

# Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 1, Januar 2022

## BMF zur Konsignationslagerregelung

Fast zwei Jahre nach Einführung der Konsignationslagerregelung des § 6b Umsatzsteuergesetz (UStG) zum 1. Januar 2020 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ein Einführungsschreiben veröffentlicht und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) entsprechend ergänzt.

### Allgemeines

Für die Grundzüge der Konsignationslagerregelung verweisen wir auf [Ausgabe 5](#) unseres Newsflashs *Umsatzsteuer aktuell* vom Dezember 2019. Im Weiteren kann nur ein Überblick über die wichtigsten Regelungen des BMF-Schreibens geboten werden, besonders soweit sie sich nicht bereits aus § 6b UStG selbst ergeben. Vielfach, aber nicht stets, beruhen diese Regelungen auf den (für sich genommen unverbindlichen) [Leitlinien](#) des Mehrwertsteuerausschusses und der EU-Kommission vom Dezember 2019. Auf die einschlägigen Aufzeichnungs- und Meldepflichten, deren Erfüllung jedoch nicht selten zu den Voraussetzungen der Anwendung der Regelungen gehört, gehen wir in diesem Zusammenhang in der Regel nicht besonders ein. Das Schreiben findet Anwendung auf alle Umsätze, die die Lieferung von Gegenständen in ein Lager im Sinne des § 6b UStG betreffen und für die der Transport durch Beförderung oder Versendung am oder nach dem 1. Januar 2020 begonnen hat. Eine Übergangsregelung ist nicht vorgesehen. Außerdem wird für die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (ZM) auf das BMF-Schreiben vom [28. Januar 2020](#) verwiesen.

### Zu den Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung

---

#### Anforderungen an leistenden Unternehmer und Erwerber

---

Die Ansässigkeit des liefernden Unternehmers im Bestimmungsmitgliedstaat schließt die Anwendung der Konsignationslagerregelung aus. In anderen Worten darf der liefernde Unternehmer dort (insbesondere) weder seinen Sitz, seine Geschäftsleitung noch eine Betriebsstätte haben, und zwar unabhängig davon, ob eine dieser Ansässigkeitsformen am Liefergeschehen beteiligt ist. Auch ein durch den Lieferer geführtes oder angemietetes Lager, das die Anforderungen an eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte erfüllt, kann schädlich sein. Eine mehrwertsteuerliche Registrierung des Lieferers im Bestimmungsmitgliedstaat begründet jedoch keine Ansässigkeit.

Erwerber im Sinne der Konsignationslagerregelung kann nur ein Unternehmer sein, der die Gegenstände für sein eigenes Unternehmen erwerben möchte, was auch Wiederverkäufer (einschließlich Kommissionäre) umfasst. Der zur Entnahme der Gegenstände berechtigte Erwerber, der bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung (im Sinne des § 6b Abs. 1 Nr. 1 UStG) Unternehmer sein muss, muss dem

liefernden Unternehmer bereits zu Beginn der Beförderung oder Versendung aufgrund dieser vertraglichen Vereinbarung (dazu unten) zumindest dem vollständigen Namen, der vollständigen Adresse und der dem Erwerber vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID) nach bekannt sein. Es dürfte sich empfehlen, diese USt-ID vor der ersten Beschickung (und auch danach nach den Erfordernissen des Einzelfalls in regelmäßigen Abständen) qualifiziert zu prüfen. Die USt-ID muss durch den Erwerber nach den allgemeinen Grundsätzen „verwendet“ werden, was grundsätzlich ein positives Tun voraussetzt (anders als im Falle einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist aber die nachträgliche Verwendung einer im Zeitpunkt der Transaktion gültigen USt-ID wohl nicht möglich, weil sie nach Meinung des BMF wie ausgeführt zu Beginn des Transports bekannt sein muss). Die Verwendung einer anderen USt-ID als die des Bestimmungsmitgliedstaats schließt die Konsignationslagerregelung aus. Das BMF verweist für die Konsignationslager unter anderem auf die Regelungen zur Abgabe der ZM als Voraussetzung der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen – und zwar auch auf die Vorschriften zur nachträglichen Berichtigung einer fehlerhaften ZM. Ob eine verspätet eingereichte ZM die Anwendung der Konsignationslagerregelung in Frage stellt oder nicht, ergibt sich hieraus nicht ausdrücklich.

Erhält ein anderer Erwerber als der vorgesehene Erwerber unmittelbar die Verfügungsmacht an dem Gegenstand, gelten die Voraussetzungen am Tag vor der Lieferung nicht mehr als erfüllt. Der ursprüngliche Erwerber kann jedoch innerhalb der Zwölfmonatsfrist (dazu unten) unter weiteren Voraussetzungen bis zur Entnahme des Gegenstands in unschädlicher Weise durch einen anderen (im oben angegebenen Sinne bekannten) Erwerber ersetzt werden. Ein solcher Wechsel des Abnehmers bewirkt nicht, dass die Zwölfmonatsfrist von Neuem zu laufen beginnt.

---

### **Konsignationsvereinbarung und Einlagerung**

---

Der Anwendung der Konsignationslagerregelung muss eine Vereinbarung mit dem späteren Erwerber zugrunde liegen, die die Verschaffung der Verfügungsmacht zu einem späteren Zeitpunkt als dem der Beendigung der Beförderung oder Versendung vorsieht. Ausreichend sei – so das BMF – ein (Rahmen-)Vertrag, der die Modalitäten bestimmt, unter denen der Erwerber zur Entnahme der Waren berechtigt, aber nicht verpflichtet ist. Dass der Erwerber zur Abnahme nicht verpflichtet sein darf, ist allerdings nicht zwingend: Liegen auch die Voraussetzungen einer Direktlieferung vor (dazu noch unten), kann dem BMF zufolge die Konsignationslagerregelung unter den übrigen Voraussetzungen angewendet werden, wenn der liefernde Unternehmer und der spätere Erwerber dies zum Beispiel in einem Rahmenvertrag vereinbaren. Für ein Lager können unter bestimmten weiteren Voraussetzungen auch Vereinbarungen mit mehreren bekannten Erwerbern abgeschlossen werden – es muss also nicht für jeden Erwerber ein eigenes Lager eingerichtet werden.

Die Gegenstände müssen durch den liefernden Unternehmer bzw. einen vom ihm beauftragten Dritten von einem EU-Staat in einen anderen in ein Lager im Sinne des § 6b UStG „in einen zum Verbleib gedachten Bestand und zur Entnahme nach eigenem Ermessen“ befördert oder versendet werden. Dafür lässt das BMF es unter bestimmten Bedingungen gelten, wenn der spätere Erwerber im Namen des leistenden Unternehmers den Transport übernimmt. Es ist nicht nötig, dass der leistende Unternehmer ein Lager (nur) aus demselben Abgangsmitgliedstaat beschickt – möglich ist auch die Beschickung aus mehreren Mitgliedstaaten.

Was das Lager selbst angeht, so kann neben einem Konsignationslager zum Beispiel auch ein Auslieferungslager infrage kommen. Dass es sich um ein Gebäude handelt, ist nicht nötig. Das BMF gibt an, dass insoweit jeder räumlich und physisch bestimmbare Ort infrage kommt, für den ein vorhandener Inhaber gegeben ist und für den die eingelagerten Gegenstände der Art und Menge nach bestimmbar sind. Hier gibt das BMF eine ganze Reihe von Beispielen – ortsfeste Behälterlager für körperliche Gegenstände in flüssigem oder gasförmigem Aggregatzustand, zum Beispiel ortsfeste Tanklager (oberirdisch oder unterirdisch), Eisenbahnwaggons, Container, Trailer oder Binnenschiffe. Voraussetzung dafür sei ein hinreichender Nachweis, dass es sich um ein Lager im Sinne des § 6b UStG handelt. Für eine leichte und eindeutige Nachprüfbarkeit müsse für jeden Zeitpunkt bis zur Entnahme mit hinreichender Sicherheit leicht und einwandfrei aus den Aufzeichnungen erkennbar sein, wo sich die Gegenstände bis zum Zeitpunkt der Entnahme durch den Erwerber befinden. Es ist ausdrücklich möglich, die Waren an einen anderen Lagerort im selben Bestimmungsmitgliedstaat zu transportieren (das dürfte wohl auch dann der Fall sein, wenn ein als Lager genutzter Waggon o. Ä. an einen anderen Ort bewegt wird). Hingegen müssen die Gegenstände von der Einlagerung bis zur Entnahme im Bestimmungsmitgliedstaat verbleiben – eine der Entnahme nachfolgende grenzüberschreitende Lieferung des Gegenstands durch den Erwerber ist aber unschädlich. Soll

dennoch der Bestimmungsmitgliedsstaat gewechselt (oder die Ware in ein Drittlandsgebiet transportiert) werden, so setzt das eine vorherige Rücklieferung im Sinne des § 6b Abs. 4 UStG (keine „Rücklieferung“ im technischen Sinne, sondern einen Rücktransport) in den Abgangsmitgliedsstaat voraus. Von einem Direkttransport „der Einfachheit halber“ ist also abzuraten: Wird unter Verzicht auf eine vorherige Rücklieferung der Gegenstand vor oder bei Lieferung in den dritten EU-Mitgliedsstaat oder den Drittstaat transportiert, entfällt die Wirkung der Sonderregelung am Tag vor dem Transport, ein Verbringenserwerb im Bestimmungsmitgliedsstaat ist zu melden.

---

### Weiteres zum Ablauf der Zwölfmonatsfrist und zum Wegfall der Voraussetzungen

---

Die Konsignationslagerregelung erfordert eine Entnahme des Gegenstands durch den berechtigten Erwerber binnen zwölf Monaten ab dem Tag nach der Beendigung des Warentransports im Bestimmungsmitgliedsstaat (Einlagerung im Lager). Die Berechnung der Frist bestimmt sich nach Art. 2 und 3 einer EWG-Verordnung aus dem Jahr 1971. Das Schreiben enthält besondere Regelungen zur Fristwahrung bei Flüssigkeiten, Gasen, Schüttgütern sowie anderen identischen und eindeutig identifizierbaren Waren, die nicht als Massengüter anzusehen sind.

Die Zerstörung, der Diebstahl und der Verlust des Gegenstands nach dem Ende der Beförderung oder Versendung in das Lager und vor dem Zeitpunkt der Lieferung führt zum Wegfall der Wirkung der Sonderregelung am Tag, an dem die Zerstörung, der Verlust oder der Diebstahl festgestellt wird. Allerdings sollen gewöhnliche, branchenübliche, sich aus den Erfahrungen der letzten Lagerungsjahre ergebende Mengenverluste von Gegenständen, die aufgrund ihrer Beschaffenheit oder infolge unvorhersehbarer Umstände nach dem Ende der Beförderung oder Versendung und vor dem Zeitpunkt der Lieferung entstanden sind, als „kleine Verluste“ gelten, für die die Rechtsfolge bei einem Wegfall der Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung nicht zur Anwendung kommt. Von „kleinen Verlusten“ soll im Regelfall auszugehen sein, wenn diese wert- oder mengenmäßig weniger als 5 Prozent des Gesamtbestands (Freigrenze) der identischen Gegenstände betragen, der an dem Tag der Zerstörung, des Verlustes oder des Diebstahls oder, falls ein solcher Tag nicht bestimmt werden kann, an dem Tag, an dem die Zerstörung oder das Fehlen der Gegenstände erkannt worden ist, festgestellt wurde. Offenbar sind hier Kategorien zu bilden: Aus einem Beispiel des BMF ergibt sich, dass der Diebstahl von Gegenständen über der Freigrenze zuzüglich eines „kleinen Verlusts“ durch Verlust von Gegenständen durch Verderb nicht dazu führt, dass ein Verbringenserwerb für alle diese Gegenstände zu melden ist – sondern (im Beispiel) lediglich für die gestohlenen, nicht für die verdorbenen Waren.

Wenn die Zwölfmonatsfrist überschritten wird oder eine der Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung nach Einlagerung und vor Lieferung wegfällt, gilt (mit Ausnahmen) am Tag nach Ablauf der Frist bzw. am Tag des Wegfalls der Voraussetzung die Beförderung oder Versendung als innergemeinschaftliches Verbringen (§ 6b Abs. 6 UStG). Offenbar um zu verhindern, dass in zahlreichen Fällen eine Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Verbringung im Abgangsmitgliedsstaat mangels gültiger USt-ID des Bestimmungsstaats unmöglich wird, soll sich dem Fristablauf bzw. dem zum Wegfall führenden Ereignis stattdessen grundsätzlich eine Pflicht zur unverzüglichen Registrierung in dem Mitgliedstaat anschließen, in dem sich das Lager befindet (zuzüglich weiterer Voraussetzungen wie etwa der Abgabe einer zutreffenden ZM). Die steuerliche Registrierung im Bestimmungsmitgliedsstaat ist bis zum Erhalt der USt-ID anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Leider ist die Formulierung im UStAE wenig klar: So steht die Forderung nach einer Registrierung „spätestens im Zeitpunkt, in dem das Ereignis [...] eintritt“ in einem Spannungsverhältnis zum Wort „unverzüglich“ (was gewöhnlich nicht als „sofort“, sondern als „ohne schuldhaftes Zögern“ zu verstehen ist, vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB) – und zwar ohne Differenzierung danach, ob das Ereignis vorhersehbar war (z. B. Lieferung an einen Dritten) oder nicht (z. B. Entdeckung eines größeren Diebstahls bei der Inventur). Aufgrund der Formulierung bleibt letztlich sogar unklar, ob die Registrierung bei Ende der Frist bzw. dem Eintritt des Ereignisses, das zum Wegfall führt, bereits abgeschlossen sein muss.

## Verhältnis der Konsignationslagerregelung zu anderen Vorschriften

Bereits als vor einigen Jahren der Bundesfinanzhof (BFH) unter bestimmten (engen) Voraussetzungen eine direkte innergemeinschaftliche Lieferung (im Weiteren: Direktlieferung) an den Erwerber in ein deutsches Konsignationslager zuließ und das BMF ihm darin in einem Schreiben vom 10. Oktober 2017 folgte (die darin gewährte Übergangsfrist wurde mehrfach verlängert), konnte eine Registrierung des Lieferers in

Deutschland unter Umständen vermieden werden. Lange war unklar, ob das BMF die Möglichkeit der Direktlieferung neben der Konsignationslagerregelung beibehalten würde – wie sich nun herausstellt, bleibt sie grundsätzlich neben der Sonderregelung erhalten. Liegen die Voraussetzungen sowohl einer Direktlieferung als auch der Konsignationslagerregelung vor, kann offenbar der Unternehmer die letztere Regelung im Wege einer besonderen Vereinbarung „z. B. in einem Rahmenvertrag“ wählen. Die Regelung im UStAE sieht ausdrücklich vor, dass der Lieferer dadurch, dass er Voraussetzungen nach § 6b Abs. 1 und 5 UStG nicht erfüllt, de facto die Anwendung der Konsignationslagerregelung abwählen kann. Das BMF regelt, dass (unter den weiteren Voraussetzungen) die Vorschriften zur Direktlieferung in Fällen gelten, in denen „§ 6b UStG bereits dem Grunde nach keine Anwendung findet“: Das könnte zum einen für Fälle gelten, in denen die Konsignationslagerregelung zwar aktiv abgewählt wurde, aber zugleich die Voraussetzungen der Direktlieferung vorlagen, zum anderen für Fälle, in denen sich später herausstellt, dass die Voraussetzungen des § 6b UStG von vornherein nicht vorlagen. Während das einerseits ein wenig mehr Sicherheit (im Sinne eines Auffangtatbestands) bieten kann, muss andererseits auch weiterhin die einschlägige Rechtsprechung bei der Ausgestaltung einer Lieferkonstellation beachtet werden, wenn eine umsatzsteuerliche Direktlieferung nicht das gewünschte Ergebnis darstellt. Entfallen aber die Voraussetzungen des § 6b UStG wegen Fristüberschreitung oder späterem Wegfall (§ 6b Abs. 3 und 5 UStG), soll das Geschäft nach dem Willen des BMF in diesem Fall selbst dann nicht in eine Direktlieferung umgedeutet werden können, wenn die Voraussetzungen dafür vorlagen. Ob dies vor Gericht Bestand haben wird, muss sich weisen. Da die Anwendung der Regelung gegenstandsbezogen ist, soll ein Ausschluss der Vereinfachungsregelung für eine bestimmte Lieferung eines oder mehrerer Gegenstände nicht zur grundsätzlichen Versagung der Regelung für weitere Lieferungen von Gegenständen führen. Als dritte mögliche Gestaltung bleibt – jedenfalls soweit es Konsignationslager in Deutschland angeht – auch weiterhin eine innergemeinschaftliche Verbringung in das Inland verbunden mit einer durch den leistenden Unternehmer ausgeführten, in Deutschland umsatzsteuerbaren Lieferung möglich, wenn weder die Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung noch einer Direktlieferung vorliegen.

Eine Werklieferung oder Werkleistung durch den Erwerber vor Entnahme des Gegenstands ist nicht vorgesehen, es muss sich bei dem entnommenen Gegenstand um denselben Gegenstand handeln, der aus dem Abgangsmitgliedstaat befördert oder versendet wurde. Auch bei Reihengeschäften (gemeint ist offenbar: in das Lager hinein) kommt die Vereinfachungsregelung nach § 6b UStG nicht in Betracht – Lieferer, die von der Konsignationslagerregelung Gebrauch machen wollen, sollten daher ein mögliches Reihengeschäft mit geeigneten Maßnahmen noch im Ausgangsstaat unterbrechen. Auch die Vereinfachungsregelung für die Verkaufskommission nach Abschnitt 1a.2 Abs. 7 UStAE ist unanwendbar (gleichwohl kann aber ein Erwerber im Sinne des § 6b Abs. 1 UStG ein Kommissionär sein). Es ist laut BMF zudem nicht möglich, die Beschickung eines Konsignationslagers mit einer Einfuhrumsatzsteuerbefreiung im Abgangsstaat (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG) zu kombinieren: Denn es fehle an der dafür notwendigen (im Anschluss an die Einfuhr) unmittelbar ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung.

## Regelungen in Zusammenhang mit dem Brexit

Das BMF bringt den UStAE mit Bezug auf den Brexit auf den neuesten Stand: Nordirland, obwohl Teil des mit Ende 2020 endgültig aus der EU ausgetretenen Vereinigten Königreichs, wird für die Umsatzbesteuerung (nur) des Warenverkehrs auch nach dem 31. Dezember 2020 als zum Gemeinschaftsgebiet zugehörig behandelt, was – wie sich aus anderer Stelle im Schreiben etwas deutlicher ergibt – die Konsignationslagerregelung einschließt. Umsätze mit Ursprungs- oder Bestimmungsort in den britischen Hoheitszonen Akrotiri und Dhekelia auf Zypern gelten als Umsätze mit Ursprungs- oder Bestimmungsort in der Republik Zypern.

Das Schreiben enthält zudem eine Übergangsregelung für Konsignationslager im Vereinigten Königreich (ohne Nordirland). Erfolgte die Beförderung oder Versendung in diesen Teil des Vereinigten Königreichs erst im Jahr 2021, gilt die Konsignationslagerregelung nicht. Für vor dem 1. Januar 2021 eingelagerte Waren soll sie aber – und zwar in beide Richtungen – soweit tunlich noch zur Anwendung gelangen. Hierzu macht das BMF nähere Angaben.

## Fundstelle

BMF-Schreiben vom 10. Dezember 2021

# Ihre Ansprechpartner

---

## Berlin

---

**Götz Neuhahn**

Tel.: +49 30 2636-5445  
goetz.neuhahn@pwc.com

**Nicole Stumm**

Tel.: +49 30 2636-3733  
nicole.stumm@pwc.com

---

## Frankfurt am Main / Mannheim

---

**Frank Gehring**

Tel.: +49 69 9585-2771  
frank.gehring@pwc.com

**Gerald Hammerschmidt**

Tel.: +49 69 9585-5290  
gerald.hammerschmidt@pwc.com

**Robert Clemens Prätzler**

Tel.: +49 69 9585-6712  
robert.clemens.pratzler@pwc.com

---

## Hamburg / Hannover

---

**Markus Hüllmann**

Tel.: +49 40 6378-8858  
markus.huellmann@pwc.com

---

## München / Stuttgart / Nürnberg

---

**Jens Müller-Lee**

Tel.: +49 711 25034-1101  
jens.mueller-lee@pwc.com

**Sandra Zölch**

Tel.: +49 89 5790-6840  
sandra.zoelch@pwc.com

---

## Düsseldorf / Köln / Essen

---

**Alexandra Hartenfels**

Tel.: +49 211 981-2598  
alexandra.hartenfels@pwc.com

**Sounia Kombert**

Tel.: +49 221 2084-384  
sounia.kombert@pwc.com

**David Kosiak**

Tel.: +49 221 2084-270  
david.kosiak@pwc.com

**Franz Kirch**

Tel.: +49 201 438-1120  
franz.kirch@pwc.com

---

## ITX ERP and Data Analytics

---

**Roberta Grottini**

Tel.: +49 30 2636-5399  
roberta.grottini@pwc.com

---

## Financial Services

---

**Imke Murchner**

Tel.: +49 89 5790-6779  
imke.murchner@pwc.com

---

## ITX Deals

---

**Christian Schubert**

Tel.: +49 89 5790-6726  
christian.schubert@pwc.com

---

## ITX Business Recovery Services

---

**Maria Milanovic**

Tel.: +49 89 5790-5979  
maria.milanovic@pwc.com

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Januar 2022 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

[www.pwc.de](http://www.pwc.de)