

Rebecca Alike Brinkmann

**Die umsatzsteuerliche
Behandlung von
Konsignationslagern in der
Europäischen Union**

Ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland,
England, Frankreich und Belgien



Nomos

Nomos Universitätsschriften

Recht

Band 964

Rebecca Alike Brinkmann

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern in der Europäischen Union

Ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland,
England, Frankreich und Belgien



Nomos

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Münster (Westf.), Univ., Rechtswissenschaftliche Fakultät, Diss., 2018

ISBN 978-3-8487-5847-0 (Print)

ISBN 978-3-8452-9980-8 (ePDF)

D6

1. Auflage 2019

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2019. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Meinen Eltern

*“Celui qui n'ose pas s'attaquer à ce qui est mauvais,
sait mal défendre ce qui est beau.”
Robert Schuman (französischer Staatsmann)*

Vorwort

Ich bedanke mich bei meinem Doktorvater, Prof. Dr. Joachim Englisch, für seine Unterstützung bei der Themenfindung sowie bei der manchmal schwierigen Aufgabe an ausländische Quellen zu kommen. Herrn Prof. Hans-Michael Wolfgang danke ich für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Mein Dank gilt insbesondere meinem Mann und meiner Familie, für ihre seelische Unterstützung und ihren Zuspruch bei allen Zweifeln, die mich während meiner Promotionszeit immer wieder begleitet haben.

Zuletzt möchte ich mich bei allen weiteren Personen bedanken, die mir während meiner Recherche geholfen und wertvolle Einblicke in ihre Erfahrungen in der Praxis gewährt haben. Zuletzt bedanke ich mich beim DAAD und der Uni Münster für die finanzielle Unterstützung bei meinen Recherchen.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| Abkürzungsverzeichnis | 15 |
| A. Einleitung | 19 |
| B. Definition und Abgrenzungsfragen | 22 |
| I. Definition des Konsignationslagers | 22 |
| II. Vorteile in der Praxis | 23 |
| III. Abgrenzung des Konsignationslagers von anderen Lagerarten | 24 |
| 1. Abgrenzung zum Auslieferungslager | 24 |
| 2. Abgrenzung zur Kommission | 25 |
| a. Grundlagen der Kommission | 25 |
| b. Die Konsignationskommission | 26 |
| 3. Abgrenzung zum Zolllager | 29 |
| 4. Abgrenzung zum Umsatzsteuerlager | 29 |
| 5. Abgrenzung zur Just-in-Sequence Belieferung | 31 |
| C. Umsatzsteuerliche Rechtsgrundlagen | 33 |
| I. Unionsrecht | 33 |
| 1. Harmonisierungsauftrag | 33 |
| 2. Vorgaben der MwStSystRL | 35 |
| II. Nationale Rechtsgrundlagen in einzelnen Staaten | 37 |
| 1. Deutschland | 37 |
| 2. England | 38 |
| 3. Frankreich | 40 |
| 4. Belgien | 41 |
| D. Zivilrechtliche Ausgestaltung von Konsignationslagern | 43 |
| I. Anwendbares Recht | 43 |
| II. Deutsches Recht | 45 |
| 1. Konsignationslager bei einem Produzenten | 46 |
| 2. Vertragshändlervertrag | 47 |
| 3. Zivilrechtliche Möglichkeiten zur Vertragsgestaltung | 49 |
| a. Vertrag mit Verwahrungselementen | 49 |
| b. Vertrag ohne Verwahrungselemente | 50 |

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|------|---|----|
| c. | Weitergehende Vertragsinhalte | 51 |
| aa. | Abnahme der Waren | 51 |
| bb. | Rücknahme der Ware durch den Konsignanten | 52 |
| cc. | Formen des Eigentumsvorbehalts | 52 |
| III. | Zivilrechtliche Betrachtung nach englischem Recht | 54 |
| 1. | Einordnung des Konsignationslagervertrages | 54 |
| 2. | Konditionen bezüglich der Warenentnahme | 55 |
| 3. | Eigentumsvorbehalt im englischen Recht | 57 |
| 4. | Abgrenzung Call-off Stock vom <i>sale or return</i> | 59 |
| IV. | Zivilrechtliche Gestaltung nach französischem Recht | 60 |
| 1. | Einordnung des Lagervertrages | 61 |
| 2. | Vertragliche Aspekte | 62 |
| V. | Zivilrechtliche Gestaltung nach belgischem Recht | 64 |
| 1. | Einordnung Konsignationslagervertrag | 65 |
| 2. | Abgrenzung von den <i>offres réelles de la consignation</i> | 65 |
| 3. | Übertragung des Eigentums | 65 |
| E. | Umsatzsteuerliche Betrachtung | 70 |
| I. | Deutschland | 70 |
| 1. | Besteuerung nach Ansicht der Finanzverwaltung | 70 |
| a. | Transport an das Lager | 70 |
| b. | Die Entnahme aus dem Lager | 72 |
| c. | Folgen für den Konsignanten | 73 |
| d. | Vergleich mit Kommissionslagern | 74 |
| 2. | Diskussion des Übergangs der Verfügungsmacht | 77 |
| a. | Entbehrlichkeit des Übergangs der Verfügungsmacht bei einer bewegten Lieferung | 78 |
| b. | Urteil des BFH vom 30.7.2008 | 82 |
| c. | Kritik an der Auffassung des BFH | 84 |
| d. | Reaktionen auf die BFH Rechtsprechung | 85 |
| aa. | Verwaltungsauffassung | 86 |
| bb. | Rechtsprechung | 86 |
| (1) | FG Niedersachsen | 86 |
| (2) | Hessisches FG | 87 |
| (3) | FG Düsseldorf | 89 |
| cc. | Fortschreibung der Rechtsprechung durch den BFH | 90 |
| (1) | Urteil vom 20.10.2016 | 90 |
| (2) | Urteil vom 16.11.2016 | 92 |

| | | |
|-----|---|-----|
| dd. | Literaturansichten | 93 |
| | (1) Lieferfiktion | 93 |
| | (2) Übergang der Verfügungsmacht | 95 |
| e. | Auslegung | 96 |
| aa. | Bedeutung des Wortlauts | 96 |
| bb. | Systematische Auslegung | 97 |
| cc. | Zweck und Vorstellungen des Gesetzgebers | 98 |
| dd. | Unionsrechtskonforme Auslegung | 99 |
| ee. | Zwischenergebnis | 101 |
| 3. | Die umsatzsteuerliche Behandlung der einzelnen Lieferschnitte | 101 |
| a. | Der Transportbeginn | 101 |
| aa. | Preisgefahr nach § 446 BGB | 102 |
| bb. | Preisgefahr nach § 447 BGB | 104 |
| cc. | Zwischenergebnis | 106 |
| b. | Einlagerung | 107 |
| aa. | Lieferung an einen Call-off Stock | 108 |
| | (1) Abschluss eines unbedingten Kaufvertrages | 108 |
| | (2) Vertragsschluss mit Entnahme | 110 |
| | (3) Zwischenergebnis | 114 |
| bb. | Konsignationslager | 115 |
| | (1) Nach Konsignatären abgegrenzte Bereiche | 116 |
| | (2) Nicht abgegrenzte Bereiche | 116 |
| | (3) Zwischenergebnis | 119 |
| c. | Entnahme der Waren aus dem Lager | 119 |
| d. | Leistungsaustausch | 120 |
| aa. | Grundsätze | 120 |
| bb. | Leistungsaustausch bei Konsignationslagern | 122 |
| e. | Vergleich zur Literatur | 123 |
| f. | Lieferung deutscher Waren an Konsignationslager im EU-Ausland | 125 |
| g. | Vergleich mit den Vorgaben der MwStSystRL | 126 |
| II. | England | 127 |
| 1. | Grundzüge | 127 |
| 2. | Besteuerung von Lieferungen nach England | 131 |
| a. | Die britische Vereinfachungsregel | 131 |
| b. | Lieferung an einen Consignment Stock | 134 |
| c. | Vergleich zur Kommission | 137 |
| d. | Verhältnis zum <i>sale on approval</i> , <i>sale or return</i> und vergleichbaren Vereinbarungen | 138 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----|
| 3. Lieferungen von Großbritannien an ein Lager in der EU | 139 |
| 4. Erforderlichkeit der Vereinfachungsregel | 141 |
| a. Grundsätze der umsatzsteuerlichen Lieferung | 141 |
| b. Analyse von Schedule 4 (1) VATA 1994 | 141 |
| c. Analyse des Schedule 4 (2) VATA 1994 | 143 |
| aa. Schedule 4 (2) (a) VATA 1994 | 143 |
| bb. Schedule 4 (2) (b) VATA 1994 | 144 |
| d. Anwendung auf Konsignationslager | 145 |
| aa. Abnahmepflicht | 145 |
| bb. Fehlende Abnahmepflicht | 146 |
| cc. Schlussfolgerung | 148 |
| e. Vergleich mit den Vorgaben der MwStSystRL | 148 |
| f. Vertrauensschutz auf Bestand der Vereinfachungsregel | 149 |
| III. Frankreich | 149 |
| 1. Grundzüge | 150 |
| 2. Besteuerung von Waren in Frankreich | 151 |
| a. Besonderheit: Vereinfachungsregel | 151 |
| b. Entfallen der Vereinfachungsregel | 155 |
| c. Schlussfolgerung | 157 |
| d. Notwendigkeit der Vereinfachungsregel | 158 |
| 3. Lieferungen von Frankreich an ein Lager in der EU | 161 |
| 4. Vergleich mit den Vorgaben der MwStSystRL | 162 |
| 5. Vertrauensschutz auf Bestand der Vereinfachungsregel | 163 |
| IV. Belgien | 164 |
| 1. Grundzüge | 165 |
| a. Relevante Tatbestände | 165 |
| b. Lieferort | 166 |
| c. Steuerschuldner | 167 |
| d. Steuertatbestand und Steueranspruch | 167 |
| 2. Besteuerung von Waren in einem belgischen Lager | 168 |
| a. Anwendbarkeit der Vereinfachungsregel | 168 |
| b. Abgrenzung zur <i>consignatie</i> | 169 |
| c. Inhalt der Vereinfachungsregel | 170 |
| d. Voraussetzungen der Vereinfachungsregel | 171 |
| e. Konsequenz der Vereinfachungsregel | 173 |
| f. Differenzierung zwischen Call-off und Consignment Stock | 174 |
| g. Vergleich mit der Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 21.4.2017 | 175 |

| | | |
|------|--|-----|
| h. | Erforderlichkeit der Vereinfachungsregel | 176 |
| aa. | Kaufvertragsabschluss spätestens zu Beginn des Transports an das Lager | 177 |
| bb. | Abschluss des Kaufvertrages bei Entnahme der Waren aus dem Lager | 178 |
| 3. | Lieferungen von Belgien an ein Konsignationslager in einem anderen EU-Land | 179 |
| 4. | Vertrauensschutz auf den Bestand der Vereinfachungsregel | 180 |
| F. | Exkurs: Bilanzrechtliche Erwägungen | 182 |
| I. | Deutschland | 182 |
| 1. | Handelsrechtliche Grundsätze | 182 |
| 2. | Steuerrechtliche Grundsätze | 183 |
| a. | Abschluss eines Kaufvertrages spätestens mit Einlagerung | 185 |
| b. | Kaufvertragsschluss mit Entnahme aus dem Lager | 187 |
| II. | England | 189 |
| 1. | Handelsrecht | 189 |
| a. | Rechtslage bis zum 31.12.2014 | 191 |
| b. | Rechtslage ab dem 1.1.2015 | 191 |
| 2. | Steuerrecht | 194 |
| 3. | Anwendung auf Konsignationslager | 195 |
| III. | Frankreich | 195 |
| 1. | Allgemeine Vorschriften der Handelsbilanz | 195 |
| 2. | Handelsbilanz | 196 |
| 3. | Steuerbilanz | 198 |
| 4. | Bilanzierung von Waren in Konsignationslagern | 199 |
| IV. | Belgien | 200 |
| G. | Internationales Konfliktpotential | 204 |
| I. | Befreiung der Lieferung des Konsignanten im Ursprungsland | 204 |
| II. | Unterschiede zwischen der umsatzsteuerlichen Behandlung nach den Vereinfachungsregeln und der Bilanzierung | 208 |
| III. | Intrastat | 209 |
| IV. | Risiken von Strafzinsen | 210 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----|
| H.Reformbedarf | 212 |
| I. Bewertungskriterien | 212 |
| 1. Systemtragende Prinzipien des Umsatzsteuerrechts | 212 |
| a. Prinzip der Rechtssicherheit | 212 |
| b. Neutralitätsprinzip | 213 |
| aa. Wettbewerbsneutralität | 214 |
| bb. Ausprägung des Gleichbehandlungsgrundsatzes | 215 |
| cc. Neutralität bei grenzüberschreitenden Sachverhalten | 215 |
| c. Prinzip der Verhältnismäßigkeit | 216 |
| d. Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip | 217 |
| 2. Steuerpolitische Kriterien und Praktikabilität | 217 |
| II. Bewertung der jeweiligen nationalen Regeln im Lichte dieser Kriterien | 218 |
| 1. Deutschland | 218 |
| a. Vereinbarkeit mit der MwStSystRL | 218 |
| b. Rechtssicherheit | 218 |
| c. Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität | 219 |
| d. Praktikabilität | 221 |
| 2. England | 222 |
| a. Systemtragende Prinzipien | 222 |
| b. Praktikabilität | 222 |
| 3. Frankreich | 223 |
| a. Systemtragende Prinzipien | 223 |
| b. Praktikabilität | 224 |
| 4. Belgien | 225 |
| a. Systemtragende Prinzipien | 225 |
| b. Praktikabilität | 225 |
| III. Reformvorschläge | 226 |
| 1. Erste Überlegungen | 226 |
| 2. Einheitliche Umsetzung geltenden Unionsrechts | 228 |
| 3. De lege ferenda | 229 |
| a. Vorschlag der VAT Expert Sub-Group | 229 |
| b. Vorschlag Ernst&Young | 230 |
| c. Würdigung der Vorschläge | 232 |
| I. Zusammenfassung und Ausblick | 233 |
| J. Nachwort | 237 |
| Literaturverzeichnis | 239 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|-----------|---|
| Abs. | Absatz |
| Abschn. | Abschnitt |
| A.C. | Appeal Cases |
| a.F. | alte Fassung |
| AJDA | L'Actualité Juridique: Droit Administratif |
| AktG | Aktiengesetz |
| ALL E.R. | All English Law Reports |
| AO | Abgabenordnung |
| Art. | Artikel |
| Aufl. | Auflage |
| BB | Betriebs-Berater |
| Bd. | Band |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| Begr. | Begründer |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BFHE | Entscheidungen des Bundesfinanzhofs |
| BFH/NV | Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs |
| BMF | Bundesfinanzministerium |
| BStBl | Bundessteuerblatt |
| BT-Drs. | Bundestags-Drucksache |
| BTW | Belasting over de Toegevoegde Waarde |
| BVerfGE | Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts |
| CC | Code Civil |
| CCom | Code de Commerce |
| C&E Comrs | Customs and Excise Commissioners |
| CF | Constitution Française |
| CGI | Code Général des Impôts |
| CISG | United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods |
| CMR | Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|----------|---|
| CTVA | Code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée |
| DB | Der Betrieb |
| DCFR | Draft Common Frame of Reference |
| DEB | Déclaration d'Échange de Biens |
| DGFfP | Direction Général des Finances Publiques |
| DStJG | Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft |
| DStR | Deutsches Steuerrecht |
| DVITS | De Voil Indirect Tax Service |
| DVZ | Deutsche Verkehrs-Zeitung |
| EC | European Community |
| EFG | Entscheidungen der Finanzgerichte |
| EG | Europäische Gemeinschaften |
| EGBGB | Einführungsgesetz zum BGB |
| EU | European Union/ Europäische Union |
| EuGH | Europäischer Gerichtshof |
| EWCA Civ | England and Wales Court of Appeal (Civil Division) |
| f./ff. | folgende/ fortfolgende |
| FG | Finanzgericht |
| FGO | Finanzgerichtsordnung |
| Fn. | Fußnote |
| FRS | Financial Reporting Standards |
| GmbHG | GmbH-Gesetz |
| HFR | Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| HMRC | Her Majesty's Revenue and Customs |
| Hrsg. | Herausgeber |
| hrsg. | herausgegeben |
| IAS | International Accounting Standards |
| IASB | International Accounting Standards Board |
| IBFD | International Bureau of Fiscal Documentation |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| InsO | Insolvenzordnung |
| IPRax | Praxis des Internationalen Privat- und Verfahrensrechts |
| IStR | Internationales Steuerrecht |
| i.V.m. | in Verbindung mit |

| | |
|------------|--|
| IWB | Internationale Wirtschaftsbriefe |
| Juris PK | Juris Praxiskommentar |
| K.B. | King's Bench |
| lit. | littera |
| LPF | Livre des Procédures Fiscales |
| MüKo | Münchener Kommentar |
| MwStR | MehrwertSteuerrecht |
| MwStSystRL | Mehrwertsteuersystemrichtlinie |
| MwSt-DVO | Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung |
| n.F. | neue Fassung |
| NJW | Neue Juristische Wochenschrift |
| OFD | Oberfinanzdirektion |
| Para. | Paragraphe |
| PublG | Publizitätsgesetz |
| Q.B. | Queen's Bench |
| RDF | Revue de Droit Fiscal |
| RFFP | Revue Française de Finances Publiques |
| RIW | Recht der internationalen Wirtschaft |
| RJF | Revue de Jurisprudence Fiscale |
| Rn. | Randnummer |
| Rom-I-VO | ROM-I Verordnung |
| Rs. | Rechtssache |
| S. | Seite |
| Sec. | Section |
| SI | Statutory Instrument |
| STC | Simon's Tax Cases |
| SteuK | Steuerrecht kurzgefaßt |
| SteuerStud | Steuer und Studium |
| StuW | Steuern und Wirtschaft |
| TVA | Taxe sur la Valeur Ajoutée |
| UK | United Kindom |
| UK GAAP | United Kingdom General Accepted Accounting Standards |
| UR | Umsatzsteuer-Rundschau |
| Urt. | Urteil |
| US-GAAP | United States General Accepted Accounting Standards |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|----------|--|
| USt | Umsatzsteuer |
| USTAE | Umsatzsteuer-Anwendungserlass |
| UStB | Umsatzsteuer-Berater |
| UStDV | Umsatzsteuerdurchführungsverordnung |
| UStG | Umsatzsteuergesetz |
| USt-IdNr | Umsatzsteuer-Identifikationsnummer |
| UVR | Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht |
| UZK | Unionszollkodex |
| VAT | Value Added Tax |
| VATA | Value Added Tax Act |
| VATTR | Value Added Tax Tribunal Reports |
| VEG | VAT Expert Group |
| Verf. v. | Verfügung vom |
| Vol. | Volume |
| W.L.R. | Weekly Law Reports |
| ZEuP | Zeitschrift für Europäisches Privatrecht |
| ZInsO | Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht |
| ZfZ | Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern |