

335 bis 30.9.2013; vgl. auch Dankl/Robisch UR 2013, 373). Zum 1.1.2019 wurde die Sonderregelung gänzlich **abgeschafft** (s. BMF 23.4.2018, BStBl. I 2018, 638) und UStAE 1a.2 Abs. 14 gestrichen. Unternehmer, dh Leistende und Leistungsempfänger, müssen ihre Prozesse entsprechend anpassen. Um die bisherige auf der Sonderregelung beruhende Behandlung beizubehalten, könnte in Betracht kommen, ein inländisches Lager zu unterhalten. Der Lieferant könnte demzufolge seine Waren aus dem Ausgangsland in das Bestimmungsland nach Deutschland verbringen und aus dem Lager an seine Kunden liefern. Eine reine Zwischenlagerung bei bereits feststehendem Abnehmer würde aber nicht zu einem inländischen Lieferort führen (vgl. Höink BB 2018, 1763).

c) Kein Verbringen bei nur vorübergehender Verwendung. Weitere Voraussetzung ist, dass der Gegenstand nicht nur zur vorübergehenden Verwendung in das Inland verbracht wird.

aa) Das Erfordernis, dass die Verbringung nicht lediglich zu einer vorübergehenden Verwendung erfolgen darf, entspricht nicht dem Wortlaut des Unionsrechts. Nach Art. 28a Abs. 5 Buchst. b UAbs. 2 6. EG-RL (Art. 17 Abs. 2 MwStSystRL) ist vielmehr das Verbringen zu bestimmten Zwecken von der Besteuerung generell ausgenommen. Diese Ausnahmen sind daher im Wege einer richtlinienkonformen Auslegung des Tatbestandsmerkmals der nur vorübergehenden Verwendung für das nationale Recht zu berücksichtigen. Danach kann ein Verbringen wegen des Verwendungszwecks oder einer Befristung nicht steuerbar sein; entsprechend ist im Wege der Auslegung von einem der Art nach nur vorübergehendem Verbringen und von befristetem und deshalb vorübergehendem Verbringen auszugehen (vgl. UStAE 1a.2 Abs. 9). Laut EuGH (C-242/19 – CHEP Equipment Pooling, DStRE 2020, 1055; hierzu auch Tehler EU-UStB 2020, 73) ist Art. 17 Abs. 2 MwStSystRL eng auszulegen.

bb) Eine **der Art nach vorübergehende Verwendung** ist in folgenden Fällen anzunehmen (vgl. UStAE 1a.2 Abs. 10):

aaa) Der Unternehmer verwendet den Gegenstand bei einer **Werklieferung**, die im Bestimmungsland steuerbar ist. Es ist gleichgültig, ob der Gegenstand Bestandteil der Lieferung wird und im Bestimmungsmitgliedstaat verbleibt oder ob er als Hilfsmittel verwendet wird und später wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurückgelangt. Auch hinsichtlich der Gegenstände, die zum Zweck einer Werklieferung in einem anderen Mitgliedstaat als Hilfsmittel verwendet wurden und anschließend wieder ins Inland zurückgelangen, liegt kein inneregemeinschaftlicher Erwerb vor. Eine Werklieferung idS ist auch bei einer **Montagelieferung** oder einer **Installationslieferung** anzunehmen (Art. 17 Abs. 2 Buchst. b bzw. Art. 36 MwStSystRL und UStAE 3.12 Abs. 4; s. a. Langer MwStR 2014, 759 (762 f.)).

Beispiel: Der italienische Bauunternehmer I errichtet in Deutschland ein Hotel. Er verbringt zu diesem Zweck Baumaterial und einen Baukran an die Baustelle. Der Baukran gelangt nach Fertigstellung des Hotels nach Italien zurück.

Das Verbringen des Baumaterials und des Baukrans ist kein inneregemeinschaftliches Verbringen iSv § 1a Abs. 2.

bbb) Der Unternehmer verbringt den Gegenstand im Rahmen oder in unmittelbarem Zusammenhang mit einer von ihm zu erbringenden sonstigen Leistung ins Inland.

Beispiel: Der italienische Unternehmer I vermietet eine Maschine an den deutschen Unternehmer D und verbringt sie zu diesem Zweck ins Inland. Oder I erbringt im Inland Malerarbeiten und verbringt zu diesem Zweck Farbe und Leitern ins Inland.

In beiden Fällen liegt kein inneregemeinschaftliches Verbringen vor.

Nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. g MwStSystRL ist erforderlich, dass der Steuerpflichtige in dem Mitgliedstaat niedergelassen ist, in dem die Beförderung oder der Versand beginnt. Dieses Erfordernis kennt das deutsche Recht nicht. Weiterhin wird in Art. 21 MwStSystRL für den innergemeinschaftlichen Erwerb in Verbringungsfällen lediglich verlangt, dass der Gegenstand aus dem ausländischen Unternehmensteil in das Inland gelangt. In diesem Sinne ist mE auch § 1a Abs. 2 auszulegen, so dass unabhängig von der Ansässigkeit des Verbringenden die Fälle zu deklarieren sind, sofern nicht eine nur vorübergehende Verwendung gegeben ist. Zur korrekten unionsrechtlichen Auslegung s. auch BFH V R 34/13, DStRE 2014, 1377 Rn. 34 ff.). Beachte auch EuGH C-242/19, DStRE 2020, 1055 – CHEP Equipment Pooling.

51 **ccc)** Der Unternehmer tätigt eine **Materialbestellung** zu einer an ihn ausgeführten **Werklieferung**. Dieser Fall beruht auf Art. 28a Abs. 5 4. Gedankenstrich 6. EG-RL, der jedoch durch die 2. Vereinfachungs-Richtlinie mWa 1.1.1996 aufgehoben wurde. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Verbringung des Gegenstandes lediglich vorübergehend ist und wenn die verarbeiteten Gegenstände aus einem anderen Mitgliedstaat wieder zurückgelangen der Verzicht auf die Erwerbsbesteuerung eine erhebliche Vereinfachung für den beteiligten Besteller bewirken würde. Gleichwohl wurde dieser Fall im Rahmen der Erarbeitung der UStR 2008 gestrichen. In diesen Fällen dürfte aber dennoch von einer vorübergehenden Verbringung ausgegangen werden, mE zu Recht unter Berufung auf UStAE 1a.2 Abs. 12 (→ Rn. 55; so auch Birkenfeld/Wäger USt-HdB/Sterzinger § 37 Rn. 315; KSZ/Stöcker § 1a Rn. 49).

52 **ddd)** Der Unternehmer lässt an dem Gegenstand im Bestimmungsmitgliedstaat eine sonstige Leistung (zB Reparatur) ausführen. Nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. f MwStSystRL gilt dies nur dann, wenn der Gegenstand in den Mitgliedstaat, von dem aus er ursprünglich versandt wurde, wieder zurückgelangt, so auch EuGH C-606/12 und C-607/12, MwStR 2014, 237 – Dresser-Rand France, mAnm Grube. Mangels einer entsprechenden Einschränkung im nationalen Recht ist dies in Deutschland nicht erforderlich.

Kein innergemeinschaftliches Verbringen ist mE auch dann anzunehmen, wenn der Gegenstand im Rahmen der erhaltenen Dienstleistung untergeht (zB Untersuchungen und Analysen an Gegenständen, bei denen die Gegenstände selbst zerstört oder verbraucht werden). Auch in diesen Fällen werden keine Gegenstände ins Zielland transportiert, damit sie dort dauerhaft für eigene Umsätze verwendet werden. Der Transport erfolgt vielmehr einzig dazu, um eine Dienstleistung zu erhalten. Sinn und Zweck der ulti-chen Erfassung des Verbringens gem. Art. 17 MwStSystRL ist die Vermeidung eines unsteuererten Letztverbrauchs bzw. die Zuweisung eines ggf. stattfindenden Umsatzes an einen Mitgliedstaat und die Schaffung einer diesbezüglichen Kontrolle. Da im Falle der Beistellung eines Gegenstands zum Erhalt einer Leistung ein Ausgangsumsatz mit den beigestellten Gegenständen nicht möglich ist (weil sie eben untergehen), besteht nach dem Sinn und Zweck der Bestimmung keine Notwendigkeit, ein Verbringen zu erklären.

In diesem Sinne hat auch der EuGH mit Urteil vom 25.1.2001 (Rs. C-429/97, BeckRS 2004, 77201 – Kommission/F) zu einem Fall der Müllentsorgung, die ein ausländischer Unternehmer von einem französischen Unternehmer in Frankreich durchführen ließ, entschieden. Der EuGH hat in diesem Urteil kein Verbringen der Gegenstände (Müll) thematisiert, obwohl auch hier Gegenstände über die Grenze nach Frankreich gelangt und dort im Zuge der Dienstleistungserbringung (Entsorgung) untergegangen sind. Die Thematik des innergemeinschaftlichen Verbringens im Zusammenhang mit der Müllentsorgung hat der EuGH nicht thematisiert und dem ausländischen Auftraggeber den Vorsteuerabzug im Vergütungsverfahren zuge-

eee) Der Unternehmer überlässt einen Gegenstand an eine Arbeitsgemeinschaft als Gesellschafterbeitrag und verbringt den Gegenstand dazu in den Bestimmungsmitgliedstaat (UStAE 1a.2 Abs. 10 Nr. 4). 53

fff) Darüber hinaus ist auf Grund des Unionsrechts als der Art nach nur vorübergehende Verwendung anzusehen: das Verbringen von Gegenständen, die unter den Bedingungen der Art. 138, 146, 147, 148, 151 und 152 MwStSystRL im Zielstaat geliefert werden, dh in ein Land verbrachte Gegenstände zum Zwecke der Ausführung der benannten steuerfreien Umsätze (Art. 17 Abs. 2 Buchst. e MwStSystRL). 54

In den oben genannten Fällen kommt es auf die Dauer der Verwendung nicht an. Stellt sich allerdings heraus, dass der Gegenstand nicht mehr aus dem Inland herausbefördert werden wird, zB weil er untergeht, oder anderweitig aus dem Unternehmen des Verbringers ausscheidet, zB verkauft wird, gilt der Gegenstand als in diesem Zeitpunkt verbracht; er ist dann nach den Verhältnissen in diesem Zeitpunkt der Erwerbsbesteuerung zu unterwerfen (UStAE 1a.2 Abs. 11; so auch BFH V R 34/13, DStRE 2014, 1377 Rn. 39). Eine Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs soll auch greifen, wenn der Gegenstand untergeht. Es ist dann aber mE zu prüfen, ob zu diesem Zeitpunkt eine der Besteuerung zugrunde zu legende Bemessungsgrundlage vorhanden ist, denn ein untergegangener Gegenstand ist in aller Regel wertlos, womit die Besteuerung des Verbringens entbehrlich wäre. 54a

cc) Eine nur **befristete** Verwendung ist anzunehmen, wenn für die Einfuhr des gleichen Gegenstands aus einem Drittland eine Regelung über die vollständige Befreiung von Eingangsabgaben im Hinblick auf die vorübergehende Einfuhr gelten würde. Auch wenn sich dies nicht eindeutig aus dem Gesetz ergibt, ist eine Verbringung dann nicht mehr als nur vorübergehend anzusehen, wenn die in den einschlägigen Vorschriften genannten Fristen überschritten werden (vgl. UStAE 1a.2 Abs. 13; Birkenfeld/Wäger USt-HdB/Sterzinger § 37 Rn. 321 ff.). Wird die Frist überschritten oder geht der Gegenstand unter oder wird er veräußert, gilt er als zu diesem Zeitpunkt in das Inland verbracht (UStAE 1a.2 Abs. 13, zu untergegangenen Gegenständen → Rn. 54a). 55

Nach den einschlägigen Zollvorschriften gilt eine **Höchstdauer der Verwendung von 24 Monaten** für die Verwendung von (s. auch Erläuterungen zu den einzelnen Kategorien bei Witte UZK/Henke Art. 250 Rn. 66 ff.): 56

- Paletten (Art. 208 und 209 UZK-DA sowie Art. 322 Abs. 2 UZK-IA),
- Container (Art. 210 und 211 UZK-DA sowie Art. 322 Abs. 3 UZK-IA),
- persönlichen Gebrauchsgegenständen und zu Sportzwecken verwendete Waren (Art. 219 UZK-DA),
- Betreuungsgut für Seeleute (Art. 220 UZK-DA),
- Material für Katastropheneinsätze (Art. 221 UZK-DA),
- medizinisch-chirurgischer und labortechnischer Ausrüstung (Art. 222 UZK-DA),
- lebenden Tieren (Art. 223 UZK-DA),
- in Grenzzonen verwendete Waren im Sinne des Art. 224 UZK-DA,
- Waren, die als Träger von Ton, Bild oder Informationen der Datenverarbeitung dienen oder ausschließlich zur Werbung verwendet werden (Art. 225 UZK-DA),
- Berufsausrüstung (Art. 226 UZK-DA),
- pädagogischem Material und wissenschaftlichem Gerät (Art. 227 UZK-DA),
- Umschließungen (Art. 228 UZK-DA),
- Formen, Matrizen, Klischees, Zeichnungen, Modelle, Geräte zum Messen, Überprüfen oder Überwachen und ähnliche Gegenstände (Art. 229 UZK-DA),
- Waren, die Gegenstand von Tests, Experimenten oder Vorführungen sind (Art. 231 Buchst. a UZK-DA) sowie Waren, die im Rahmen eines Kaufvertrages einer Erprobung unterzogen werden (Art. 231 Buchst. b UZK-DA),
- Spezialwerkzeuge und -instrumente (Art. 230 UZK-DA),
- Mustern in angemessenen Mengen, die ausschließlich zu Vorführ- und Ausstellungszwecken verwendet werden (Art. 232 UZK-DA),

- Waren, die im Rahmen einer öffentlich zugänglichen Veranstaltung ausgestellt oder verwendet oder aus in das Verfahren übergeführten Waren gewonnen werden (Art. 234 Abs. 1 UZK-DA),
 - Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten, die ausgestellt und ggf. verkauft werden sowie anderer als neu hergestellter Waren, die im Hinblick auf ihre Versteigerung eingeführt wurden (Art. 234 Abs. 3 UZK-DA),
 - Ersatzteilen, Zubehör und Ausrüstungen, die für Zwecke der Ausbesserung, Wartungsarbeiten und Maßnahmen zum Erhalt für in das Verfahren übergeführte Waren verwendet werden (Art. 235 UZK-DA).
- 57 Eine **Verwendungsfrist von 18 Monaten** gilt für zum eigenen Gebrauch verwendete Beförderungsmittel der See- und Binnenschifffahrt (Art. 217 Buchst. e UZK-DA). Eine **Verwendungsfrist von 12 Monaten** gilt für Schienenbeförderungsmittel (Art. 217 Buchst. a UZK-DA) sowie Container, deren Ausrüstung und Zubehör (Art. 217 Buchst. f UZK-DA).
- 58 **Eine Verwendungsfrist von 6 Monaten** gilt ua für:
- Straßenbeförderungsmittel und Beförderungsmittel des Luftverkehrs, die jeweils zum eigenen Gebrauch verwendet werden (Art. 217 Buchst. c und d UZK-DA),
 - Waren, die zur Durchführung von Tests, Experimenten oder Vorführungen ohne Gewinnabsicht verwendet werden (Art. 231 Buchst. c UZK-DA),
 - Austauschproduktionsmittel, die einem Kunden vom Lieferanten oder Ausbesserer bis zur Lieferung oder Reparatur gleichwertiger Waren vorübergehend zur Verfügung gestellt werden (Art. 233 UZK-DA),
 - Waren, die einer Person in der Union vom Eigentümer der Waren zur Ansicht geliefert werden, wobei diese Person das Recht hat, diese Waren nach Ansicht zu erwerben (Art. 234 Abs. 2 UZK-DA).
- 59 **dd) Keine vorübergehende Verwendung** liegt insb. dann vor, wenn der Gegenstand im Anlagevermögen eines im Inland gelegenen Unternehmensteils zugeführt wird oder als Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoff bearbeitet oder verbraucht wird. Ein nicht nur vorübergehendes Verbringen liegt auch dann vor, wenn der Gegenstand mit der konkreten Absicht in das Inland verbracht wird, ihn (unverändert) weiterzuliefern, es sei denn, die Ware wäre bereits mit Beginn der Beförderung verkauft. Verbringt ein Unternehmer Gegenstände zum Zwecke des Verkaufs außerhalb einer Betriebsstätte in das Inland, ohne dass der Erwerber bereits feststeht und befördert er die nicht verkauften Waren wieder in den Ausgangsmitgliedstaat, lässt die FVerw zu, dass der Unternehmer nur hinsichtlich der verkauften Ware ein innergemeinschaftliches Verbringen versteuert (UStAE 1a.2 Abs. 6 S. 4).

Beispiel: Der niederländische Blumenhändler N befördert im eigenen LKW Blumen nach Köln, um sie dort auf dem Wochenmarkt zu verkaufen. Die nicht verkauften Blumen nimmt er am selben Tag wieder mit zurück in die Niederlande.

N bewirkt in Bezug auf die verkauften Blumen einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 2 in Deutschland. Er hat den Verkauf der Blumen als Inlandslieferung zu versteuern. Das Verbringen der nicht verkauften Blumen ins Inland muss nicht als innergemeinschaftlicher Erwerb iSd Abs. 2, das Zurückverbringen der nicht verkauften Blumen muss nicht als innergemeinschaftliche Lieferung iSd § 3 Abs. 1a iVm § 6a Abs. 2 behandelt werden.

Eine für die Praxis bedeutsame Erleichterung ergibt sich daraus aber nicht, da der Blumenhändler des Beispiels in Deutschland ustlich zur Deklaration der Inlandsumsätze erfasst ist und ohne Weiteres auch den Gesamtbestand an Blumen als verbracht erklären könnte. Häufig besteht in gleich gelagerten Fällen sogar ein Interesse daran, nicht danach zu unterscheiden, inwieweit verbrachte Waren zurück gelangen. Angesichts der Ausgestaltung der Regelung in UStAE 1a.2 Abs. 6 S. 4 als Wählrecht, können diese Unternehmer auf die mögliche „Vereinfachung“ auch verzichten und pauschal alle Warenbewegungen als innergemeinschaftliches Verbringen deklarieren. In der Praxis wird dies in aller Regel auch akzeptiert, wenn es sich um anderweitige

Fälle nur vorübergehender Warenbewegungen handelt (wenn zB Ware zur Veredelung nach Deutschland gebracht wird und nur ein Teil zurückgelangt, der andere Teil aber ab Deutschland verkauft wird).

Kein nur vorübergehendes innergemeinschaftliches Verbringen liegt vor, wenn Gegenstände in ein **Konsignationslager** gebracht werden, um aus diesem Lager geliefert zu werden. Dies gilt auch dann, wenn sich dieses Lager bei dem einzigen voraussichtlichen künftigen Abnehmer befindet (**Call Off Stock**). Wenn allerdings feststeht, dass der Abnehmer sämtliche Waren aus dem Konsignationslager abnehmen wird und eine anderweitige Verwendung durch den Lieferer ausgeschlossen ist (verbindliche Bestellung liegt vor), ist kein Verbringen, sondern eine Lieferung mit Besteuerungsort im Abgangsland anzunehmen. Sofern dies zwischen den Beteiligten so nicht geregelt ist, dürfte grundsätzlich sehr wohl ein Verbringen anzunehmen sein.

Bei **verbindlichen Bestellungen** des Belieferten **zum Zeitpunkt der Versendung der Waren** in das Konsignationslager hatte die Rechtsprechung kein innergemeinschaftliches Verbringen, sondern direkte innergemeinschaftliche Lieferungen erkannt (BFH V R 31/15, DStR 2017, 147 und V R 1/16, BStBl. II 2017, 1079). Die zutreffende Beurteilung ist sowohl für den Liefernden (im Hinblick auf die ggf. gebotene ustliche Registrierung und zutreffende Deklaration des Verbringens und der lokalen Lieferungen) als auch den Belieferten (ggf. Vorsteuerabzug nur bei zu Recht ausgewiesener USt möglich) wichtig. Die FVerw hat in Folge der Rechtsprechung ihre zuvor pauschalen Annahmen eines innergemeinschaftlichen Verbringens aufgegeben und sich der neuen Rechtsprechung angeschlossen (s. BMF 10.10.2017, MwStR 2017, 892 mAnm Robisch, per BMF 31.10.2018, BStBl I 2018, 1203 gewährte die FVerw eine verlängerte **Übergangsregelung bis 1.1.2020**; auch → § 6a Rn. 28 ff.). Während der Übergangsregelung hatten die Beteiligten faktisch ein **Wahlrecht**, ob sie die Ware als innergemeinschaftlich geliefert oder als innergemeinschaftlich verbracht und lokal geliefert behandeln wollen. Ab 2020 griffen dann wiederum die unionsrechtlich bereits beschlossenen Quick Fixes, die eine EU-einheitliche Konsignationslagerregelung enthalten (Art. 17a MwStSystRL), flankiert durch neue Aufzeichnungspflichten (Art. 243 Abs. 3 MwStSystRL). Siehe Vellen EU-UStB 2019, 31.

Wird **Kommissionsware** durch den Kommittenten in ein Lager des Kommissionärs verbracht, bevor dieser die Ware verkauft hat, liegt ebenfalls ein innergemeinschaftliches Verbringen des Kommittenten vor. Denn die nach § 3 Abs. 3 anzunehmende Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär erfolgt nach der hM erst in dem Zeitpunkt, in dem der Kommissionär die Ware an den Abnehmer geliefert hat (BFH V R 102/78, BStBl. II 1987, 278). Dennoch lässt die FVerw zu, dass bereits das Verbringen als innergemeinschaftliche Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär behandelt wird (UStAE 1a.2 Abs. 7). Laut FVerw (OFD Frankfurt a. M. 4.4.2014, DStR 2014, 1340) ist der innergemeinschaftliche Erwerb beim deutschen Kommissionär spätestens im Folgemonat zu deklarieren. Wenn bis dahin die Ware noch nicht verkauft sein sollte, ist die Bemessungsgrundlage zu vereinfachen. Die spätere Anpassung an die zutreffende Bemessungsgrundlage kann aus Vereinfachungsgründen unterbleiben, wenn der Kommissionär zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (was in der Praxis der Regelfall ist). Nachdem aber erst im Zeitpunkt des Verkaufs Belege erzeugt werden, dürfte in der Praxis häufiger der innergemeinschaftliche Erwerb des deutschen Kommissionärs erst in diesem Zeitpunkt erklärt werden, auch wenn dies laut Vorgabe der FVerw ggf. zu spät ist. Ab 1.1.2020 sollte aufgrund der neuen Konsignationslagerregelung durch die Quick Fixes eine Unterscheidung zwischen Kommissionärs- und Konsignationslager nicht mehr geboten sein, sondern die EU-einheitliche Regelung gem. Art. 17a MwStSystRL greifen. Deren Umsetzung erfolgte in § 6b. Wenn die Vorgaben dieser Vorschrift erfüllt sind, müsste

demnach die immer noch bestehende Regelung in UStAE 1a.2 Abs. 7 zu Kommissi-
onärslagern ins Leere laufen.

5. Kein Verbringen in den Fällen des § 6b

- 60a** Zum 1.1.2020 wurde ein neuer Abs. 2a eingeführt („JStG 2019“, BGBl. 2019 I 2451). Die Regelung beruht auf Art. 17a Abs. 1 MwStSystRL („Konsignationslagerregelung“). Das BMF hat mit Schreiben 10.12.2021, BStBl. 2021 I 2492 die Konsignationslagerregelung umfassend erläutert und den UStAE entsprechend angepasst (s. UStAE 1a.2 Abs. 1 S. 2, Abs. 6 S. 5, 6 und 10). Die Details der Konsignationslagerregelung sind in § 6b geregelt, also der Vorschrift zu innergemeinschaftlichen Lieferungen. In § 1a wird schlichtweg auf § 6b verwiesen, womit alle dort geregelten Vorgaben auch für die innergemeinschaftlichen Erwerbe gelten, was natürlich zwingend ist, nachdem beide Tatbestände denselben wirtschaftlichen Vorgang betreffen. Danach liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb in den Fällen des § 6b vor. Diese neue Vorschrift beruht auf der im Rahmen der **Umsetzung der Quick Fixes** eingeführten neuen Konsignationslagerregelung. Sie bildet das Pendant zum ebenfalls neuen § 6b. Unter den dort geregelten Bedingungen (vgl. → § 6b Rn. 1 ff.) ist kein Verbringen von Gegenständen durch einen Unternehmer aus einem anderen Mitgliedstaat in das Inland zu erklären. Das heißt, das innergemeinschaftliche Verbringen ist unter diesen Umständen nicht steuerbar. Demzufolge kann im Rahmen der Konsignationslagerregelung auch nicht der auf ein innergemeinschaftliches Verbringen folgende Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs iSd § 1a Abs. 2 ausgelöst werden. Der innergemeinschaftliche Erwerb wird folglich nicht von dem Lieferanten (als Erwerb eigener Ware) deklariert, sondern vom Belieferten als regulärer innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1a Abs. 1. Dieser Erwerb erfolgt – der Vorgabe des § 6b folgend – erst im Zeitpunkt der Entnahme bzw. tatsächlichen Belieferung im Inland.
- 60b** Der Erwerber muss für die Anwendung der Konsignationslagerregelung besondere Aufzeichnungspflichten gem. Art. 54a Abs. 2 MwStVO (trotz direkter Anwendbarkeit materiell identisch in § 22 Abs. 4g kodifiziert) erfüllen. Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach, wäre für ihn § 1 Abs. 2a nicht anwendbar. Wenn er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, hat er daraus mE aber kein ustliches Risiko, denn er hat dann lediglich zu Unrecht einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Zeitpunkt der Entnahme der Ware deklariert. Ein ustliches Risiko könnte lediglich den Lieferanten treffen. Für den Lieferanten ist allerdings wiederum nur Voraussetzung, dass er seinen eigenen Aufzeichnungs- und Deklarationspflichten gem. Art. 54a Abs. 1 MwStVO (materiell identisch kodifiziert in § 22 Abs. 4f) nachkommt.
- 60c** Sofern der Lieferant in Konsignationslagerfällen in Deutschland umsatzsteuerlich erfasst ist, um seine innergemeinschaftlichen Erwerbe durch Verbringen und anschließende lokale Lieferungen anzumelden, kann er bei Erfüllung der Voraussetzungen gem. § 6b seine umsatzsteuerliche Registrierung aufgeben und **zur Anwendung der Konsignationslagerregelung übergehen**. Für den Belieferten (in aller Regel ein in Deutschland ansässiger Unternehmer) bedeutet dies, dass er ab dem Umstellungszeitpunkt die Aufzeichnungspflichten gem. § 22 Abs. 4g erfüllen muss und innergemeinschaftliche Erwerbe im Zeitpunkt der Entnahme der Gegenstände aus dem Konsignationslager tätigt. Die Rechnungen des Lieferanten bzw. die Gutschriften des Belieferten dürfen folglich keine USt ausweisen und müssen den Hinweis auf innergemeinschaftliche Lieferungen enthalten.
- 60d** Die zum **Umstellungszeitpunkt ggf. noch vorhandene Bestandsware** kann nicht nachträglich in die Konsignationslagerregelung eingebunden werden. Diese Bestandsware muss noch unter dem alten Regime, also außerhalb der Konsignationslagerregelung abverkauft werden. Aus praktischer Sicht dürfte es am einfachsten

sein, den kompletten Bestand zum Zeitpunkt des Übergangs zur Konsignationslagerregelung an den Belieferten zu veräußern, um dann nur noch unter einem Besteuerungsregime mit der Bestückung des Lagers und der Entnahme von Gegenständen aus dem Lager fortzufahren. Lässt sich das nicht entsprechend einrichten, müsste der Lieferant entweder den Bestand einmal komplett zurück in seinen Ursprungsmitgliedstaat verbringen oder die Bestände im Konsignationslager buchhalterisch trennen und einerseits Bestände führen, deren Lieferung er noch mit lokalem USt-Ausweis abrechnet, und andererseits Bestände, die im Zeitpunkt der Entnahme als innergemeinschaftliche Lieferungen gem. Konsignationslagerregelung behandelt werden. Der Belieferte müsste darauf achten, dass die Abrechnungen des Lieferanten oder seine eigenen Gutschriften eine zutreffende Unterscheidung aufweisen.

Für etwaige **nachträgliche Entgeltsanpassungen** für vorausgegangene Lieferungen müssen die Beteiligten ebenfalls eine entsprechende Differenzierung berücksichtigen. Für den Belieferten können sie damit einerseits eine Anpassung des Vorsteuerabzugs gem. § 17 Abs. 1 auslösen (soweit sie sich auf gelieferte Gegenstände vor Anwendung der Konsignationslagerregelung beziehen) und andererseits eine Anpassung der Höhe des innergemeinschaftlichen Erwerbs (für Lieferungen, die unter Anwendung der Konsignationslagerregelung abgewickelt wurden). **60e**

6. Bemessungsgrundlage

Die **Bemessungsgrundlage** bestimmt sich im Falle des innergemeinschaftlichen Verbringens nach § 10 Abs. 4 Nr. 1, dh nach den Wiederbeschaffungskosten. Maßgeblich ist der Zeitpunkt, in dem sämtliche Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Treten die Voraussetzungen erst ein, nachdem die Gegenstände bereits eine Zeit lang im Inland genutzt wurden (zB die Gegenstände waren zunächst nur vorübergehend verbraucht worden), stellt sich die Frage, wie der Wertverlust in dieser Zeit zu berücksichtigen ist (vgl. UStAE 1a.2 Abs. 13). Meines Erachtens ist auf den Zeitpunkt der Erfüllung des Tatbestandes abzustellen, so dass die zu diesem Zeitpunkt bestehenden Werte anzusetzen sind – dies gilt zumindest bei der Art nach vorübergehenden Verwendungen, die sich als endgültig erweisen und bei untergegangenen Gegenständen. Waren, die bspw. zur Begutachtung, zu Testzwecken oder zur Entsorgung ins Inland gelangen, sind zum Zeitpunkt ihres Untergangs und damit zum Zeitpunkt des potenziell deklarierungspflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbs eine Bemessungsgrundlage von null zuzuordnen, so dass mE kein Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs erfüllt wird. **61**

Etwaige Wertsteigerungen sind mE nicht zu berücksichtigen. Laut EuGH ist vielmehr der Restwert des Gegenstands anzusetzen, welcher die Wertentwicklung zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung und Entnahme antizipiert (EuGH C-142/12, MwStR 2013, 306 – Marinov, Rn. 35). In aller Regel bereitet die Bemessungsgrundlage in der Praxis aber keine Schwierigkeiten, weil ein volles Recht zum Vorsteuerabzug besteht. Denn die Steuer auf den fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb kann unter den Voraussetzungen des § 15 als **Vorsteuer** geltend gemacht werden. Problematisch aus Sicht der Praxis ist vielmehr die mit solchen Vorgängen ggf. verbundene Verpflichtung ausländischer Unternehmer, sich im Inland zur Deklaration des Erwerbs ustlich registrieren zu lassen. Wenn zum Zeitpunkt der Erfüllung des Tatbestands die Bemessungsgrundlage gleich null ist (zB weil der Gegenstand untergegangen ist), muss mE keine Deklaration eines innergemeinschaftlichen Erwerbs erfolgen.

7. Pro-forma-Rechnung

Für das innergemeinschaftliche Verbringen besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung. Das wäre auch gar nicht möglich, denn **62**

es handelt sich um einen innerunternehmerischen Vorgang, der allenfalls intern dokumentiert werden kann. Die FVerw sieht dennoch die Verpflichtung vor, eine sog. Pro-forma-Rechnung zu erstellen (UStAE 14a.1 Abs. 5 S. 2). Darin sollen die verbrachten Gegenstände, die Bemessungsgrundlage und die beiden betroffenen USt-IdNr. des Unternehmers genannt werden. Ein Verstoß gegen diese Verpflichtung kann mE für sich allein keine Sanktion auslösen, insb. kann allein wegen einer fehlenden Pro-forma-Rechnung nicht der Vorsteuerabzug bezüglich des innergemeinschaftlichen Erwerbs versagt werden. Das gilt so auch nach Einführung der sog. Quick Fixes ab 2020, denn diese enthalten keine Regelung zur Pro-forma-Rechnung. Denkbar wäre allenfalls, dass die fehlenden Pro-forma-Rechnungen etwaige Zweifel an der zutreffenden Meldung von innergemeinschaftlichen Erwerben bestärken und dadurch einem nicht voll vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer entsprechende Nachteile aus einer zusätzlich festgesetzten USt drohen.

8. Keine Abhängigkeit des Tatbestands von der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung

- 63 Der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs wird unabhängig davon in Deutschland erfüllt, ob im Abgangsland die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen. Demnach muss in Deutschland ein innergemeinschaftlicher Erwerb auch dann der Besteuerung unterworfen werden, wenn im Abgangsland aus formalen Gründen, zB weil in Deutschland der Erwerber keine USt-IdNr. verwenden kann (zB im Fall einer Neugründung des deutschen Abnehmers oder weil beim Verbringen in Deutschland noch keine eigene ustliche Registrierung erfolgt ist) die Steuerfreiheit der Lieferung oder des Verbringens scheitert. Bei zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern ist das kein praktisches Problem, weil gleichzeitig mit dem Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs immer auch das Recht auf Vorsteuerabzug erwächst (vgl. → § 15 Rn. 222). Das ist im EU-Ausland offenbar aber nicht überall so der Fall. Etwaige Bestrebungen der Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten, daran ustliche Belastungsfolgen für die Betroffenen zu knüpfen, sind laut EuGH aber abzulehnen bzw. nur sehr eingeschränkt zulässig (s. EuGH C-895/19, MwStR 2021, 464 mAnm Robisch). Besteht hingegen keine Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug aus betroffenen Eingangslieferungen, kann sich eine Doppelbelastung mit aus formalen Gründen entstehender ausländischer USt und der nicht abzichbaren USt auf den innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland ergeben.

§ 1b Inneregemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge

(1) Der Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch einen Erwerber, der nicht zu den in § 1a Abs. 1 Nr. 2 genannten Personen gehört, ist unter den Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 innergemeinschaftlicher Erwerb.

(2) ¹Fahrzeuge im Sinne dieses Gesetzes sind

1. motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt;
2. Wasserfahrzeuge mit einer Länge von mehr als 7,5 Metern;
3. Luftfahrzeuge, deren Starthöchstmasse mehr als 1550 Kilogramm beträgt.

²Satz 1 gilt nicht für die in § 4 Nr. 12 Satz 2 und Nr. 17 Buchstabe b bezeichneten Fahrzeuge.

(3) Ein Fahrzeug gilt als neu, wenn das

1. Landfahrzeug nicht mehr als 6000 Kilometer zurückgelegt hat oder wenn seine erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt;