut aus Artikel 138 Absatz 1 RL wieder, der auf die „Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung ... versandt oder befördert werden“ Bezug nimmt. Die Auslegung sollte also der Auslegung der letztgenannten Bestimmung entsprechen.

Im Allgemeinen ist der Zwischenhändler derjenige Lieferer in der Reihe, der (entweder unmittelbar selbst oder über einen auf seine Rechnung handelnden Dritten) die Beförderung der Gegenstände organisiert; die Person, die die Beförderung entweder selbst auf eigene Rechnung durchführt oder über die Beförderung einen Vertrag mit einem Dritten abschließt, der dann auf seine Rechnung handelt.

Diesbezüglich gelangte die Generalanwältin Kokott in ihrem Schlussantrag in der Rechtssache *Herst*¹⁷ zu dem folgendem Ergebnis: *„Bei der Zuordnung der einzigen grenzüberschreitenden Warenbewegung zu einer bestimmten Lieferung in einem Reihengeschäft kommt es entscheidend darauf an, wer bei dem grenzüberschreitenden Transport des Gegenstandes die Gefahr für den zufälligen Untergang der Ware trägt. Diese Lieferung ist die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, deren Ort am Beginn der Beförderung liegt“*. Nach ihrer Auffassung wäre der Zwischenhändler also der Steuerpflichtige in der Reihe, der die Gefahr von Verlust oder Beschädigung der Gegenstände während der Beförderung trägt.¹⁸

Dieses Kriterium könnte jedoch in manchen Fällen zu praktischen Schwierigkeiten führen. Es könnte beispielsweise sein, dass die Gefahr eines zufälligen Untergangs der Gegenstände den angewendeten Incoterms entsprechend an bestimmten Punkten der Beförderung zwischen Verkäufer und Käufer aufgeteilt wird. In solchen Fällen wäre es schwierig, einen einzelnen Steuerpflichtigen in der Reihe zu identifizieren, der die Gefahr eines Verlustes oder einer Beschädigung der Gegenstände während des Beförderungsvorgangs trägt.

Am besten geeignet für die Bestimmung des Zwischenhändlers wäre in diesen Fällen das Kriterium des Steuerpflichtigen innerhalb der Reihe, der die Gegenstände selbst befördert oder mit einem Dritten die erforderlichen Vorkehrungen für die Beförderung der

¹⁷ Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 3. Oktober 2019 in der Sache C 401/18 *Herst*, s.r.o. gegen *Odvolačí finanční ředitelství*, Randnummer 79.

¹⁸ Dies gilt unabhängig davon, dass der betreffende Steuerpflichtige eventuell über einen Versicherungsvertrag verfügt, so dass er bei Verlust oder Beschädigung der Gegenstände eine Entschädigung erhält.

Gegenstände trifft, indem er mit diesem Dritten einen Vertrag schließt. Dies gilt, außer wenn der betreffende Steuerpflichtige in einem solchen Fall zur Zufriedenheit der Steuerbehörden nachweisen kann, dass die Beförderung bzw. der Vertragsabschluss auf Rechnung eines anderen Steuerpflichtigen in der Reihe erfolgt, der tatsächlich die Gefahr des zufälligen Untergangs der Gegenstände während des Beförderungsvorgangs trug.

In diesem Zusammenhang möchten wir betonen, dass die Tatsache, dass einer der Beteiligten in der Reihe die Beförderung bezahlt, allein nicht ausreicht, um den Schluss zu ziehen, dass diese Person der Zwischenhändler ist. Diese Partei könnte den Preis der Beförderung beispielsweise als teilweise Zahlung der an ihn erfolgten Lieferung zahlen.

3.6.6. Ein Lieferer in der Reihe, der nicht der Zwischenhändler ist, führt die Beförderung der Gegenstände auf Rechnung des Zwischenhändlers durch

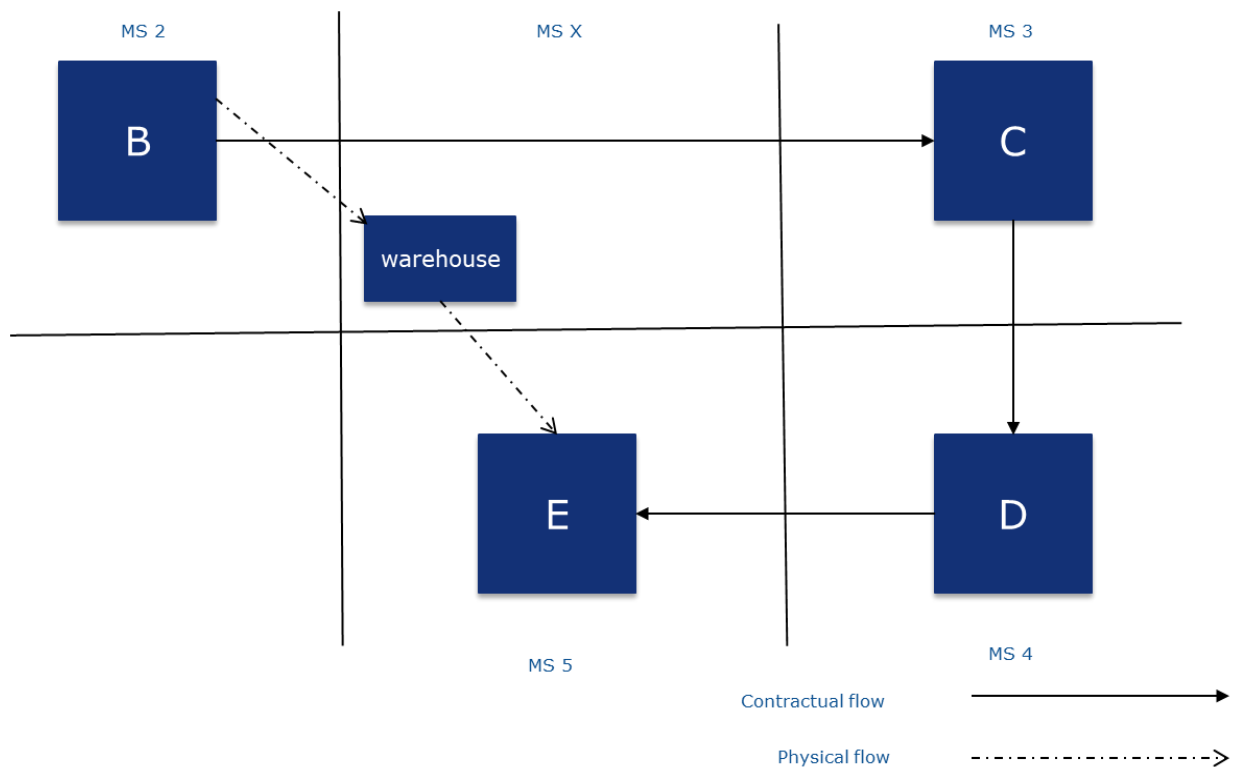
Der Zwischenhändler kann die Gegenstände selbst oder mittels einer anderen Partei auf seine Rechnung befördern. Die Partei, die die Gegenstände auf Rechnung des Zwischenhändlers befördert, muss nicht zwingend ein Dritter außerhalb der Reihe oder ein auf die Beförderung von Gegenständen spezialisiertes Unternehmen sein. Sie könnte jeder der anderen, an dem Reihengeschäft beteiligten Lieferer oder sogar der letzte Erwerber sein.

Beispielsweise kann einer der Zwischenhändler in der Reihe den ersten Lieferer bitten, die Gegenstände zum letzten Erwerber zu befördern. In diesem Fall kommt es darauf an, zu entscheiden, welcher der Steuerpflichtigen in der Reihe die Voraussetzungen in Abschnitt 3.6.5 erfüllt. Dieser Steuerpflichtige ist dann für die Zwecke von Artikel 36a RL der Zwischenhändler.

3.6.7. Mehrere Personen sind an der Beförderung der Gegenstände beteiligt

Es kann der Fall eintreten, dass der nach den Kriterien in Abschnitt 3.6.5 bestimmte Zwischenhändler mit mehreren Personen Beförderungsverträge geschlossen hat.

Zur Veranschaulichung dieses Gesichtspunktes werden wir das folgende Beispiel verwenden (**Beispiel 3**):



In Beispiel 3 ist beispielsweise C der Zwischenhändler. C kann mit verschiedenen Personen Verträge über die Beförderung der Gegenstände mit dem Lastkraftwagen von den Betriebsräumen Bs in MS 2 zu einem Hafen in einem anderen Mitgliedstaat (MS X), die Beförderung dieser Gegenstände mit dem Schiff in MS 5 und die Beförderung der genannten Gegenstände mit dem Lastkraftwagen vom Hafen in MS 5 zu den Betriebsräumen von E schließen. Solange C die eine Partei ist, die für die drei Verträge verantwortlich ist, bleibt er Zwischenhändler. Selbstverständlich muss im Beförderungsvorgang Kontinuität bestehen, so dass die gesamte Beförderungsstrecke als eine einzige Beförderung von MS 2 nach MS 5 betrachtet werden kann, und nicht als drei getrennte Beförderungen.

Diese Tatsache ändert sich auch dann nicht, wenn beispielsweise die Beförderung der Gegenstände von den Betriebsräumen Bs zum Hafen in MS X mit den Mitteln von B durchgeführt wird, vorausgesetzt, dass Zwischenhändler C derjenige ist, der die Beförderung organisiert hat (nach den Kriterien in Abschnitt 3.6.5).

Eine andere Schlussfolgerung ergäbe sich, wenn die Beförderung von den Betriebsräumen Bs in MS 2 zum Hafen in MS X von C organisiert würde, aber die beiden anderen Beförderungen (die Beförderung per Schiff von MS X in MS 5 und die Beförderung per Lastkraftwagen vom Hafen in MS 5 zu den Betriebsräumen Es) von Lieferer D organisiert würde. In diesem Fall könnte man die Vorschriften für Reihengeschäfte nicht auf die gesamte Reihe B-C-D-E anwenden, weil es sich nicht um eine Beförderung, sondern um zwei verschiedene Beförderungen handelt. Tatsächlich könnte man in diesem Fall nicht sagen, dass die Gegenstände „unmittelbar vom ersten Lieferer bis zum letzten Erwerber in der Reihe versandt oder befördert“ werden (nämlich von B zu E), wie es in Artikel 36a Absatz 1 RL verlangt wird. Dieses Beispiel könnte zu verschiedenen Möglichkeiten führen, je nachdem, ob die Beziehung B-C-D oder die Beziehung C-D-E für die Anwendung der Vorschriften des Artikels 36a RL das Reihengeschäft darstellt.

Erstens könnte es der Fall sein, dass C die Beförderung auf eigene Rechnung zu einem von ihm bestimmten Ort in MS X selbst auf eigene Rechnung ohne jede Verbindung mit der anschließenden Lieferung an D organisiert. Ab diesem Ort in MS X organisiert D die Beförderung der Gegenstände, um sie an E zu liefern. Die Gegenstände werden also zunächst von B zu C und erst später mittels eines anderen Transports von C zu E befördert. In diesem Fall sollte der Umsatz zwischen B und C auf der einen Seite und die Beziehung C-D-E auf der anderen Seite getrennt behandelt werden. Für die Anwendung der Vorschriften in Artikel 36a RL würde nur die Beziehung C-D-E ein Reihengeschäft darstellen. Die Lieferung von B an C ist eine von B in MS 2 bewirkte innergemeinschaftliche Lieferung und ein von C in MS X getätigter innergemeinschaftlicher Erwerb. Die Beziehung C-D-E wäre ein Reihengeschäft mit D als Zwischenhändler. Wenn die allgemeine Vorschrift aus Artikel 36a Absatz 1 RL anzuwenden ist, dann tätigt C eine innergemeinschaftliche Lieferung in MS X, D bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in MS 5 und die Lieferung von D an E ist ein Inlandsumsatz in MS 5.

Zweitens könnte der Fall eintreten, dass C die Beförderung auf eigene Rechnung von den Betriebsräumen Bs an einen von D in Verbindung mit der von C an D bewirkten Lieferung bestimmten Ort in MS X organisiert und die Gegenstände erst später mit einer anderen, von D organisierten Beförderung von D an E geliefert und befördert werden. Trifft dies zu, stellt die Beziehung B-C-D für die Anwendung der Vorschriften in Artikel 36a RL das Reihengeschäft dar, so dass der Umsatz zwischen D und E getrennt behandelt würde. C wäre in der Reihe B-C-D der Zwischenhändler. Hat C seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in MS 2 an B gemeldet, würde die Vorschrift aus Artikel 36a Absatz 2 RL gelten. Die Lieferung von B und C wäre eine Inlandslieferung in MS 2, C tätigt eine innergemeinschaftliche Lieferung in MS 2 und D bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in MS X. Der Umsatz zwischen D und E führt zu einer von D getätigten innergemeinschaftlichen Lieferung der Gegenstände in MS X und einem von E bewirkten innergemeinschaftlichen Erwerb der Gegenstände in MS 5.

3.6.8. Fraktionierte Beförderung und Unterbrechungen in der Reihe

Bei der Erörterung des Beispiels 2 in Abschnitt 3.4.2 wurde festgestellt, dass die Lieferungen von A an B und von E an F aus der Reihe ausgeschlossen waren, weil es eine „deutliche Unterbrechung“ in der Beförderung gab.

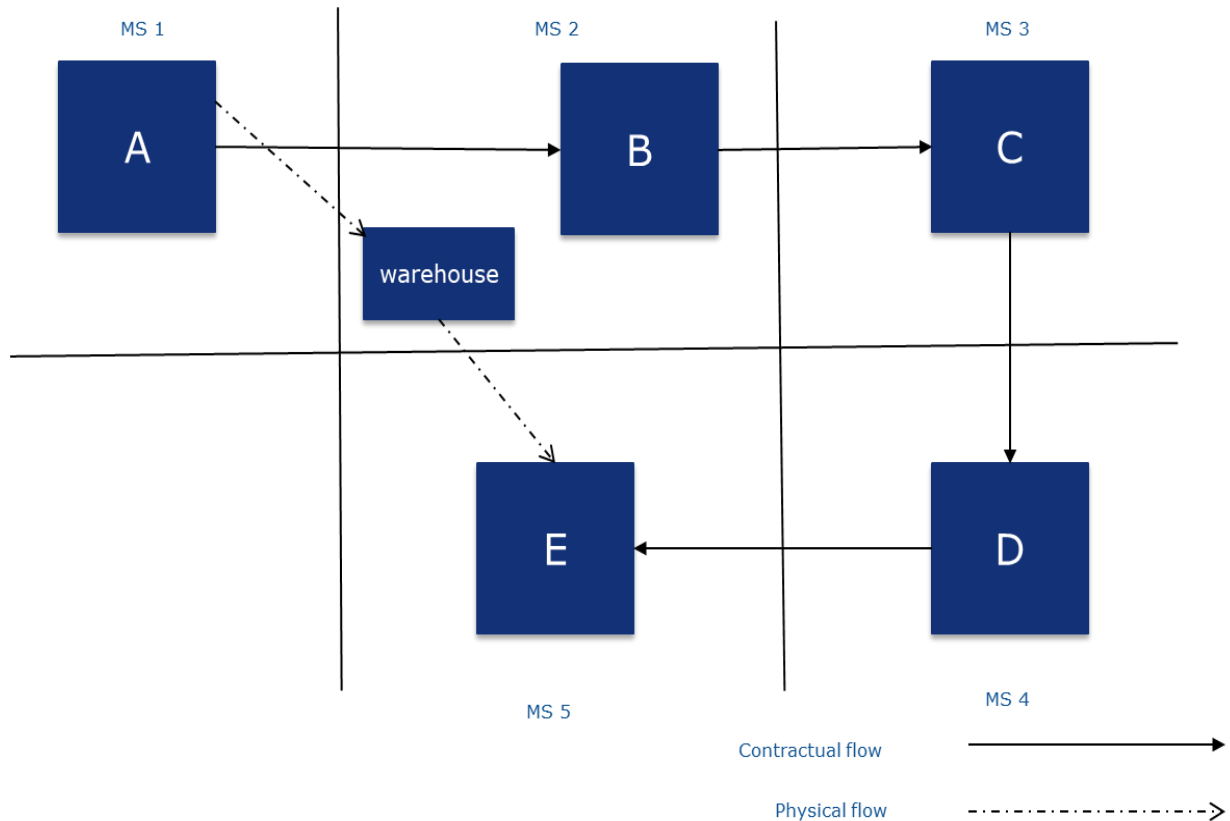
Im Rahmen einer Beförderung mit Stationen ist daher die Feststellung wichtig, wann eine deutliche Unterbrechung besteht, die zu getrennten Beförderungen führt, und wann sie als eine einzige Beförderung angesehen werden kann.

Beispielsweise stellt der in Abschnitt 3.6.7 erörterte Sachverhalt, bei dem es zwei verschiedene „Bewegungen“ der Gegenstände zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten gab und bei dem der die Beförderung organisierende Wirtschaftsbeteiligte bei jeder „Bewegung“ ein anderer war, eine unterbrochene Reihe dar. In diesem Fall könnten die für Reihengeschäfte vorgesehenen Vorschriften nicht für alle Umsätze von B-C-D-E angewendet werden, sondern nur für die Umsätze zwischen B-C-D oder die Umsätze zwischen C-D-E, denn die Vorschrift bezüglich einer einzigen Beförderung lässt sich nicht auf die gesamte Gruppe von Umsätzen anwenden.

Die Tatsache, dass unterschiedliche Beförderungsmittel beteiligt sind und die Gegenstände z. B. von einem Lastwagen auf ein Schiff oder von einem Lastwagen auf einen anderen umgeladen werden, führt jedoch nicht unbedingt dazu, dass sich die Betrachtung der Beförderung als eine einzige Beförderung ändert.

Wenn darüber hinaus die Gegenstände von MS 2 nach MS 5 befördert werden, aber ein Teil von ihnen in MS X entladen wird, gelten die restlichen Gegenstände, die unmittelbar in MS 5 weiterbefördert werden, für die Anwendung der Vorschriften über Reihengeschäfte als unmittelbar von MS 2 nach MS 5 befördert, solange der Zwischenhändler den gesamten Beförderungsvorgang organisiert.

Für eine Analyse der Möglichkeiten für Unterbrechungen in der Reihe werden wir uns auf folgendes Beispiel konzentrieren (**Beispiel 4**):



Es bestehen zwei „Bewegungen“ der Gegenstände: von A in MS 1 in ein Lager in MS 2 und vom Lager in MS 2 an E in MS 5. Wann können wir die beiden „Bewegungen“ als eine einzige Beförderung und wann können wir sie als unterschiedliche Beförderungen betrachten? Es folgt eine Analyse verschiedener Szenarios:

a) *Szenario 1*: Mit diesem Szenario soll hervorgehoben werden, dass die Vereinbarungen, die von den Beteiligten zu der Zeit, als die Bewegungen der Gegenstände stattfinden, geschlossen werden, entscheidend für die Feststellung sind, ob die Reihe unterbrochen worden ist.

Damit dieses Szenario für die Anwendung der Vorschrift aus Artikel 36a RL als Fall mit einer einzigen Beförderung betrachtet werden kann, müssen bestimmte Voraussetzungen

erfüllt sein. Zunächst ist es erforderlich, dass ein Wirtschaftsbeteiligter unter B, C oder D beide Bewegungen organisiert¹⁹ und somit als Zwischenhändler auftritt.

Es ist jedoch möglich, dass die beiden erwähnten „Bewegungen“ nicht als eine einzige Beförderung angesehen werden können, obgleich einer von ihnen beide „Bewegungen“ organisiert. Beispielsweise ist B derjenige, der beide „Bewegungen“ organisiert. Bei der Ankunft der Gegenstände in MS 2 hat B mit C keine Vereinbarung über den Verkauf der Gegenstände geschlossen. Zu einem späteren Zeitpunkt schließt er eine Vereinbarung über den Verkauf der Gegenstände mit C, C tut das Gleiche mit D und D mit E und die Gegenstände werden von B (in MS 2) zu E (in MS 5) befördert. In diesem Fall würden wir die Reihe A-B-C-D-E als unterbrochen ansehen, auch wenn B der Wirtschaftsbeteiligte ist, der die beiden Bewegungen der Gegenstände organisiert hat.

Wenn die Gegenstände von MS 1 in MS 2 befördert werden, käme es daher zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung durch A in MS 1 und einem innergemeinschaftlichen Erwerb durch B in MS 2. Die Serie von Umsätzen zwischen B, C, D und E begründet eine einzige innergemeinschaftliche Beförderung von MS 2 nach MS 5, die der von B durchgeführten Lieferung zugewiesen wird (es besteht keine andere Option, weil B der erste Lieferer in der Reihe B-C-D-E ist). Die anschließenden Lieferungen C-D und D-E sind Inlandslieferungen in MS 5.

Falls B andererseits zu der Zeit als er die Gegenstände von A erwirbt (oder unmittelbar danach) mit C bereits eine Vereinbarung über den Verkauf der Gegenstände geschlossen hat und bevor die Gegenstände bewegt werden weiß, dass sie zu E in MS 5 befördert werden müssen, dann ist der Umstand, dass es zwei „Bewegungen“ der Gegenstände gab, grundsätzlich kein Hindernis für die Betrachtung der Umsatzserie als Reihengeschäft, so dass die beiden „Bewegungen“ der Gegenstände (sofern, wie in Beispiel 3 in Abschnitt 3.6.7 illustriert, Kontinuität zwischen ihnen besteht) für die Zwecke des Artikels 36a RL als eine einzige Beförderung angesehen werden können. In diesem Fall ist A der erste Lieferer, E der letzte Erwerber und B, der die zwei „Bewegungen“ umfassende einzelne Beförderung organisiert hat, ist der Zwischenhändler.

b) *Szenario 2*: Zu einer anderen Schlussfolgerung gelangt man, wenn die erste „Bewegung“ von B und die zweite „Bewegung“ von C organisiert wird. In diesem Fall ergibt jede Bewegung eine Beförderung und es bestehen zwei Möglichkeiten.

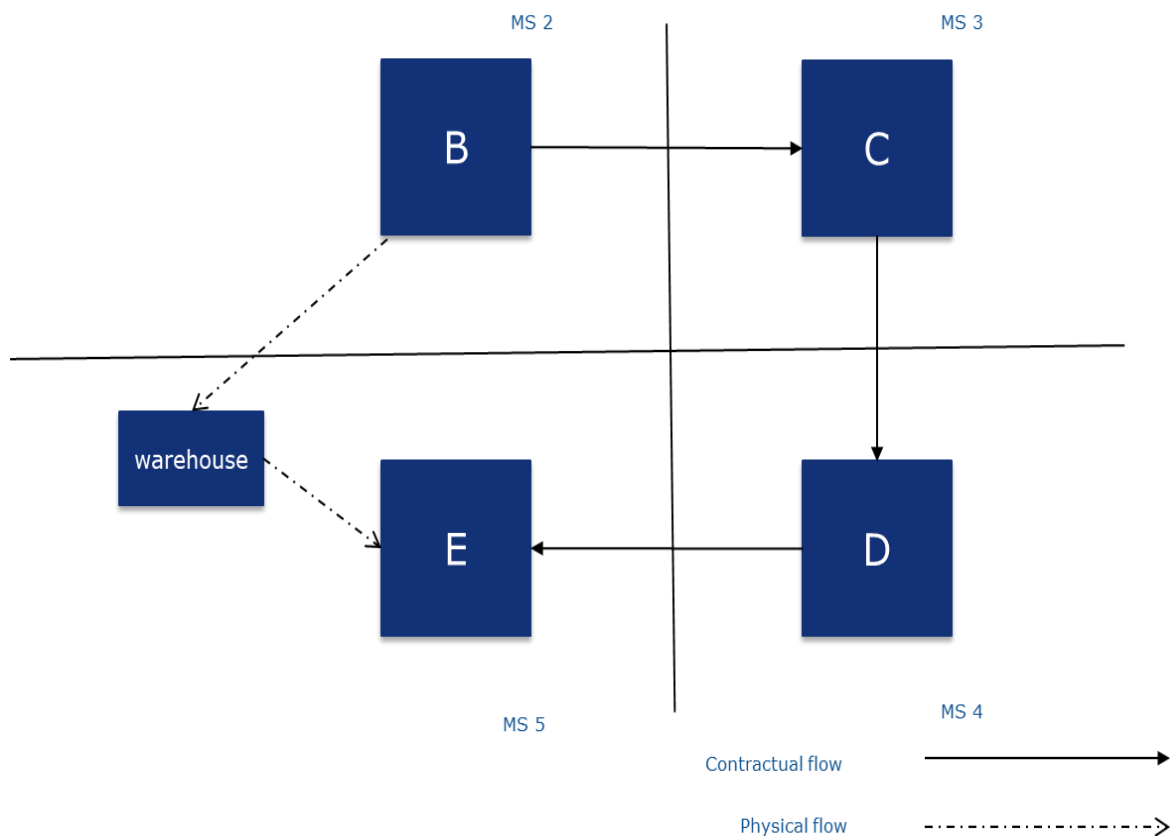
Erstens könnte es sein, dass dann, wenn B die Beförderung der Gegenstände in das Lager in MS 2 organisiert, diese Gegenstände in Verbindung mit einer zwischen B und C vereinbarten Lieferung an C adressiert sind. In einem solchen Fall können die Umsätze A-B-C als Reihengeschäft gelten, bei dem B Zwischenhändler ist. Gilt die allgemeine Vorschrift aus Artikel 36a Absatz 1 RL, dann bestünde eine innergemeinschaftliche Lieferung von A in MS 1, ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch B in MS 2 und eine Inlandslieferung zwischen B und C in MS 2. Bezüglich der Umsätze C-D-E bewirkt C, weil er der erste Lieferer ist und die Beförderung organisiert, eine innergemeinschaftliche Lieferung in MS 2. D tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in MS 5 und die Lieferung D-E ist ein Inlandsumsatz in MS 5.

¹⁹ Organisieren A oder E beide „Bewegungen“, bestünde die Möglichkeit, beide Bewegungen als eine Beförderung zu betrachten, allerdings würde die Vorschrift aus Artikel 36a RL auf keinen Fall gelten, weil es keinen Zwischenhändler im Sinne dieser Bestimmung gäbe.

Zweitens müssten wir dann, wenn die Gegenstände im Kontext der von B organisierten Beförderung an das Lager in MS 2 tatsächlich an B selbst adressiert sind und daher die Beförderung nicht in Verbindung mit der Lieferung von B an C erfolgt, die Lieferung von A an B aus der Reihe herausnehmen; folglich bestünde eine innergemeinschaftliche Lieferung von A in MS 1 und ein innergemeinschaftlicher Erwerb von B in MS 2. Die Umsätze zwischen B, C, D und E würden ein Reihengeschäft begründen, bei dem B der erste Lieferer, E der letzte Erwerber und C der Zwischenhändler ist. Wenn C die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die ihm von MS 2 erteilt wurde, an B übermittelt, gilt die Vorschrift aus Artikel 36a Absatz 2 RL und sämtliche Lieferungen zwischen A-B-C-D-E erhalten die gleiche mehrwertsteuerliche Behandlung wie im vorstehenden Absatz.

Teilt C jedoch in diesem zweiten Fall die ihm von MS 2 erteilte Mehrwertsteuernummer B nicht mit, dann gilt die allgemeine Vorschrift aus Artikel 36a Absatz 1 RL. Bei der Lieferung von A an B ergibt sich keine Änderung, aber die Lieferung von B an C würde eine innergemeinschaftliche Lieferung von B in MS 2 und einen innergemeinschaftlichen Erwerb von C in MS 5 beinhalten, dem sich innergemeinschaftliche Lieferungen von C an D und von D an E in MS 5 anschließen. Wenn C also die allgemeine Vorschrift aus Artikel 36a Absatz 1 RL anwenden möchte, muss er B eine von einem anderen Mitgliedstaat als MS 2 erteilte Mehrwertsteuernummer mitteilen, damit B bekannt wird, dass er die Lieferung an C als innergemeinschaftliche Lieferung und nicht als Inlandslieferung in MS 2 behandeln muss.

c) Szenario 3: Wie in Szenario 1 legen wir auch in diesem Szenario den Schwerpunkt darauf, dass die Vereinbarungen, die von den Beteiligten zu der Zeit, als die Bewegungen der Gegenstände stattfinden, geschlossen werden, entscheidend für die Feststellung sind, ob die Reihe unterbrochen worden ist. Für dieses Szenario werden wir ein anderes Beispiel verwenden (**Beispiel 5**):



Die Gegenstände werden von den Betriebsräumen Bs in MS 2 in ein Lager in MS 5 befördert. Die Person, die die Beförderung organisiert, ist C. Zum Zeitpunkt der Beförderung hat B die Gegenstände an C verkauft, während C mit niemandem eine Vereinbarung über den Verkauf der Gegenstände geschlossen hat. Später, nachdem die Gegenstände in MS 5 angekommen sind, schließt C mit D eine Vereinbarung über den Verkauf der Gegenstände und D tut das Gleiche mit E. C ist die Person, die die Beförderung der Gegenstände vom Lager zu den Betriebsräumen von E in MS 5 organisiert.

In diesem Fall müssen wir auf die vertragliche Situation der Gegenstände zum Zeitpunkt der ursprünglichen Beförderung achten. Als die innergemeinschaftliche Beförderung stattfindet, ist C Eigentümer der Gegenstände. Anschließende Lieferungen derselben Gegenstände erfolgen nicht, nur eine einzige Lieferung B-C. Daher findet eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen in MS 2 durch B statt, an die sich ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen durch C in MS 5 anschließt. Diese innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen ist von der Steuer befreit, wenn die Voraussetzungen des Artikels 138 RL erfüllt sind.

In diesem Fall besteht kein Reihengeschäft. Bei den Lieferungen von C an D und von D an E handelt es sich in beiden Fällen um Inlandslieferungen in MS 5.

Nach dieser Analyse der verschiedenen erläuterten Szenarios für fraktionierte Beförderungen und Unterbrechungen der Reihe lässt sich der Schluss ziehen, dass immer dann, wenn es mehrere „Bewegungen“ der Gegenstände gibt oder mehrere Personen an der Beförderung beteiligt sind, einer fallweisen Prüfung der jeweiligen Umstände besondere Bedeutung zukommt, damit festgestellt werden kann, ob die Vorschriften für Reihengeschäfte angewendet werden können. Maßgeblich ist dabei, festzustellen, wo sich die Gegenstände befinden, und nicht, wo die Lieferer ihre Sitze haben; ein weiteres maßgebliches Element ist, welche Umsätze zum Zeitpunkt der Bewegungen der Gegenstände stattgefunden haben.

3.6.9. Nachweis der Organisation der Beförderung

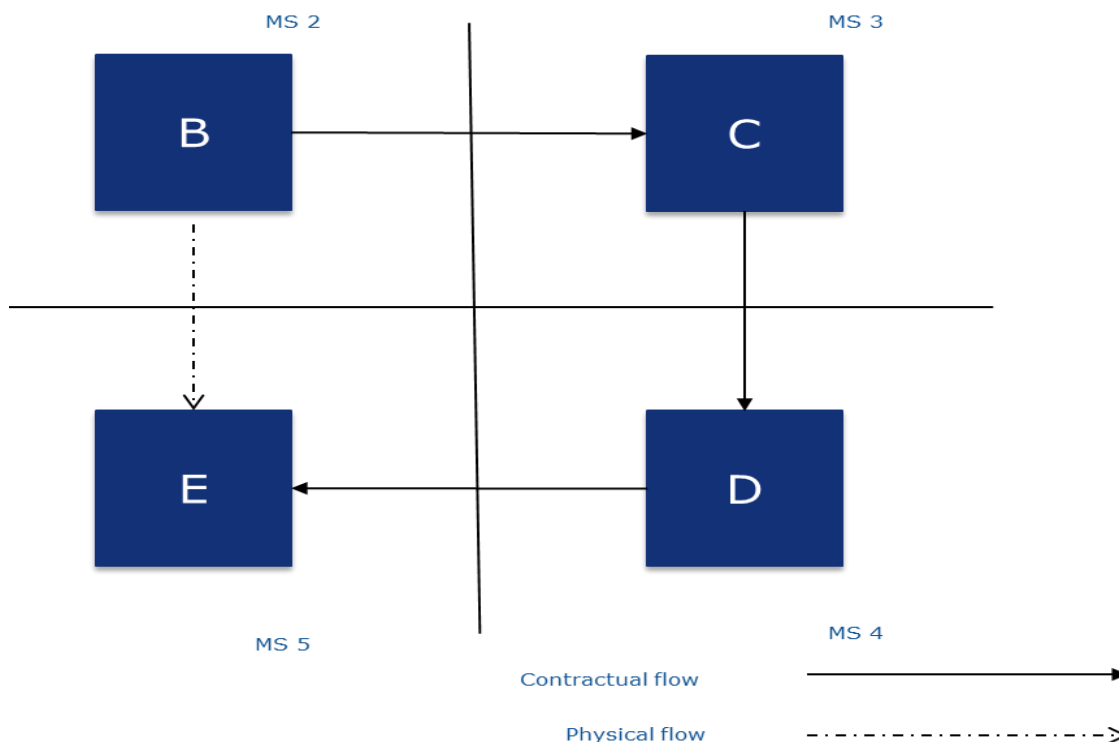
Der Zwischenhändler muss den Nachweis führen, dass die Gegenstände von ihm selbst (oder auf seine Rechnung) oder von einem Dritten auf seine Rechnung befördert oder versandt worden sind. Ein solcher Nachweis ist erforderlich, damit festgestellt werden kann, dass er Zwischenhändler ist und welchem Umsatz in der Reihe folglich die Beförderung zugeschrieben wird. Dieser Nachweis unterscheidet sich jedoch von dem Nachweis, der erforderlich ist, um von der Steuerbefreiung nach Artikel 138 Absatz 1 RL profitieren zu können; zudem muss er separat beurteilt werden. Die Partei, die die Steuerbefreiung anwendet und mit dem Zwischenhändler identisch sein kann oder nicht, muss ihrerseits bei den Finanzbehörden Nachweise vorlegen, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der betreffenden Steuerbefreiung erfüllt sind.²⁰

Aus diesem Grund sind zwei verschiedene Nachweise erforderlich: der Nachweis für die Organisation der Beförderung (d. h. der Nachweis, dass die Beförderung „durch oder auf Rechnung“ eines bestimmten Steuerpflichtigen getätigt worden ist) und der Nachweis der

²⁰ Wird also die Beförderung der an den Zwischenhändler erfolgten Lieferung zugeordnet, muss der Lieferer zur Rechtfertigung der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung den Nachweis über die Beförderung führen. Um darüber hinaus in den Genuss der in Artikel 45a Absatz 1 Buchstabe b DVO genannten Vermutung zu kommen, muss der Lieferer im Besitz der in dieser Bestimmung vorgeschriebenen Dokumente sein.

Beförderung an sich (d. h. der Nachweis, dass die Gegenstände tatsächlich von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert worden sind).

Das folgende Beispiel (**Beispiel 6**) soll helfen zu verstehen, in welcher Weise zwei verschiedene Nachweise erforderlich sind.



Wir werden davon ausgehen, dass die Beförderung der Gegenstände der Lieferung an den Zwischenhändler zugeordnet wird und dass C der Zwischenhändler ist. Die Beförderung wird der Lieferung an C zugeordnet, so dass es sich bei der innergemeinschaftlichen Lieferung um die Lieferung von B an C handelt. Für die Anwendung der Steuerbefreiung benötigt B, da er die Beförderung der Gegenstände nicht organisiert, grundsätzlich i) die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die C von einem anderen Mitgliedstaat als MS 2 erteilt wurde; ii) einen Nachweis, dass die Waren aus MS 2 in einen anderen Mitgliedstaat befördert wurden; und iii) den Nachweis, dass die Gegenstände von C oder einem Dritten auf dessen Rechnung befördert worden sind (da Artikel 138 Absatz 1 RL für die Anwendung der Steuerbefreiung voraussetzt, dass die Gegenstände entweder vom Lieferer oder vom Erwerber oder von einem Dritten auf Rechnung eines der beiden befördert worden sind).

C muss folglich B gegenüber nicht nur nachweisen, dass die Beförderung stattgefunden hat, sondern auch, dass er die Beförderung organisiert hat (oder, mit anderen Worten, dass die Beförderung auf seine Rechnung entweder von ihm selbst oder von einem Dritten bewirkt wurde). Es ist darauf hinzuweisen, dass D der Zwischenhändler ist, wenn laut den Nachweisen D derjenige ist, der die Beförderung organisiert, und nicht C. In diesem Fall würde die innergemeinschaftliche Beförderung der von C an D getätigten Lieferung oder der von D an E bewirkten Lieferung zugewiesen, nicht aber der Lieferung von B an C. Die zuletzt genannte Lieferung wird also ein Inlandsumsatz in MS 2 und B muss C Mehrwertsteuer berechnen. C muss daher B gegenüber nachweisen, dass er derjenige ist, der die Beförderung organisiert; dies ist ein zusätzlicher, anders gearteter Nachweis als der Nachweis der reinen Tatsache, dass die Beförderung stattgefunden hat.

3.6.10. Die Mitteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer durch den Zwischenhändler muss an dessen Lieferer erfolgen

Für die Anwendung der Vorschrift in Artikel 36a Absatz 2 RL muss der Zwischenhändler **seinem Lieferer** die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Mitgliedstaates, von dem aus die Gegenstände versendet oder befördert werden, mitteilen.

Artikel 36a Absatz 2 RL schreibt keine Mitteilung an eine der beteiligten Steuerbehörden vor, sondern nur an den Lieferer.

Diese Mitteilung hat an den Lieferer zu erfolgen; ob der Zwischenhändler die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer irgendeiner anderen, an dem Reihengeschäft beteiligten Parteien mitteilt, ist irrelevant.

Wenn in unserem Beispiel 2 D der Zwischenhändler ist und er C die ihm (D) von MS 2 erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt, dann wird die Beförderung der von D an E bewirkten Lieferung zugeschrieben. Eine durch D vorgenommene Mitteilung seiner Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer gegenüber B oder E ist für die Zwecke des Artikels 36a Absatz 2 RL nicht relevant. Wenn D also diese Nummer B oder E mitteilt, aber deren Mitteilung an C unterlässt, dann gilt die allgemeine Vorschrift und die Beförderung oder Versendung wird der von C und D bewirkten Lieferung zugeschrieben.

3.6.11. Auf welche Weise muss der Zwischenhändler seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilen?

Die Mitteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer muss nach keiner besonderen Formalität stattfinden. Sie kann mit jedem Mittel erfolgen, das den Nachweis des Eingangs der Mitteilung beim Lieferer ermöglicht. Ein Austausch von E-Mails könnte in dieser Hinsicht ausreichen.

Die Vertragsparteien können frei vereinbaren, wie diese Mitteilung erfolgen soll. Sie muss nicht für jeden Umsatz einzeln erfolgen. Es besteht die Möglichkeit, dass der Zwischenhändler seinem Lieferer nur einmal die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt, die für alle Lieferungen in einen bestimmten Mitgliedstaat benutzt werden soll. Erhält der Zwischenhändler Lieferungen desselben Lieferers beispielsweise in Mitgliedstaat 1 und in Mitgliedstaat 2, kann er seinem Lieferer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die für die Lieferungen in Mitgliedstaat 1 verwendet werden soll, und die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die für Lieferungen in Mitgliedstaat 2 benutzt werden soll, nur einmal mitteilen, wobei es sich um dieselbe oder unterschiedliche Nummer(n) handeln kann.

Der Zwischenhändler könnte dem Lieferer mitteilen, dass ab einem bestimmten Zeitpunkt die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die für Lieferungen in einem konkreten Mitgliedstaat benutzt werden soll, eine andere als die bisher verwendete Nummer sein wird. Der Zwischenhändler kann sich auch dafür entscheiden, für bestimmte Lieferungen eine andere als die „im Allgemeinen“ von ihm genutzte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zu verwenden. Wenn er also seinem Lieferer eine bestimmte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat, die für alle Lieferungen in einen bestimmten Mitgliedstaat verwendet werden soll, könnte er den Lieferer informieren, dass er für eine spezielle Lieferung eine andere Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verwenden wird.

Der Lieferer seinerseits kann den Zwischenhändler ersuchen, die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer für jeden Umsatz einzeln mitzuteilen, wenn er das zur Gewährleistung der korrekten Anwendung der Steuerbefreiung so wünscht.

3.6.12. Arten des Nachweises für die Mitteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer

Der Zwischenhändler und sein Lieferer müssen den Nachweis über die Mitteilung führen und diesen Nachweis bei Bedarf den Steuerbehörden zur Überprüfung der korrekten Anwendung der Vorschrift vorlegen. Aus diesem Grund ist für den Nachweis der Mitteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eine schriftliche Mitteilung irgendeiner Art, ob elektronisch oder nicht, erforderlich.

Aber auch wenn der Zwischenhändler oder sein Lieferer keinen Nachweis dafür übermitteln können, dass der Zwischenhändler seinem Lieferer die ihm von dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versendet werden, erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat, wird davon ausgegangen, dass dies der Fall ist, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- 1) die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Zwischenhändlers, die von dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versendet oder befördert werden, erteilt wurde, erscheint in der Rechnung, die ihm sein Lieferer ausstellt; und
- 2) der Betrag der in dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versendet oder befördert werden, geschuldeten Mehrwertsteuer ist in Rechnung gestellt worden (sofern der Umsatz nicht von der Mehrwertsteuer befreit ist; in diesem Fall muss die Rechnung einen Hinweis auf die anwendbare Bestimmung in der Mehrwertsteuerrichtlinie oder eine entsprechende nationale Vorschrift oder aber einen anderen Hinweis enthalten, aus dem hervorgeht, dass die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistungen nach Artikel 226 Absatz 11 RL steuerbefreit sind).

Die Behörden der beteiligten Mitgliedstaaten müssen ebenfalls überprüfen können, ob das Verhalten des Lieferers und des Zwischenhändlers mit den Angaben auf der Rechnung kohärent ist. Wenn also der Lieferer beispielsweise bei dem auf der Rechnung ausgewiesenen Umsatz Mehrwertsteuer berechnet hat, muss diese Mehrwertsteuer in seine Mehrwertsteuer-Register aufgenommen werden, sofern er zur Führung solcher Register verpflichtet ist; zudem muss sie in seiner Mehrwertsteuererklärung erscheinen.

3.6.13. Was geschieht, wenn der Zwischenhändler und sein Lieferer die Mitteilung nicht nachweisen können?

Können der Zwischenhändler und sein Lieferer nicht beweisen, dass der Zwischenhändler seinem Lieferer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat, die ihm der Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, erteilt hat, und sind die in Abschnitt 3.6.12 genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, kann vermutet werden, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Vorschrift in Artikel 36a Absatz 2 RL nicht erfüllt sind und die allgemeine Vorschrift in Artikel 36a Absatz 1 RL gilt.

3.6.14. Wann muss der Zwischenhändler diese Mitteilung vornehmen?

In Artikel 36a RL wird nicht festgelegt, wann die Mitteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer an den Lieferer stattfinden muss. Grundsätzlich hat es den Anschein, als ob diese Mitteilung unter normalen Umständen erfolgen sollte, bevor der Steuertatbestand eintritt.

Hat der Zwischenhändler seinem Lieferer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die ihm vom Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände erteilt wurde, nicht bis zu diesem Tag mitgeteilt, gilt die allgemeine Vorschrift aus Artikel 36a Absatz 1 RL und die Beförderung der Gegenstände wird der Lieferung an den Zwischenhändler zugeschrieben und dies ist dann die innergemeinschaftliche Lieferung. Daher wird der Lieferer dem Zwischenhändler keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellen, solange der Zwischenhändler dem Lieferer eine von einem anderen als dem Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat und der Lieferer überzeugt ist, dass die Gegenstände vom Zwischenhändler oder einer anderen Person auf seine Rechnung in einen anderen Mitgliedstaat befördert werden.

Es besteht jedoch die Möglichkeit, dass der Zwischenhändler aufgrund eines Fehlers eine falsche Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt. Das würde beispielsweise eintreten, wenn er seinem Lieferer die Anweisung erteilt hat, stets die ihm vom Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zu verwenden, er aber für diese besondere Lieferung die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nutzen wollte, die ihm vom Bestimmungsmitgliedstaat der Gegenstände erteilt wurde. In diesem Fall sollte der Zwischenhändler in der Lage sein, die ihm vom Bestimmungsmitgliedstaat der Gegenstände erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer auch nach dem Eintreten des Steuertatbestands mitzuteilen. Die Folgen dieser verspäteten Mitteilung sind je nach den Umständen des Einzelfalls unterschiedlich.

Erfolgt die Mitteilung nach dem Steuertatbestand, aber vor Ablauf der Frist für die Abgabe der Mehrwertsteuererklärung für diesen Zeitraum, so berichtigt der Lieferer die Rechnung lediglich nach den einschlägigen nationalen Vorschriften und wendet nunmehr die Mehrwertsteuerbefreiung (sofern alle Voraussetzungen erfüllt sind) auf den Umsatz an; auch meldet er in seiner Mehrwertsteuererklärung für diese Lieferung keinen Mehrwertsteuerbetrag an.

Findet die Mitteilung nach dem Steuertatbestand und nach Ablauf der Frist für die Abgabe der Mehrwertsteuererklärung für diesen Zeitraum statt, kann der Lieferer die Rechnung auch nach den einschlägigen nationalen Vorschriften berichtigen und jetzt die Mehrwertsteuerbefreiung anwenden, wenn alle Voraussetzungen erfüllt sind. Der Lieferer berichtigt die Mehrwertsteuererklärung nach den in dem betreffenden Mitgliedstaat festgelegten Verfahren.

3.6.15. Was geschieht, wenn der Zwischenhändler mehrere Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern besitzt?

Wenn in unserem Beispiel 2 C der Zwischenhändler ist, dann ist es möglich, dass er eine von dem Mitgliedstaat seines Sitzes (MS 3) erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer sowie eine vom Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände (MS 2) erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer und eine vom Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände (MS 5) erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer besitzt.

Die Tatsache, dass C eine von MS 2 erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer hat, verpflichtet ihn nicht zur Verwendung dieser Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer für Umsätze, an denen Lieferer mit Sitz in dem betreffenden Mitgliedstaat oder dort befindliche Gegenstände beteiligt sind. Er kann die von diesem Mitgliedstaat erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder eine andere, von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verwenden. Die Auswahl der einen oder anderen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ist in ihren Folgen jedoch nicht neutral.

Die Folgen, die entstehen, wenn C die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von MS 2 übermittelt, haben wir bereits analysiert. Die Lieferung von B an C ist dann eine Inlandslieferung in MS 2 und die Beförderung der Gegenstände wird der von C getätigten Lieferung zugewiesen. Daher wird C eine innergemeinschaftliche Lieferung in MS 2 bewirken (die steuerbefreit ist, sofern die Voraussetzungen aus Artikel 138 RL erfüllt sind).

C kann allerdings B seine ihm von MS 5 erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zukommen lassen. In diesem Fall gilt die allgemeine Vorschrift aus Artikel 36a Absatz 1 RL und die Beförderung wird der Lieferung an C zugewiesen. Die innergemeinschaftliche Lieferung von B an C ist dann steuerbefreit. C tätigt dann einen innergemeinschaftlichen Erwerb in MS 5.

Lässt C seine ihm von MS 3 erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer B zukommen, gilt ebenfalls die allgemeine Vorschrift aus Artikel 36a Absatz 1 RL und die Beförderung wird der Lieferung an C zugewiesen. Die innergemeinschaftliche Lieferung von B an C ist dann steuerbefreit, weil Artikel 138 RL nur eine von einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat, von dem aus die Versendung oder Beförderung der Gegenstände beginnt, vorschreibt.

Nach Artikel 40 RL bewirkt C einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen in MS 5, dem Mitgliedstaat, in dem die Verwendung oder Beförderung der Gegenstände endet; daher wird der innergemeinschaftliche Erwerb in MS 5 besteuert. Nach Artikel 41 RL könnte jedoch auch MS 3 den innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern, da die Nummer, unter der C den Erwerb getätigt hat, eine von MS 3 erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer war. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss C gegenüber den Steuerbehörden in MS 3 nachweisen, dass der Erwerb im Einklang mit Artikel 40 RL besteuert worden ist, und zwar in dem Mitgliedstaat, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände endet (MS 5).

3.6.16. Was geschieht, wenn der Zwischenhändler seinem Lieferer keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt?

Es ist möglich, dass der Zwischenhändler seinem Lieferer keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt. Gehen wir in Beispiel 2 davon aus, dass C der Zwischenhändler ist und dass er B keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat. In diesem Fall muss B auf den Umsatz mit C Mehrwertsteuer erheben.

Der Umstand, dass die Gegenstände das Hoheitsgebiet von MS 2 verlassen haben und dass C ein als solcher handelnder Steuerpflichtiger ist, reicht für eine Gewährung der Mehrwertsteuerbefreiung für die innergemeinschaftlichen Lieferung nicht aus. Artikel 138 Absatz 1 Buchstabe b RL schreibt als eine der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung vor, dass C seine von einem anderen als dem Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer B

gegenüber angibt. Da er dies nicht getan hat, muss B auf die innergemeinschaftliche Lieferung Mehrwertsteuer erheben.

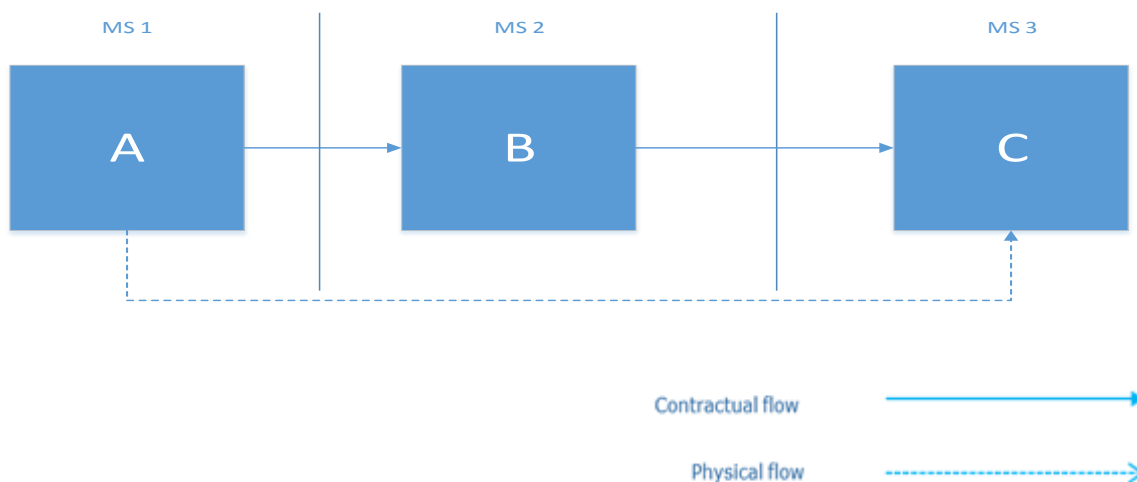
Es ist darauf hinzuweisen, dass die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Lieferung in MS 2 kein Hindernis für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch C in MS 5 nach Artikel 40 RL und Artikel 16 DVO darstellt.

Dieser Sachverhalt kann von C berichtigt werden, indem er seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zu einem späteren Zeitpunkt mitteilt. Er könnte B seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer aus MS 2, MS 3 oder MS 5 mitteilen, was die im vorstehenden Absatz erläuterten Folgen hätte. In diesem Fall gelten dann die in MS 2 festgelegten Vorschriften für die Berichtigung von Rechnungen.

3.6.17. Vereinfachung von Dreiecksgeschäften

Wie bereits gesagt, beschränkt sich der Geltungsbereich der Vorschriften in Artikel 36a RL auf die Klarstellung dessen, welchem Umsatz in der Reihe die Beförderung zugewiesen wird. Diese Vorschriften wirken sich nicht auf die Steuerpflicht aus, die nach den allgemeinen Vorschriften bestimmt wird. Ebenso wenig wirken sie sich auf die Möglichkeit zur Anwendung der für Dreiecksgeschäfte bei Erfüllung aller Voraussetzungen aus Artikel 141 RL vorgesehenen Vereinfachung aus.

In dem folgenden Beispiel (**Beispiel 7**) können wir uns ein einfaches Reihengeschäft vorstellen, bei dem die Vereinfachung für Dreiecksgeschäfte angewendet werden kann.



B ist der Zwischenhändler. Die allgemeine Vorschrift in Artikel 36a Absatz 1 RL besagt, dass die Beförderung oder Versendung der an den Zwischenhändler erfolgten Lieferung zugewiesen wird, also der von A an B bewirkten Lieferung. Daher tätigt A eine innergemeinschaftliche Lieferung in MS 1 und B einen innergemeinschaftlichen Erwerb in MS 3. Wir werden nun analysieren, ob die in Artikel 141 RL für die Anwendung der Vereinfachung für Dreiecksgeschäfte festgelegten Anforderungen erfüllt sind.

a) Der innergemeinschaftliche Erwerb wird durch einen Steuerpflichtigen (B) bewirkt, der in dem betroffenen Mitgliedstaat (MS 3) keinen Sitz hat, aber für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat (MS 2) erfasst ist.

b) Der Erwerb von Gegenständen erfolgt zum Zweck der späteren Lieferung dieser Gegenstände in dem betreffenden Mitgliedstaat (MS 3) durch B.

c) Die Gegenstände werden unmittelbar aus einem anderen Mitgliedstaat (MS 1) als dem, in dem B erfasst ist (MS 2), zu der Person befördert, für die er die anschließende Lieferung durchführen soll (C).

d) Die Person, an die die anschließende Lieferung erfolgen soll (C), ist ein anderer, in dem betreffenden Mitgliedstaat (MS 3) erfasster Steuerpflichtiger.

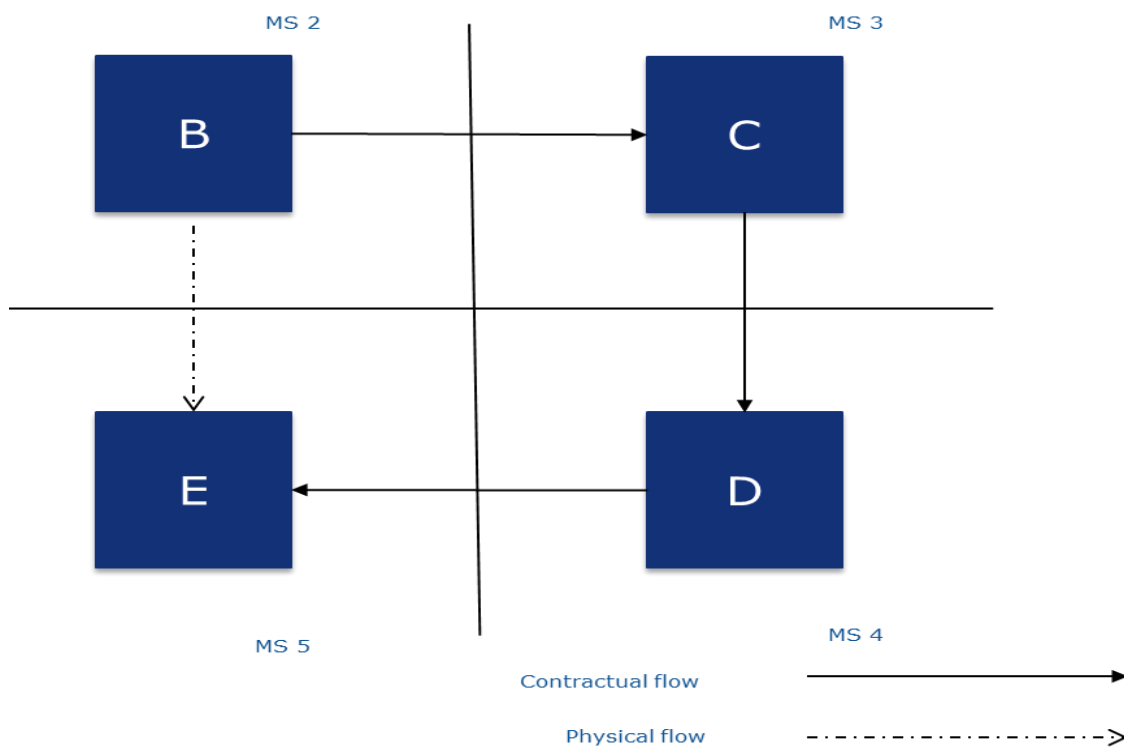
e) C ist gemäß Artikel 197 RL als Schuldner für die Zahlung der auf die von B durchgeführte Lieferung anfallenden Mehrwertsteuer bestimmt worden.

Die Voraussetzungen für die Anwendung der Vereinfachung für Dreiecksgeschäfte sind daher erfüllt. Folglich ergibt sich folgende Besteuerung des Umsatzes:

- A tätigt eine innergemeinschaftliche Lieferung in MS 1. Diese Lieferung ist steuerbefreit, wenn alle Voraussetzungen aus Artikel 138 RL erfüllt sind.
- B tätigt dann einen innergemeinschaftlichen Erwerb in MS 3. Infolge der Anwendung von Artikel 141 RL wird auf diesen Erwerb keine Mehrwertsteuer erhoben.
- B bewirkt eine Inlandslieferung an C in MS 3. C ist nach Artikel 197 RL Schuldner für die Zahlung der Mehrwertsteuer auf diese Lieferung.
- Daher muss sich B für Mehrwertsteuerzwecke weder in MS 1 noch in MS 3 registrieren lassen und muss diese auch nicht ausweisen. Um sicherzustellen, dass B nicht in MS 2 für einen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuert wird, muss er ferner die Voraussetzungen in Artikel 42 RL erfüllen.

3.6.17.1. Mehr als drei Wirtschaftsbeteiligte in der Reihe

Wir nehmen unser Beispiel erneut auf, diesmal mit vier Wirtschaftsbeteiligten in der Reihe (**Beispiel 8**):



In unserem Beispiel 8 ist C der Zwischenhändler. C teilt B seine von MS 2 ausgegebene Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mit. Daher gilt statt der allgemeinen Vorschrift in Artikel 36a Absatz 1 RL die Vorschrift in Artikel 36a Absatz 2 RL, so dass die Beförderung der von C bewirkten Lieferung zugewiesen wird. Folglich wird die von B an C getätigte Lieferung eine Inlandslieferung in MS 2 sein und die von C an D bewirkte Lieferung wird eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen sein, die in MS 2 von der Steuer befreit ist (sofern die Voraussetzungen des Artikels 138 RL erfüllt sind).

Der innergemeinschaftliche Erwerb wird von D getätigt, der keinen Sitz in MS 5, dem Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände, hat, aber in MS 4 registriert ist. Die Gegenstände werden von D zum Zweck einer späteren Lieferung von Gegenständen an E im gleichen Mitgliedstaat, MS 5, erworben. Die Gegenstände wurden von einem anderen Mitgliedstaat (MS 2) als dem, in dem D für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist (MS 4), unmittelbar zu der Person befördert, für die er die anschließende Lieferung durchführen soll (E). E ist ein für Zwecke der Mehrwertsteuer in MS 5 erfasster Steuerpflichtiger. Wenn E also gemäß Artikel 197 RL Schuldner für die Zahlung der Mehrwertsteuer ist, die für die von der nicht in MS 5 ansässigen Person (D) durchgeführte Lieferung geschuldet wird, dann gilt Artikel 141 RL.

Bei diesem Sachverhalt ist auf den von D in MS 5 getätigten innergemeinschaftlichen Erwerb keine Mehrwertsteuer zu erheben. Nach Artikel 197 RL ist E Schuldner der Mehrwertsteuer auf die von D an E in MS 5 bewirkte Lieferung.

Daher muss sich D in MS 5 nicht für die Mehrwertsteuer registrieren lassen bzw. diese ausweisen. Um sicherzustellen, dass D nicht in MS 4 für einen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuert wird, muss er ferner die Voraussetzungen in Artikel 42 RL erfüllen.

3.6.17.2. Spätere Lieferung der Gegenstände im Anschluss an das Dreiecksgeschäft

In unserem Beispiel 8 war C der Zwischenhändler. C teilt B seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in MS 3 und nicht seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in MS 2 mit. Für unser Beispiel nehmen wir an, dass D nicht nur in MS 4, sondern auch in MS 5 für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist. In diesem Fall gilt die allgemeine Vorschrift für Reihengeschäfte und die Beförderung wird der von B an C bewirkten Lieferung zugewiesen. C tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in MS 5. In Anbetracht des genauen Wortlauts von Artikel 141 RL könnte man annehmen, dass diese Steuerbefreiung auf diesen innergemeinschaftlichen Erwerb durch C nicht angewendet werden kann, weil man davon ausgehen könnte, dass die Voraussetzung aus Artikel 141 Buchstabe c RL nicht erfüllt ist. Die Gegenstände werden nicht an die Person versandt oder befördert, für die C seine Lieferung durchführt, nämlich D, sondern an eine andere Person, E, die weiter hinten in der Reihe steht. Träfe dies zu, müsste C in MS 5 registriert sein und die Mehrwertsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb in MS 5 ausweisen.²¹

Allerdings könnte die in Artikel 141 RL vorgesehene Steuerbefreiung in dieser Situation nach wie vor zu Anwendung kommen.

²¹ Wenn jedoch die Steuerbefreiung aus Artikel 140 Buchstabe c RL gilt (was der Fall wäre, wenn MS 5 auf die anschließende Lieferung zwischen C und D die in Artikel 194 RL vorgesehene Umkehrung der Steuerschuldnerschaft anwendet), dann wäre C verpflichtet, sich aufgrund des getätigten innergemeinschaftlichen Erwerbs in MS 5 registrieren zu lassen; er wäre aber nicht verpflichtet, diesen innergemeinschaftlichen Erwerb auszuweisen, weil dieser steuerbefreit wäre.

Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass es für C, den Zwischenhändler, beim Verkauf der Gegenstände an D irrelevant ist, was D mit den Gegenständen vorhat.

C erfüllt seine Verpflichtungen gegenüber D, indem er die Gegenstände an den zwischen C und D vereinbarten Ort sendet. Bei diesem Ort könnte es sich um die Betriebsräume von D oder ein von einem Dritten verwaltetes Lager handeln. Infolge eines zwischen D und E getätigten Umsatzes, der C nicht unbedingt bekannt sein muss, könnte es sich aber auch um die Betriebsräume von E handeln.

C erfüllt folglich die Anforderungen aus Artikel 141 RL, denn er versendet die Gegenstände an den von D bestimmten Ort. Die Tatsache, dass ein Verkauf von D an E stattgefunden hat, der C bekannt sein kann oder nicht, hat keinen Einfluss darauf, dass C die Anforderungen für die Anwendung der Steuerbefreiung erfüllt.

Wir könnten uns auch mit den Unterschieden zwischen diesem Szenario (ein Dreiecksgeschäft zwischen B, C und D, obgleich die Gegenstände an E versendet werden) und dem Fall beschäftigen, in dem ein Dreiecksgeschäft zwischen B, C und D vorliegt, die Gegenstände zu den Betriebsräumen von D versendet werden und anschließend eine Lieferung von D an E außerhalb des Reihengeschäfts stattfindet.

In beiden Fällen ist der innergemeinschaftliche Erwerb der Gegenstände durch C in MS 5 von der Steuer befreit und C muss sich dort nicht registrieren lassen. D müsste in diesen Fällen in MS 5 registriert sein und wäre Schuldner für die Zahlung der Mehrwertsteuer auf die Inlandslieferung, die C in diesem Mitgliedstaat an ihn bewirkt.

Darüber hinaus ist Artikel 42 Buchstabe b RL zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass C in beiden Fällen „der Pflicht zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung gemäß Artikel 265“ nachkommen und die anschließende Lieferung an D sowie die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von D in MS 5 in die von ihm (C) in MS 3 abgegebene zusammenfassende Meldung aufnehmen muss. Andernfalls wäre C in Anbetracht dessen, dass er für den betreffenden Erwerb die von MS 3 erteilte Mehrwertsteuer verwendet hat, in beiden Fällen in MS 3 für den getätigten innergemeinschaftlichen Erwerb steuerpflichtig (Artikel 41 RL).

Die Lieferung von D an E wäre auf jeden Fall eine in MS 5 besteuerte Inlandslieferung.

Wie wir sehen, ergeben sich für C, D und E keine Unterschiede, wenn bei einer Versendung der Gegenstände an E die Vereinfachung für Dreiecksgeschäfte angewendet wird, oder wenn die Gegenstände an D versendet werden, die sie später an E verkauft und versendet. Wird die Vereinfachung jedoch nicht angewendet, wäre C verpflichtet, sich in MS 5 registrieren zu lassen und dort die Mehrwertsteuer auszuweisen.

Nach einer Prüfung der vorstehend beschriebenen Umstände kann man davon ausgehen, dass in diesem Fall in Beispiel 8 sämtliche Voraussetzungen für Dreiecksgeschäfte erfüllt sind, solange C die Gegenstände an den Ort in MS 5 befördert, den D ihm genannt hat, und solange D in MS 5 für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist. Die Voraussetzung aus Artikel 141 Buchstabe c RL ist erfüllt, weil die Gegenstände unmittelbar an den Ort befördert werden, den D C gegenüber angegeben hat.

Daher müsste der innergemeinschaftliche Erwerb der Gegenstände durch C in MS 5 von der Steuer befreit sein und C muss sich in MS 5 nicht registrieren lassen. D wäre in MS 5 Schuldner der Zahlung von Mehrwertsteuer für die in diesem Mitgliedstaat von C und D getätigte Inlandslieferung und die Lieferung von D an E wäre ebenfalls eine in MS 5

besteuerte Inlandslieferung. Für die Zwecke des Artikels 42 RL wäre C zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung in MS 3 verpflichtet, aus der die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von D in MS 5 hervorgeht.

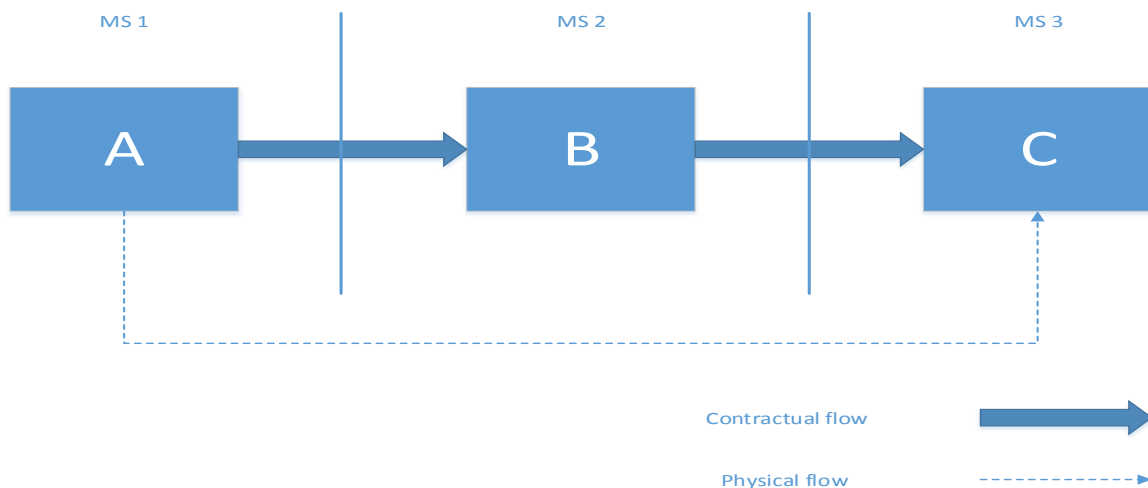
Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass Vorschriften für Reihengeschäfte unabhängig von der Anzahl der an der Reihe beteiligten Parteien gelten. Die Vereinfachung für Dreiecksgeschäfte ist jedoch nur dann anwendbar, wenn für die Transaktionen, an denen drei Parteien dieser Reihe beteiligt sind, alle Voraussetzungen für diese Dreiecksvereinfachung erfüllt sind. In der Praxis kann nur einer der an der Umsatzreihe beteiligten Steuerpflichtigen potenziell in den Genuss der Vereinfachung für Dreiecksgeschäfte kommen, und zwar der Steuerpflichtige innerhalb der Reihe, der den innergemeinschaftlichen Erwerb tätigt. Im vorstehenden Beispiel ist dies C, während D keinen Nutzen aus der Vereinfachung ziehen kann.

3.6.18. Die letzte Person in der Reihe ist Endkunde

Wie in Abschnitt 3.3 erwähnt, beträgt die Mindestanzahl der an einem Reihengeschäft beteiligten Personen drei. Es ist jedoch nicht erforderlich, dass alle von ihnen Steuerpflichtige sind.

Tatsächlich besteht auch die Möglichkeit, dass die letzte Person in der Reihe ein Nichtsteuerpflichtiger, d. h. ein Endverbraucher, ist. Folglich könnten wir die Vorschriften für Reihengeschäfte auch auf einen Sachverhalt anwenden, bei dem ein Steuerpflichtiger A Gegenstände an einen Steuerpflichtigen B verkauft, der dieselben Gegenstände an eine nichtsteuerpflichtige Privatperson C verkauft. Die Beförderung erfolgt unmittelbar von A an C, von MS 1 nach MX 3.

Beispiel 9



Bei diesem Sachverhalt ist B die einzige Person, die zum Zweck der Anwendung der Vorschriften für Reihengeschäfte Zwischenhändler sein kann.

Wenn die allgemeine Vorschrift gilt, wird die Beförderung der von A an B bewirkten Lieferung zugewiesen. Daher handelt es sich bei der Lieferung durch A um eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen, die in MS 1 von der Steuer befreit ist (sofern die Voraussetzungen des Artikel 138 RL erfüllt sind), und es würde einen

inneregemeinschaftlichen Erwerb durch B geben, der in MS 3 zu versteuern wäre. Bei der Lieferung von B an C handelte es sich dann um einen Inlandsumsatz in MS 3.

Wenn B, der Zwischenhändler, A die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt, die ihm von dem Mitgliedstaat erteilt wurde, von dem aus die Gegenstände versendet oder befördert werden, nämlich MS 1, dann würde die Versendung oder Beförderung der von ihm getätigten Lieferung zugeschrieben, also der Lieferung von B an C. Die Lieferung von A an B ist dann ein in MS 1 zu steuernder Inlandsumsatz. Die Lieferung von B an C könnte dann als Fernabsatz von Gegenständen angesehen werden, der in MS 3 zu versteuern ist, sofern nicht die Voraussetzungen aus Artikel 34 RL erfüllt sind; in diesem Fall würde der Umsatz in MS 1 besteuert.

4. DIE STEUERBEFREIUNG INNERGEMEINSCHAFTLICHER LIEFERUNGEN VON GEGENSTÄNDEN

4.1. Einschlägige Bestimmung

Artikel 138 RL

4.2. Was bewirkt die Bestimmung?

Die Änderung des Artikels 138 RL besteht aus zwei Elementen:

- Absatz 1 wird neu gegliedert und es wird eine neue Voraussetzung hinzugefügt;
- es wird ein Absatz 1a hinzugefügt.

Artikel 138 Absatz 1 RL

Hinsichtlich des Artikels 138 Absatz 1 RL ist Folgendes zu berücksichtigen:

- Der Inhalt von Buchstabe a in Artikel 138 Absatz 1 RL entspricht dem Inhalt von Artikel 138 Absatz 1 in der bis zum 31. Dezember 2019 gültigen Fassung.
 - In Buchstabe b wird eine neue Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung festgelegt, die aus den beiden folgenden Elementen besteht:
 - o Der Steuerpflichtige oder die nichtsteuerpflichtige juristische Person, für den bzw. die die Lieferung bewirkt wird, ist für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Versendung oder Beförderung beginnt, erfasst
- und
- o Dieser Steuerpflichtige bzw. diese nichtsteuerpflichtige juristische Person, für den bzw. die die Lieferung bewirkt wird, hat dem Lieferer gegenüber seine bzw. ihre Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer angegeben.

Hinsichtlich des ersten Elements ist darauf hinzuweisen, dass die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen oder der nicht nichtsteuerpflichtigen juristischen Person, an den bzw. die die Lieferung erfolgt, nicht zwingend eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer sein muss, die von dem Mitgliedstaat erteilt wurde, in den die Gegenstände befördert werden; es reicht aus, wenn dies eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ist, die von einem anderen als dem Mitgliedstaat, in dem die Versendung oder Beförderung beginnt, zugewiesen wurde.

Hinsichtlich des zweiten Elements ist darauf hinzuweisen, dass die Art und Weise, wie die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zwischen den Vertragsparteien weitergegeben wird, im Gesetzestext nicht festgeschrieben ist. Es sollte daher dem Ermessen der Vertragsparteien überlassen werden und nicht formellen Anforderungen (beispielsweise der Verwendung eines bestimmten Dokuments) unterworfen werden. Ähnlich wie bei den vorstehenden Ausführungen im Kontext von Artikel 36a Absatz 2 RL kann man anhand der Tatsache, dass der Lieferer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer seines Kunden in der Rechnung erwähnt, davon ausgehen, dass der Kunde dem Lieferer seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer genannt hat.

Artikel 138 Absatz 1a RL

Hinsichtlich des Artikels 138 Absatz 1a RL ist zu betonen, dass Artikel 138 ein neuer Absatz 1a hinzugefügt worden ist, nach dem die Befreiung gemäß Absatz 1 nicht gilt, wenn der Lieferer der Verpflichtung zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung nach den Artikeln 262 und 263 nicht nachgekommen ist oder die zusammenfassende Meldung nicht die gemäß Artikel 264 erforderlichen korrekten Angaben zur Lieferung enthält, es sei denn, der Lieferer kann sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen.

4.3. Einzelfragen, die sich aus Artikel 138 Absätze 1 und 1a RL ergeben

4.3.1. Vom Mehrwertsteuerausschuss gebilligte Leitlinien

Leitlinien, die auf die 113. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses am 3. Juni 2019 zurückgehen

3. NEUE RECHTSVORSCHRIFTEN – FRAGEN IM ZUSAMMENHANG MIT DER UMSETZUNG DER KÜRZLICH ANGENOMMENEN EU-MEHRWERTSTEUERVORSCHRIFTEN
- 3.1 Ursprung: Kommission
- Referenzen: Artikel 17a, 36a, 138 Absätze 1 und 1a, 243 Absatz 3 und 262 Absatz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie
Artikel 45a und 54a der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung
- Betreff: Umsetzung des Quick Fixes Package: Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates und Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 des Rates
([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – Arbeitsunterlage Nr. 968](#))

Dokument D – taxud.c.1(2019)7900313 – Arbeitsunterlage Nr. 976

Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen: Kompatibilität mit der MwSt-Erstattungsrichtlinie (Abschnitt 3.3.1.)²²

Der MwSt-Ausschuss bestätigt einstimmig, dass durch die mit der Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 vorgenommenen Änderung von Artikel 138 Absatz 1 der MwSt-Richtlinie eine wesentliche Bedingung für die Anwendung der Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen hinzugefügt wird. Der MwSt-Ausschuss ist einstimmig der Auffassung, dass diese Hinzufügung bedeutet, dass die Bedingungen für die Anwendung der Befreiung nach Artikel 138 als nicht erfüllt betrachtet werden müssen und der Lieferer die Mehrwertsteuer zwingend berechnen muss, wenn die Person, die diese Gegenstände erwirbt, gegenüber dem Lieferer ihre Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht angibt, oder wenn die angegebene Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von dem Mitgliedstaat ausgestellt wurde, aus dem die Gegenstände versandt oder befördert werden.

Dokument D – taxud.c.1(2019)7900872 – Arbeitsunterlage Nr. 977

Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen: Anwendung von Artikel 138 Absatz 1a (Abschnitt 3.3.2.)²³

²² Diese Überschrift bezieht sich auf den entsprechenden Abschnitt der Arbeitsunterlage Nr. 968 des Mehrwertsteuerausschusses.

1. Der MwSt-Ausschuss erkennt einstimmig an, dass die Tatsache, dass die Befreiung gemäß Artikel 138 Absatz 1 der MwSt-Richtlinie bei Nichteinhaltung durch den Lieferer gemäß Absatz 1a nicht gilt, tatsächlich erst einige Zeit nach der Lieferung und der Rechnungstellung festgestellt werden kann.

Tatsächlich ist der MwSt-Ausschuss einstimmig der Auffassung, dass eine gewisse Zeitspanne zwischen dem Zeitpunkt der Lieferung und Rechnungsstellung an den Erwerber und dem Zeitpunkt, zu dem der Lieferer seiner Verpflichtung gemäß den Artikeln 262 und 263 der MwSt-Richtlinie nachkommen und eine zusammenfassende Meldung einreichen muss, unvermeidbar ist. Der MwSt-Ausschuss ist außerdem einstimmig der Auffassung, dass eine Zeitspanne zwischen dem Zeitpunkt, an dem der Lieferer die zusammenfassende Meldung einreichen muss, und dem Zeitpunkt, an dem die Steuerbehörden Maßnahmen ergreifen, unvermeidbar ist, da solche Maßnahmen nur ergriffen werden können, wenn die zusammenfassende Meldung nicht eingereicht wurde oder die eingereichte zusammenfassende Meldung nicht die korrekten Angaben enthält.

2. Der MwSt-Ausschuss ist einstimmig der Auffassung, dass der Lieferer aus diesem Grund zum Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung die Möglichkeit der steuerbefreiten Lieferung haben soll, vorausgesetzt die Bedingungen aus Artikel 138 Absatz 1 der MwSt-Richtlinie sind erfüllt, da diese zum Zeitpunkt der Lieferung die einzigen einschlägigen Bedingungen sind, um festzustellen, ob die Befreiung gilt.

Bezüglich der in Artikel 138 Absatz 1a der MwSt-Richtlinie vorgesehenen Fälle ist der MwSt-Ausschuss fast einstimmig der Auffassung, dass die Befreiung nur dann rückwirkend widerrufen werden kann, wenn die Steuerbehörden einen Verstoß des Lieferers gegen die Verpflichtung zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung gemäß Artikel 262 und 263 der MwSt-Richtlinie festgestellt haben, bzw. wenn die vom Lieferer eingereichte zusammenfassende Meldung nicht die gemäß Artikel 264 der MwSt-Richtlinie erforderlichen korrekten Angaben zur Lieferung enthält, es sei denn, der Lieferer kann sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden begründen.

Dokument D – taxud.c.1(2019)7901495 – Arbeitsunterlage Nr. 978

Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen: In Kombination mit der in Artikel 194 vorgesehenen fakultativen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Abschnitt 3.3.3.)²⁴

Wenn eine Verbringung von Gegenständen im Sinne des Artikels 17 der MwSt-Richtlinie als erfolgt gilt, weil von einer Konsignationslagerregelung abgedeckte Gegenstände die für diese Regelung erforderlichen Bedingungen nicht länger erfüllen, so ist der MwSt-Ausschuss einstimmig der Auffassung, dass:

- a) wenn der Steuerpflichtige, der die Verbringung durchführt, nicht bereits für die Zwecke der Mehrwertsteuer in dem Mitgliedstaat erfasst ist, in dem die Gegenstände zuerst der Konsignationslagerregelung unterlagen, er sich aufgrund des von ihm dort

²³ Diese Überschrift bezieht sich auf den entsprechenden Abschnitt der Arbeitsunterlage Nr. 968 des Mehrwertsteuerausschusses.

²⁴ Diese Überschrift bezieht sich auf den entsprechenden Abschnitt der Arbeitsunterlage Nr. 968 des Mehrwertsteuerausschusses.

durchgeführten als innergemeinschaftlicher Erwerb geltenden Umsatzes in dem betreffenden Mitgliedstaat erfassen lassen muss;

- b) diese Erfassung gemäß Artikel 214 Absatz 1 Buchstabe b der MwSt-Richtlinie erforderlich ist und der betreffende Mitgliedstaat nicht darauf verzichten darf, auch wenn der als innergemeinschaftlicher Erwerb geltende Umsatz gemäß Artikel 140 Buchstabe c der MwSt-Richtlinie von der Steuer befreit ist.

Die Leitlinie *Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen: In Kombination mit der in Artikel 194 vorgesehenen fakultativen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Abschnitt 3.3.3.)* steht im Zusammenhang mit der in Abschnitt 2.5.4 dieser Erläuterungen behandelten Fragestellung. Auf diesen Abschnitt wird verwiesen.

4.3.2. Was geschieht, wenn der Erwerber dem Lieferer gegenüber seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht angibt, die von einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat ausgestellt wurde, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden?

Falls der Erwerber gegenüber dem Lieferer seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht angibt oder die angegebene Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von dem Mitgliedstaat ausgestellt wurde, aus dem die Gegenstände versandt oder befördert werden, dann ist zumindest eine der Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiung nach Artikel 138 RL (insbesondere die in Artikel 138 Absatz 1 Buchstabe b RL dargelegte Voraussetzung) nicht erfüllt und der Lieferer muss die Mehrwertsteuer berechnen.

Dies ist auch dann der Fall, wenn alle anderen Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiung erfüllt sind und der Lieferer, beispielsweise aufgrund der Art oder Menge der gelieferten Gegenstände, Grund zu der Annahme hat, dass es sich bei dem Kunden um einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person handelt.

Die Tatsache, dass der Lieferer auf die Lieferung Mehrwertsteuer berechnet, weil die Voraussetzungen des Artikels 138 RL nicht erfüllt sind, hat keinen Einfluss auf die mehrwertsteuerliche Behandlung des innergemeinschaftlichen Erwerbs, den der Kunde in dem Mitgliedstaat, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände endet, bewirkt (Artikel 16 DVO).

Wenn der Erwerber, der beweisen kann, dass er zum Zeitpunkt des Erwerbs ein Steuerpflichtiger war und als solcher handelte, seinem Lieferer gegenüber zu einem späteren Zeitpunkt eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer angeben kann, die von einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat ausgestellt wurde, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, und wenn keine Hinweise auf Betrug oder Missbrauch vorliegen, wird der Lieferer die Rechnung nach den in den maßgeblichen nationalen Rechtsvorschriften festgelegten Vorschriften ändern.

4.3.3. Was geschieht, wenn der Erwerber bei den Steuerbehörden einen Antrag auf Erteilung einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eingereicht hat, aber zu dem Zeitpunkt, an dem der Lieferer die Rechnung ausstellen muss, diese Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer noch nicht erhalten hat?

Wenn der Erwerber zu dem Zeitpunkt, an dem der Lieferer die Rechnung ausstellt, nicht in der Lage war, dem Lieferer eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, weil die Steuerbehörden den Antrag des Erwerbers auf die Erteilung einer solchen

Nummer noch bearbeiten, kann der Lieferer die Befreiung nach Artikel 138 RL nicht anwenden, weil nicht alle Voraussetzungen erfüllt sind.

Sobald der Erwerber die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erhält, findet eine Korrektur der Rechnung nach den im letzten Absatz von Abschnitt 4.3.2 erläuterten Bedingungen Anwendung.

4.3.4. Bestimmte Mitgliedstaaten unterscheiden zwischen einer nur für bestimmte Inlandsumsätze gültigen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer und einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die gemäß Artikel 215 RL ein Präfix zur Kennzeichnung des Mitgliedstaats, der sie erteilt hat, enthält. Können für die Befreiung nach Artikel 138 RL beide Nummern verwendet werden?

Nein. Für die Zwecke des Artikels 138 RL ist nur die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mit einem Präfix zur Kennzeichnung des ausstellenden Mitgliedstaats maßgeblich. Dies ist die einzige Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die der erfassende Mitgliedstaat in die MIAS-Datenbank aufnimmt und folglich die einzige Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die der Lieferer überprüfen kann.

4.3.5. Welche Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ist für die Anwendung der Befreiung nach Artikel 138 RL zu verwenden, wenn der Erwerber gemäß Artikel 11 RL Teil einer Mehrwertsteuergruppe ist?

Der EuGH erklärte, dass die Umsetzung von Artikel 11 RL die Wirkung habe, dass auf der Grundlage dieser Bestimmung angenommene nationale Rechtsvorschriften erlauben, finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eng miteinander verbundene Personen, insbesondere Unternehmen, für Mehrwertsteuerzwecke nicht mehr als getrennte Steuerpflichtige, sondern als einen einzigen Steuerpflichtigen zu behandeln. Wird diese Bestimmung also von einem Mitgliedstaat umgesetzt, können im Sinne von Artikel 11 RL eng miteinander verbundene Personen nicht getrennt als Steuerpflichtige im Sinne von Artikel 9 RL behandelt werden, bzw. kann eine solche Person nicht in dieser Weise behandelt werden. Daraus folgt, dass die Behandlung als ein einziger Steuerpflichtiger ausschließt, dass Personen, die somit eng miteinander verbunden sind, weiterhin als einzelne Steuerpflichtige erfasst werden.²⁵

Dies bedeutet, dass de facto nur die Mehrwertsteuergruppe eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer hat, die für die Befreiung nach Artikel 138 RL zu verwenden ist.

4.3.6. Was ist mit „es sei denn, der Lieferer kann sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen“ in Artikel 138 Absatz 1a RL gemeint?

In Erwägungsgrund 7 der Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 führte der Rat bezüglich des Zwecks der Bestimmung Folgendes aus: „Darüber hinaus ist der MIAS-Eintrag äußerst wichtig, um den Ankunftsmitgliedstaat über das Vorhandensein der Gegenstände in seinem Hoheitsgebiet zu informieren, und daher ein Schlüsselement der Betrugsbekämpfung in der Union. Aus diesem Grund sollten die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass die Steuerbefreiung nicht gelten sollte, wenn der Lieferer seiner Verpflichtung zum Eintrag in das MIAS nicht nachkommt, es sei denn, der Lieferer

²⁵ Siehe die Entscheidung des EuGH vom 22. Mai 2008 in der Sache C-162/07, *Amplifin*.

handelt in gutem Glauben, d. h., er kann alle seine Versäumnisse in Bezug auf die zusammenfassende Meldung gegenüber den zuständigen Steuerbehörden hinreichend begründen, was auch die Bereitstellung der nach Artikel 264 der Richtlinie 2006/112/EG erforderlichen korrekten Angaben durch den Lieferer zu diesem Zeitpunkt beinhalten könnte.“

Im ersten Teil von Artikel 138 Absatz 1a RL wird der Grundsatz festgelegt, dass die Befreiung bei Verstößen gegen die Artikel 262, 263 und 264 RL nicht gelten soll. Der letzte Teil von Artikel 138 Absatz 1a RL beinhaltet, dass die Befreiung jedoch weiterhin gilt, wenn der Lieferer sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden begründen kann.

Dieser letzte Teil von Absatz 1a weist darauf hin, dass Verstöße auf Einzelfallbasis zwischen dem Lieferer und den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates, in dem die Lieferung stattfand, geklärt werden.

Nichtsdestotrotz kann man in den folgenden Fällen vor einer hinreichenden Begründung für das Versäumnis eines Lieferers ausgehen (sofern die Steuerbehörden keinen Grund zu der Annahme haben, dass das Versäumnis Bestandteil eines Betrugskomplotts ist), sofern der Lieferer – sobald ihm der das Versäumnis hervorrufende Fehler bekannt wird – diesen Fehler berichtigt.

- o Der Lieferer hat die steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung irrtümlich nicht in die zusammenfassende Meldung für den Zeitraum, in dem die Lieferung stattfand, aufgenommen, sondern in eine zusammenfassende Meldung für den anschließenden Zeitraum;
- o Der Lieferer hat die steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung in die zusammenfassende Meldung für den Zeitraum, in dem die Lieferung stattfand, aufgenommen, aber einen unbeabsichtigten Fehler bezüglich des Werts der betreffenden Lieferung begangen;
- o Eine Umstrukturierung des die Gegenstände erwerbenden Unternehmens führt zu einem neuen Namen und einer neuen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, der alte Name und die alte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer bestehen aber während einer kurzen Übergangszeit weiter. Der Lieferer nahm den Umsatz versehentlich unter dieser alten Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in die zusammenfassende Meldung auf.

5. BEFÖRDERUNGSNACHWEIS

5.1. Einschlägige Bestimmung

Artikel 45 a DVO

5.2. Was bewirkt die Bestimmung?

In Artikel 45a DVO wird bestimmt, dass man von der Erfüllung einer Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen nach Artikel 138 RL, nämlich dass die Gegenstände von einem Mitgliedstaat an einen Bestimmungsort außerhalb seines Gebiets, jedoch innerhalb der Gemeinschaft, versandt oder befördert wurden, ausgeht, wenn einer der in Buchstabe a oder b von Artikel 45a Absatz 1 dargelegten Fälle eintritt.

Dies bedeutet auch:

- dass das Vorliegen einer der in Buchstabe a oder b dargelegten Fälle für sich genommen für die Befreiung der Lieferung nach Artikel 138 RL nicht ausreicht. Es wird zwar vermutet, dass eine Grundvoraussetzung erfüllt ist; damit die Befreiung angewendet werden kann, müssen aber auch die anderen in Artikel 138 RL aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sein;
- ein Umkehrschluss bezüglich dieser Vermutung ist nicht möglich. Mit anderen Worten: die Tatsache, dass die Voraussetzungen der Vermutung nicht erfüllt sind, bedeutet nicht automatisch, dass die Befreiung nach Artikel 138 RL nicht gilt. In einem solchen Fall obliegt es dem Lieferer, zur Zufriedenheit der Steuerbehörden nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Befreiung (einschließlich der Beförderung) erfüllt sind. Mit anderen Worten: trifft die Vermutung nicht zu, bleibt der Sachverhalt der gleiche wie vor dem Inkrafttreten von Artikel 45a DVO.

In Artikel 45a Absatz 2 DVO wird bestimmt, dass eine Steuerbehörde Vermutungen gemäß Absatz 1, nämlich dass die Gegenstände von einem Mitgliedstaat an einen Bestimmungsort außerhalb seines Gebiets, jedoch innerhalb der Gemeinschaft, versandt oder befördert wurden, widerlegen kann.

Eine Widerlegung der Vermutung beinhaltet somit, dass die Steuerbehörden in der Lage sind, die erforderlichen Elemente zum Nachweis dessen vorzulegen, dass die Gegenstände tatsächlich nicht von einem Mitgliedstaat an einen Bestimmungsort außerhalb seines Gebiets, jedoch innerhalb der Gemeinschaft, versandt oder befördert worden sind. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn die Steuerbehörden bei einer Kontrolle feststellen, dass sich die Gegenstände noch im Lager des Lieferers befinden, oder wenn ihnen ein während der Beförderung eingetretener Vorfall bekannt ist, der zur Zerstörung der Gegenstände führte, bevor sie das Hoheitsgebiet verlassen hatten.

Verfügen die Steuerbehörden über die erforderlichen Elemente für die Widerlegung der Vermutung (in Anbetracht der Art der zur Erfüllung dieses Zwecks erforderlichen Elemente), gilt die Befreiung nach Artikel 138 RL offenkundig nicht. Diesbezüglich bedeutet „Widerlegen der Vermutung“, dass die Steuerbehörden im Besitz von Nachweisen sind, die belegen, dass die Beförderung der Gegenstände nicht stattgefunden hat.

Das „Widerlegen der Vermutung“ unterscheidet sich von Fällen, in denen eine Steuerbehörde nachweisen kann, dass eine der in Artikel 45a Absatz 3 DVO aufgeführten Unterlagen, die als Nachweis eingereicht wird, unrichtige Angaben enthält oder sogar gefälscht ist. Hier würde die Folge sein, dass die Voraussetzungen für das Zutreffen einer der in Buchstabe a oder b von Absatz 1 dargelegten Fälle nicht erfüllt sind. Aus diesem Grund kann sich der Lieferer dann nicht mehr auf die Vermutung stützen, dass die Versendung oder Beförderung von einem Mitgliedstaat an einen Bestimmungsort außerhalb seines Gebiets, jedoch innerhalb der Gemeinschaft, erfolgt ist. Der Lieferer könnte jedoch immer noch in der Lage sein, entweder andere Unterlagen, wie sie in Artikel 45a DVO genannt werden, zu übermitteln, die ihm erlauben, in den Genuss der Vermutung zu kommen (außer wenn die Steuerbehörden erneut beweisen, dass diese Unterlagen fehlerhaft oder gefälscht sind) oder hinreichende Nachweise zum Beleg der Erfüllung der Voraussetzungen für die Befreiung nach Artikel 138 RL vorzulegen.

5.3. Einzelfragen, die sich aus dieser Bestimmung ergeben

5.3.1. Vom Mehrwertsteuerausschuss gebilligte Leitlinien

Leitlinien, die auf die 113. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses am 3. Juni 2019 zurückgehen

3. NEUE RECHTSVORSCHRIFTEN – FRAGEN IM ZUSAMMENHANG MIT DER UMSETZUNG DER KÜRZLICH ANGENOMMENEN EU-MEHRWERTSTEUERVORSCHRIFTEN
- 3.1 Ursprung: Kommission
- Referenzen: Artikel 17a, 36a, 138 Absätze 1 und 1a, 243 Absatz 3 und 262 Absatz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie
Artikel 45a und 54a der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung
- Betreff: Umsetzung des Quick Fixes Package: Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates und Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 des Rates
([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – Arbeitsunterlage Nr. 968](#))

Dokument D – taxud.c.1(2019)7901898 – Arbeitsunterlage Nr. 979

Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen: Bedeutung des Begriffs „unabhängig“ in Bezug auf Beförderungsnachweise (Abschnitt 3.3.4.)²⁶

Der MwSt-Ausschuss ist fast einstimmig der Auffassung, dass bei der Feststellung, ob zwei Beteiligte für die Zwecke von Artikel 45a Absatz 1 Buchstabe a und Buchstabe b Ziffer ii der MwSt-Durchführungsverordnung „unabhängig“ sind,

- a) die beiden Beteiligten nicht als „unabhängig“ gelten, wenn sie die gleiche Rechtspersönlichkeit haben; und
- b) die in Artikel 80 der MwSt-Richtlinie aufgeführten Kriterien angewendet werden, sodass Beteiligte, bei denen „familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen“ bestehen, nicht als voneinander unabhängig betrachtet werden können.

²⁶ Diese Überschrift bezieht sich auf den entsprechenden Abschnitt der Arbeitsunterlage Nr. 968 des Mehrwertsteuerausschusses.

5.3.2. Was geschieht nach dem Inkrafttreten von Artikel 45a DVO mit den bestehenden nationalen Vorschriften der Mitgliedstaaten bezüglich des Beförderungsnachweises? Werden diese nationalen Vorschriften weiterhin angewendet?

Die Mitgliedstaaten sind zur Anwendung von Artikel 45a DVO verpflichtet. Das bedeutet, dass der Lieferer dann, wenn die Voraussetzungen dieser Bestimmung erfüllt sind, berechtigt ist, von der maßgeblichen Vermutung zu profitieren. Darüber hinaus könnten Mitgliedstaaten in ihren nationalen Mehrwertsteuervorschriften weitere Vermutungen bezüglich des Beförderungsnachweises festlegen, die flexibler als die in Artikel 45a DVO vorgesehene Vermutung sind. Träfe dies zu, könnte der Lieferer, sofern die einschlägigen Voraussetzungen erfüllt sind, von den Vermutungen in Artikel 45a DVO bzw. den Vermutungen in den nationalen Mehrwertsteuervorschriften profitieren. In dieser Hinsicht könnten bestehende nationale Mehrwertsteuervorschriften, in denen hinsichtlich des Beförderungsnachweises Voraussetzungen festgelegt werden, die flexibler als die in Artikel 45a DVO vorgesehenen sind, weiterhin angewendet werden.

5.3.3. Was geschieht, wenn die Voraussetzungen für die Vermutung der Beförderung nach Artikel 45a SDVO nicht erfüllt sind? Bedeutet das, dass die Befreiung nach Artikel 138 IR in diesem Fall nicht gilt?

Die Tatsache, dass die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt sind, dass einer der unter Artikel 45a, Absatz 1 Buchstabe a oder b DVO aufgeführten Fälle zutrifft, bedeutet nicht automatisch, dass die Befreiung nach Artikel 138 RL nicht gilt. In diesem Fall obliegt es dem Lieferer, zur Zufriedenheit der Steuerbehörden nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Befreiung (einschließlich der Beförderung) nach Artikel 138 RL erfüllt sind.

5.3.4. Was geschieht, wenn eine Steuerbehörde nachweisen kann, dass eine der in Artikel 45a Absatz 3 DVO aufgeführten Unterlagen, die als Nachweis eingereicht wird, entweder unrichtige Angaben enthält oder sogar gefälscht ist? Kann sich der Verkäufer weiterhin auf die Vermutung der Versendung oder Beförderung berufen?

Kann eine Steuerbehörde nachweisen, dass eine der als Nachweis eingereichten Unterlagen entweder unrichtige Angaben enthält oder sogar gefälscht ist, kann sich der Verkäufer nicht mehr auf diese Vermutung berufen, weil die Voraussetzungen dafür, dass einer der unter Artikel 45a, Absatz 1 Buchstabe a oder b DVO aufgeführten Fälle zutrifft, nicht erfüllt sind,

Der Verkäufer könnte jedoch immer noch in der Lage sein, entweder andere Unterlagen, wie sie in Artikel 45a DVO genannt werden, zu übermitteln, die ihm erlauben, in den Genuss der Vermutung zu kommen (außer wenn die Steuerbehörden erneut beweisen, dass diese Unterlagen fehlerhaft oder gefälscht sind) oder hinreichende Nachweise zum Beleg der Erfüllung der Voraussetzungen für die Befreiung nach Artikel 138 RL vorzulegen.

5.3.5. Was geschieht, wenn der Lieferer oder der Erwerber die Beförderung mittels seiner eigenen Beförderungsmittel bewirkt?

In diesem Fall gilt die Vermutung nicht, weil die in Artikel 45a Absatz 1 Buchstaben a und b Ziffer ii DVO festgelegte Voraussetzung bezüglich einander nicht widersprechender

Nachweise, die von zwei voneinander unabhängigen Parteien — vom Verkäufer und vom Erwerber — ausgestellt wurden, nicht erfüllt ist.

5.3.6. Was ist im Sinne von Artikel 45a Absatz 1 Buchstabe a Ziffer i DVO als „schriftliche Erklärung“ anzusehen? In welchem Format (Papier und/oder elektronisch) wird sie von den Steuerbehörden akzeptiert, z. B. E-Mail oder unterzeichnetes Original?

Jedes Dokument, das alle in Artikel 45a Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i DVO genannten Elemente enthält, wird im Sinne dieser Bestimmung als „schriftliche Erklärung“ betrachtet.

Die Durchführungsverordnung enthält keine besonderen Vorschriften bezüglich des Formats, in welchem die schriftliche Erklärung vorzulegen ist. Es wäre vernünftigerweise zu erwarten, dass Mitgliedstaaten diesbezüglich flexibel sind und keine strengen Beschränkungen wie beispielsweise nur ein Dokument in Papierform auferlegen, sondern auch eine elektronische Fassung akzeptieren, solange diese sämtliche in Artikel 45a Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i DVO vorgeschriebenen Angaben enthält.

5.3.7. In welchem Format (Papier und/oder elektronisch) werden die in Artikel 45a Absatz 3 DVO genannten, als Nachweis der Versendung oder Beförderung eingesetzten Dokumente von den Steuerbehörden akzeptiert?

Die Durchführungsverordnung enthält keine besonderen Vorschriften bezüglich des Formats, in welchem die in Artikel 45a Absatz 3 DVO genannten Dokumente, die als Nachweis der Versendung oder Beförderung akzeptiert werden sollen, vorzulegen sind. Es wäre vernünftigerweise zu erwarten, dass Mitgliedstaaten diesbezüglich flexibel sind und keine strengen Beschränkungen wie beispielsweise Dokumente in Papierform auferlegen, sondern auch eine elektronische Fassung solcher Dokumente akzeptieren.

5.3.8. Was geschieht, wenn der Erwerber dem Verkäufer die schriftliche Erklärung gemäß Artikel 45a Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i DVO nicht spätestens am zehnten Tag des auf die Lieferung folgenden Monats vorlegt?

Der Zweck der Zehntagesfrist besteht darin, dem Erwerber einen genauen Zeitrahmen für die Vorlage der schriftlichen Erklärung beim Verkäufer zu setzen, statt den Verkäufer zu benachteiligen und ihn der Möglichkeit zu berauben, in den Genuss der Vermutung zu kommen, wenn der Erwerber die schriftliche Erklärung nicht fristgerecht eingereicht hat. Aus diesem Grund hat der Verkäufer die Möglichkeit, sich auch dann auf die Vermutung zu berufen, wenn ihm der Erwerber die schriftliche Erklärung nach dem Ablauf der Frist vorlegt, sofern alle anderen maßgeblichen Voraussetzungen aus Artikel 45a DVO erfüllt sind.

6. EINSCHLÄGIGE RECHTSVORSCHRIFTEN

6.1. Mehrwertsteuerrichtlinie (vorstehend als „RL“ bezeichnet)

„Artikel 17a

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

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

- a) Gegenstände werden von einem Steuerpflichtigen oder auf seine Rechnung von einem Dritten in einen anderen Mitgliedstaat im Hinblick darauf versandt oder befördert, zu einem späteren Zeitpunkt und nach der Ankunft an einen anderen Steuerpflichtigen geliefert zu werden, der gemäß einer bestehenden Vereinbarung zwischen den beiden Steuerpflichtigen zur Übernahme des Eigentums an diesen Gegenständen berechtigt ist;
- b) der Steuerpflichtige, der die Gegenstände versendet oder befördert, hat in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden, weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung;
- c) der Steuerpflichtige, an den die Gegenstände geliefert werden sollen, hat eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden, und sowohl seine Identität als auch die ihm von diesem Mitgliedstaat zugewiesene Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer sind dem unter Buchstabe b genannten Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung bekannt;
- d) der Steuerpflichtige, der die Gegenstände versendet oder befördert, trägt die Verbringung der Gegenstände in das in Artikel 243 Absatz 3 vorgesehene Register ein und nimmt die Identität des Steuerpflichtigen, der die Gegenstände erwirbt, sowie die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die ihm von dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden, zugewiesen wurde, gemäß Artikel 262 Absatz 2 in die zusammenfassende Meldung auf.

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

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

4. Wurden die Gegenstände innerhalb von 12 Monaten nach ihrer Ankunft in dem Mitgliedstaat, in den sie versandt oder befördert wurden, nicht an den Steuerpflichtigen geliefert, für den sie nach Absatz 2 Buchstabe c und Absatz 6 bestimmt waren, und ist

keiner der in Absatz 7 genannten Umstände eingetreten, so gilt eine Verbringung im Sinne des Artikels 17 als am Tag nach Ablauf des Zeitraums von 12 Monaten erfolgt.

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

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

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

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

7. Ist eine der Voraussetzungen gemäß den Absätzen 2 und 6 innerhalb der in Absatz 4 genannten Frist nicht mehr erfüllt, so gilt eine Verbringung von Gegenständen gemäß Artikel 17 als zu dem Zeitpunkt erfolgt, zu dem die betreffende Voraussetzung nicht mehr erfüllt ist.

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

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

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

Artikel 36 a

1. Werden dieselben Gegenstände nacheinander geliefert und werden diese Gegenstände aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat unmittelbar vom 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.

2. Abweichend von Absatz 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.

3. Für die Zwecke dieses Artikels bezeichnet der Ausdruck ‚Zwischenhändler‘ einen Lieferer innerhalb der Reihe (mit Ausnahme des ersten Lieferers in der Reihe), der die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert;
4. Dieser Artikel gilt nicht für Fälle nach Artikel 14a.“

Artikel 138

„1. Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferung von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder auf deren Rechnung an einen Ort außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, von der Steuer, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) die Gegenstände werden an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person geliefert, die als solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat handeln, in dem die Versendung oder Beförderung beginnt;
- b) der Steuerpflichtige oder die nichtsteuerpflichtige juristische Person, für den bzw. die die Lieferung erfolgt, ist für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat erfasst, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände beginnt, und hat dem Lieferer diese Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt.“

„1a Die Befreiung gemäß Absatz 1 gilt nicht, wenn der Lieferer der Verpflichtung zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung nach den Artikeln 262 und 263 nicht nachgekommen ist oder die zusammenfassende Meldung nicht die gemäß Artikel 264 erforderlichen korrekten Angaben zur Lieferung enthält, es sei denn, der Lieferer kann sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen.“

...

Artikel 243

...

3. Jeder Steuerpflichtige, der Gegenstände im Rahmen der in Artikel 17a genannten Konsignationslagerregelung verbringt, führt ein Register, das es den Steuerbehörden ermöglicht, die korrekte Anwendung des genannten Artikels zu überprüfen.

Jeder Steuerpflichtige, an den Gegenstände im Rahmen der in Artikel 17a genannten Konsignationslagerregelung geliefert werden, führt ein Register dieser Gegenstände.“

Artikel 262

1. Jeder Steuerpflichtige mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer muss eine zusammenfassende Meldung abgeben, in der Folgendes aufgeführt ist:

- a) die Erwerber mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, denen er Gegenstände unter den Bedingungen des Artikels 138 Absatz 1 und des Artikels 138 Absatz 2

Buchstabe c geliefert hat;

- b) die Personen mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, denen er Gegenstände geliefert hat, die ihm im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 42 geliefert wurden;
- c) die Steuerpflichtigen sowie die nicht steuerpflichtigen juristischen Personen mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, für die er Dienstleistungen erbracht hat, die keine Dienstleistungen sind, die in dem Mitgliedstaat, in dem der Umsatz steuerbar ist, von der Mehrwertsteuer befreit sind, und für die der Dienstleistungsempfänger gemäß Artikel 196 der Steuerschuldner ist.

2. Neben den in Absatz 1 genannten Angaben meldet jeder Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern der Steuerpflichtigen, für die die Gegenstände, die im Rahmen einer Konsignationslagerregelung gemäß den in Artikel 17a festgelegten Voraussetzungen versandt oder befördert werden, bestimmt sind sowie jede Änderung der gemeldeten Angaben.“

6.2. Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (vorstehend als „DVO“ bezeichnet)

Artikel 45a

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

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

Nachweis nach Absatz 3 Buchstabe b, mit dem der Versand oder die Beförderung bestätigt wird, welche von zwei verschiedenen Parteien ausgestellt wurden, die voneinander, vom Verkäufer und vom Erwerber unabhängig sind.

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

2. Eine Steuerbehörde kann Vermutungen gemäß Absatz 1 widerlegen.
3. Für die Zwecke von Absatz 1 wird Folgendes als Nachweis des Versands oder der Beförderung akzeptiert:
 - a) Unterlagen zum Versand oder zur Beförderung der Gegenstände wie beispielsweise ein unterzeichneter CMR-Frachtbrief, ein Konnossement, eine Luftfracht-Rechnung oder eine Rechnung des Beförderers der Gegenstände;
 - b) die folgenden Dokumente:
 - i) eine Versicherungspolice für den Versand oder die Beförderung der Gegenstände oder Bankunterlagen, die die Bezahlung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände belegen;
 - ii) von einer öffentlichen Stelle wie z. B. einem Notar ausgestellte offizielle Unterlagen, die die Ankunft der Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat bestätigen;
 - iii) eine Quittung, ausgestellt von einem Lagerinhaber im Bestimmungsmitgliedstaat, durch die die Lagerung der Gegenstände in diesem Mitgliedstaat bestätigt wird.“

Artikel 54a

1. In dem Register gemäß Artikel 243 Absatz 3 der Richtlinie 2006/112/EG, das jeder Steuerpflichtige führen muss, der Gegenstände im Rahmen einer Konsignationslagerregelung verbringt, sind die folgenden Informationen zu verzeichnen:
 - a) der Mitgliedstaat, aus dem die Gegenstände versandt oder befördert wurden, und das Datum des Versands oder der Beförderung der Gegenstände;
 - b) die von dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden, ausgestellte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen, für den die Gegenstände bestimmt sind;
 - c) der Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden, die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Lagerinhabers, die Anschrift des Lagers, in dem die Gegenstände nach der Ankunft gelagert werden, und das Ankunftsdatum der Gegenstände im Lager;
 - d) Wert, Beschreibung und Menge der im Lager angekommenen Gegenstände;
 - e) die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen, der die in Buchstabe b dieses Absatzes genannte Person unter den Voraussetzungen des Artikels 17a Absatz 6 der Richtlinie 2006/112/EG ersetzt;
 - f) Steuerbemessungsgrundlage, Beschreibung und Menge der gelieferten Gegenstände,

das Datum, an dem die Lieferung von Gegenständen gemäß Artikel 17a Absatz 3 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG erfolgt, und die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers;

- g) Steuerbemessungsgrundlage, Beschreibung und Menge der Gegenstände sowie das Datum, an dem eine der Voraussetzungen und der entsprechende Grund gemäß Artikel 17a Absatz 7 der Richtlinie 2006/112/EG gegeben sind;
- h) Wert, Beschreibung und Menge der zurückgesandten Gegenstände und Rücksendedatum der Gegenstände gemäß Artikel 17a Absatz 5 der Richtlinie 2006/112/EG.

2. In dem Register gemäß Artikel 243 Absatz 3 der Richtlinie 2006/112/EG, das jeder Steuerpflichtige führen muss, an den Gegenstände im Rahmen einer Konsignationslagerregelung geliefert werden, sind die folgenden Informationen zu verzeichnen:

- a) die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen, der die Gegenstände im Rahmen einer Konsignationslagerregelung verbringt;
- b) Beschreibung und Menge der für ihn bestimmten Gegenstände;
- c) das Datum, an dem die für ihn bestimmten Gegenstände im Lager ankommen;
- d) Steuerbemessungsgrundlage, Beschreibung und Menge der an ihn gelieferten Gegenstände und das Datum, an dem der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 17a Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG erfolgt;
- e) Beschreibung und Menge der Gegenstände und das Datum, an dem die Gegenstände auf Anordnung der in Buchstabe a genannten steuerpflichtigen Person aus dem Lager entnommen wurden;
- f) Beschreibung und Menge der zerstörten oder fehlenden Gegenstände und das Datum der Zerstörung, des Verlusts oder des Diebstahls der zuvor im Lager angekommenen Gegenstände oder das Datum, an dem die Zerstörung oder das Fehlen der Gegenstände festgestellt wurde.

Wenn die Gegenstände im Rahmen einer Konsignationslagerregelung an einen Lagerinhaber versandt oder befördert werden, der mit dem Steuerpflichtigen, für den die Lieferung der Gegenstände bestimmt ist, nicht identisch ist, müssen die Informationen gemäß Unterabsatz 1 Buchstaben c, e und f im Register dieses Steuerpflichtigen nicht verzeichnet sein.“