

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