
Datum: 06.11.2015
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 1983/13 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2015:1106.1K1983.13U.00

Tenor:

Die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2010 vom 06.01.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.05.2013 werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer um xx € (2005), xx € (2006), xx € (2007), xx € (2008), xx € (2009) und xx € (2010) herabgesetzt wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens – mit Ausnahme der nicht erstattungsfähigen außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen - tragen die Klägerin zu 7/8 und der Beklagte zu 1/8.

Der Streitwert wird auf xx € festgesetzt.

Die Revision wird zugelassen.

-
- | | |
|--|---|
| Tatbestand | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob über ein sog. Konsignationslager erfolgte Lieferungen der in den Niederlanden ansässigen Klägerin an die im Inland ansässige Beigeladene im Inland steuerbar und steuerpflichtig sind oder in den Niederlanden steuerbare aber steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen darstellen. | 2 |
| Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts (B.V.) mit Sitz in den Niederlanden. Gegenstand ihres Unternehmens ist der Entwurf, die Herstellung, der Vertrieb und der Handel mit Computern, elektronischen Produkten, Zubehör und Peripheriegeräten sowie die Erteilung von Dienstleistungen in diesem Zusammenhang. | 3 |
| Die Klägerin ist langjähriger Geschäftspartner der Beigeladenen, einem Großhändler der Informations- und Kommunikationstechnologie mit Sitz in Deutschland. In den Streitjahren 2005 bis 2010 lieferte die Klägerin Waren (Bildschirme) an die Beigeladene. Die Waren | 4 |

wurden dabei von der Klägerin aus den Niederlanden in ein auf dem Betriebsgelände der Beigeladenen befindliches Konsignationslager verbracht. Grundlage war ein zwischen der Klägerin und der Beigeladenen getroffenes „Consignment Distribution Agreement“ vom 14.04.2003 – im Folgenden: CDA - (Bl. 50 ff. d. A. mit deutscher Übersetzung).

Die Beigeladene war gemäß des CDA verpflichtet, den von der Klägerin in Konsignation angelieferten Konsignationsbestand in einem gesonderten von ihr betriebenen Lager zu lagern, zu dem allein die Beigeladene Zugang hatte. Die Klägerin war nur nach einer angemessenen Vorankündigung berechtigt, das Lager zum Zwecke einer Inventur zu betreten. Die Beigeladene war dazu berechtigt, den Konsignationsbestand im Rahmen des üblichen Geschäftsbetriebs an ihre Kunden zu veräußern. Die Klägerin blieb solange Eigentümerin des Konsignationsbestandes, bis die Beigeladene der Klägerin – einmal wöchentlich - eine Aufstellung des in der Vorwoche an ihre Kunden verkauften Konsignationsbestandes übermittelt hatte. Diese Aufstellung sei als Auftrag zu betrachten und stelle die Grundlage für die monatliche Rechnungsstellung der Klägerin an die Beigeladene dar. Der Verkaufspreis der Klägerin an die Beigeladene wurde an dem Tag, an dem die Beigeladene den Konsignationsbestand weiter veräußerte, bestimmt. Der Konsignationsbestand wurde von der Beigeladenen bei der Klägerin auf Grundlage der gemeinsam vereinbarten Einlagerungsrichtlinien bestellt. Die Klägerin war verpflichtet, den Konsignationsbestand mindestens drei Wochen im Lager zu belassen; nach Ende dieses Zeitraumes war die Beigeladene berechtigt, den gesamten Bestand oder einen Teil davon an die Klägerin zurückzusenden.

5

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das CDA Bezug genommen (Bl. 50 ff. d. A.).

6

Die Klägerin behandelte die Veräußerungen an die Beigeladene als in Deutschland nicht steuerbar und erklärte diese in den Niederlanden als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen (...). Damit korrespondierend erklärte die Beigeladene innergemeinschaftliche Erwerbe in entsprechender Höhe in Deutschland und zog die darauf entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer ab.

7

Mit Schreiben vom 26.08.2011 wandte sich die Klägerin an den Beklagten und teilte mit, dass sie die fraglichen Warenlieferungen an die Beigeladene nicht in Übereinstimmung mit der in Abschn. 1a.2 Abs. 6 und 3.12 Abs. 3 UStAE dargestellten Rechtsauffassung der deutschen Finanzverwaltung und daher ggf. unzutreffend besteuert habe. Aufgrund der konkreten Bestimmtheit des Warenempfängers sei sie jedoch weiter der Auffassung, innergemeinschaftliche Lieferungen an die Beigeladene ausgeführt zu haben.

8

Nach einer Erörterung des Sach- und Streitstandes mit der Klägerin erließ der Beklagte am 06.01.2012 geänderte Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2010, in denen er die Lieferungen der Klägerin an die Beigeladene als steuerbar und steuerpflichtig behandelte. () Er vertrat die Auffassung, der Transport der Waren aus den Niederlanden in das inländische Konsignationslager stelle noch keine Lieferung an die Klägerin, sondern ein innergemeinschaftliches Verbringen im Sinne von § 1a Abs. 2 UStG dar. Eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung an die Beigeladene erfolge erst bei Weiterverkauf der Ware durch die Beigeladene mit der Entnahme aus dem Lager.

9

Bereits am 22.12.2011 hatte die Klägerin der Beigeladenen geänderte Rechnungen erteilt, in denen sie für die in den Streitjahren erfolgten Lieferungen an die Beigeladene nunmehr Umsatzsteuer offen auswies und nachberechnete (...).

10

11

Am 31.01.2012 legte die Klägerin gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2010 Einspruch ein. Mit Schreiben vom 01.02.2012 teilte sie mit, welche Umsätze streitgegenständlich seien. Ihren Einspruch begründete die Klägerin mit Schreiben vom 22.03.2012 und führte aus, bei den streitgegenständlichen Umsätzen handele es sich um in Deutschland nicht steuerbare innergemeinschaftliche Lieferungen. Zudem verstoße die Festsetzung von Nachzahlungszinsen gegen Unionsrecht, weil dadurch der Neutralitätsgrundsatz verletzt werde.

Mit Einspruchsentscheidung vom 13.05.2013 wies der Beklagte den Einspruch gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2010 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, das von der Klägerin angeführte BFH-Urteil vom 30.07.2008 XI R 67/07 (BStBl II 2009, 552) sei vorliegend nicht einschlägig. Es beinhalte keine Ausführungen zum Konsignationslager, sondern betreffe den Fall der Sicherung des Kaufpreises durch eine Freigabe der Ware erst nach Kaufpreiszahlung. In dem vom BFH entschiedenen Fall sei der Verkäufer bereits im Zeitpunkt der Versendung zur Herausgabe der Ware und der Kunde zur Abnahme derselben und zur Zahlung des Kaufpreises verpflichtet gewesen. Demgegenüber entspreche es dem Wesen eines Konsignationslagers, dass der Kaufvertrag erst mit der Entnahme der Ware aus dem Lager geschlossen werde, so dass ein zeitgleiches Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft vorliege. Die Verfügungsmacht sowie das Verkaufs-, Preis- und Untergangsrisiko liege bis zur Übergabe der Ware beim Veräußerer. Im Falle des Konsignationslagers sei bereits das Verpflichtungsgeschäft aufschiebend bedingt, während in dem vom BFH entschiedenen Fall lediglich das Erfüllungsgeschäft unter der aufschiebenden Bedingung der Kaufpreiszahlung gestanden habe. Dementsprechend bestimme auch Abschn. 3.12 Abs. 3 Satz 7 i. V. m. Abschn. 1a.2 Abs. 6 UStAE, dass bei einem Verbringen in ein Auslieferungs- oder Konsignationslager im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung noch keine Verschaffung der Verfügungsmacht gegenüber einem feststehenden Abnehmer erfolge. Allein die Tatsache, dass es im Fall eines Konsignationslagers faktisch nur einen Abnehmer gebe, weil nur dieser die Waren aus dem Lager entnehmen könne, rechtfertige nicht die Annahme einer Beförderung oder Versendung im Rahmen einer Lieferung. Eine Lieferung im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG erfordere zwar nicht den Übergang des zivilrechtlichen Eigentums, jedoch müsse der Abnehmer befähigt sein, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen. Es genüge nicht, dass eine Versendung erst bei Hinzutreten weiterer Umstände - z. B. Billigung des konkreten Gegenstandes durch den Kunden - zu einem Umsätze führen könne (BFH, Urteil vom 6.12.2007 V R 24/05, BStBl II 2009, 490). Dies gelte auch für Konsignationslager, in denen die Verschaffung der Verfügungsmacht von einem zukünftigen Ereignis, nämlich der Entnahme aus dem Lager, abhängig sei.

12

Mit der hiergegen gerichteten Klage macht die Klägerin geltend:

13

Bei der Bestückung des Lagers und der anschließenden Entnahme und Veräußerung durch die Beigeladene handele es sich um eine einheitliche, im Inland nicht steuerbare Lieferung der Klägerin an die Beigeladene. Es könne offen bleiben, ob die Lieferung erst im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Konsignationslager oder bereits mit Einlagerung der Ware in das Konsignationslager ausgeführt werde. Entscheidend für die Bestimmung des Lieferortes bei bewegten Lieferungen sei nach § 3 Abs. 6 UStG, wo die einheitlich zu beurteilende Beförderung an den Abnehmer beginne. Im Falle der Beförderung der Ware müsse daher für die Frage, ob eine steuerbare inländische Lieferung gegeben sei, auf den Beginn der Beförderung und nicht auf die Verschaffung der Verfügungsmacht an den Abnehmer abgestellt werden. Hierfür müsse die Warenbewegung bereits von Beginn an dem Abnehmer zuordenbar sein.

14

Während der BFH hierzu früher vertreten habe, der Abnehmer müsse bereits bei Beginn der Beförderung oder Versendung feststehen, habe er mit Urteil vom 30.07.2008 XI R 67/07 (BStBl II 2009, 552) entschieden, es reiche aus, dass der Abnehmer zumindest aus den vorhandenen Unterlagen mit hinreichender Sicherheit leicht und eindeutig identifiziert werden könne. Der BFH habe zudem festgestellt, dass sich der Lieferort auch dann am Ort des Beginns der Beförderung befinde, wenn die Ware zunächst in ein Lager eingelagert und erst nach Erteilung einer Freigabeklausel an den endgültigen Abnehmer übergeben werde. Das Hessische FG habe diese Grundsätze auf ein Konsignationslager angewandt (Beschluss vom 21.06.2011 1 V 2518/10, EFG 2012, 85). Entscheidend sei demnach, dass bei einer Lieferung in ein Lager, zu dem allein der Abnehmer Zugriff habe, der Abnehmer bereits bei Beginn der Versendung feststehe. Der Lieferant habe aus seiner Sicht alles Erforderliche unternommen, um die Leistung zu erbringen. Dem Abnehmer sei es jederzeit auch ohne Mitwirkung des Lieferanten möglich, über die Ware zu verfügen. Dass die Ware für einen kurzen Zeitraum in einem Konsignationslager zwischengelagert werde, könne nicht dazu führen, dass der Lieferant die Ware nicht bereits mit Beginn der Beförderung an den Abnehmer liefere, sondern zu seiner eigenen Verfügung in das Lager verbringe. Diese von der Finanzverwaltung vertretene Sichtweise (OFD Frankfurt vom 17.03.2010, UR 2010, 709) spalte einen wirtschaftlich einheitlichen Liefervorgang künstlich in zwei getrennte Vorgänge auf. Wirtschaftlicher Hintergrund eines Konsignationslagers sei die Einräumung eines gewissen Warenvorrates für den Abnehmer, ohne diesen sofort bezahlen zu müssen.

Die Klägerin habe der Beigeladenen bereits im Zeitpunkt der Einlagerung Verfügungsmacht verschafft. Auf Grundlage des CDA habe die Beigeladene jederzeit wie ein Eigentümer über die eingelagerten Gegenstände verfügen können, da sie die alleinige tatsächliche Sachherrschaft über die eingelagerten Waren gehabt habe. So sei es der Klägerin lediglich nach angemessener Vorankündigung gestattet gewesen, das Lager während der üblichen Arbeitszeiten zu betreten. Die Beigeladene sei ermächtigt gewesen, die Waren jederzeit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu veräußern, wobei die Bestimmung des Verkaufspreises allein in ihrem Ermessen gelegen habe. Die Beigeladene sei für die finanzielle Absicherung der Waren bei Untergang oder Diebstahl aufgekommen und habe hierzu auf eigene Kosten eine Diebstahl- und Schadensversicherung unterhalten. Zweck des CDA sei der Vertrieb von Produkten der Klägerin durch die Beigeladene gewesen. Somit sei stets klar gewesen, dass allein die Beigeladene als Abnehmerin der Konsignationsware in Betracht komme, da Dritte zu dem Lager keinen Zugriff gehabt hätten. Der Verschaffung der Verfügungsmacht stehe nicht entgegen, dass die Beigeladene nach einer möglichen Kündigung noch nicht verkaufte Waren wieder habe zurücksenden können. Ob hierin eine Rückabwicklung der ursprünglichen Lieferung oder eine eigenständige Rücklieferung zu sehen sei, könne unentschieden bleiben. Auch bei Annahme einer Rückabwicklung werde die ursprüngliche Lieferung erst bei tatsächlicher Durchführung der Rückgabe beseitigt. Tatsächlich sei es im Streitfall auch zu keinen Rücksendungen gekommen.

Für den Fall des Unterliegens rügt die Klägerin hilfsweise die Festsetzung von Nachzahlungszinsen als unionsrechtswidrig wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, welcher auch für die Nachzahlungszinsen nach § 233a AO als steuerliche Nebenleistung gelte. Da Nachzahlungszinsen akzessorisch zur Entstehung des Steueranspruchs seien, hätten auch diese den Charakter einer Umsatzsteuer. Die Nachzahlungszinsen würden zu einer dem Neutralitätsgrundsatz widersprechenden Definitivbelastung der Klägerin führen.

Die Klägerin beantragt,

18

19

die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2010 vom 06.01.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.05.2013 dahingehend zu ändern, dass Umsätze an die Beigeladene in Höhe von ... als nicht steuerbar behandelt werden und die Festsetzung von Nachzahlungszinsen aufgehoben wird, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

20

die Klage abzuweisen.

21

Er nimmt Bezug auf die Einspruchsentscheidung vom 13.05.2013.

22

Der mit Beschluss vom 19.02.2014 zum Verfahren Beigeladene trägt vor: Das auf ihrem Betriebsgelände auf Basis des CDA eingerichtete Lager stelle ein Konsignationslager dar, in das die Klägerin die Waren zu ihrer eigenen Verfügung verbringe. Die Verschaffung der Verfügungsmacht und somit eine Lieferung der Waren finde nicht bereits bei Beginn der Versendung aus den Niederlanden nach Deutschland, sondern erst im Zeitpunkt der Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager statt. Vorliegend werde die Verfügungsmacht nach dem Willen der Klägerin, der in Abs. 2 und 6 des CDA zum Ausdruck komme, erst bei der Entnahme der Ware durch die Beigeladene und der Weiterveräußerung an die Endabnehmer auf die Beigeladene übertragen. Vorher hätten Substanz, Wert und Ertrag am Konsignationsgut bei der Klägerin verbleiben sollen. Solange sich die Konsignationsware im Lager befinde und eine Eigentumsübertragung auf die Beigeladene nach den Regelungen des CDA noch nicht stattgefunden habe, bilanziere die Klägerin die Ware als ihr Umlaufvermögen. Weiterhin sei die Klägerin befugt, die Preise der sich im Konsignationslager befindlichen Ware unter bestimmten Voraussetzungen zu ändern.

23

Die Berechtigung der Klägerin, das Lager nach Vorankündigung zu Inventurzwecken zu betreten, mache ebenfalls nur Sinn, wenn die Verfügungsmacht noch nicht bereits mit Beschickung des Lagers auf die Beigeladene übergegangen sei. Andernfalls gäbe es keinen Grund für ein Zutrittsrecht der Klägerin. Auch eine Bestandsaufnahme durch die Klägerin ergebe nur Sinn, solange Substanz, Wert und Ertrag der gelagerten Produkte noch nicht auf die Beigeladene übergegangen seien. Gegen eine Verschaffung der Verfügungsmacht bereits mit der Beschickung spreche auch die vertragliche Verpflichtung der Beigeladenen zur Versicherung der Gegenstände gegen Diebstahl und Schäden. Hätten Substanz, Wert und Ertrag an den Gegenständen bereits der Beigeladenen zugestanden, hätte diese keinen Anlass gehabt, sich gegenüber der Klägerin zum Abschluss einer Versicherung zu verpflichten. Die Beigeladene habe auch nicht „wie ein Eigentümer“ über die gelagerten Gegenstände verfügen können, da sei nicht zur Veräußerung der Produkte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ermächtigt gewesen sei. Der Beigeladenen sei zwar gestattet gewesen, die Produkte zu verkaufen; sie habe aber erst nach Eigentumsübergang sachenrechtlich wirksam darüber verfügen können.

24

Das BFH-Urteil vom 30.07.2008 XI R 67/07 (BStBl II 2009, 552) stehe dieser Sichtweise nicht entgegen. Nach diesem Urteil liege ein innergemeinschaftliches Verbringen im Sinne des § 1a Abs. 2 UStG nicht vor, wenn bei Beginn der Warenbewegung ein - nicht mit dem Unternehmer identischer - Abnehmer feststehe oder leicht und einwandfrei aus den unstreitigen Umständen abgeleitet werden könne, auch wenn die Ware zunächst in ein inländisches Lager verbracht und erst nach Eingang der Zahlung durch eine Freigabeerklärung des Lieferanten an den Erwerber herausgegeben werde. Dieser Sachverhalt unterscheide sich dadurch wesentlich von dem vorliegenden, dass der Kunde in dem vom BFH entschiedenen Sachverhalt bereits bei Beginn der Warenbewegung zur Zahlung und Abnahme der Ware verpflichtet gewesen sei. Werde die Ware in ein

25

Konsignationslager verbracht, richte sich die umsatzsteuerrechtliche Behandlung nach dem Inhalt des Konsignationslagervertrags. So könne entweder vereinbart werden, dass der Lieferant bereits mit Beginn der Beförderung der Ware in das Lager liefere, oder aber erst dann, wenn der Abnehmer einen Kunden gefunden habe. Letzteres sei im Streitfall gegeben, weil die Beigeladene die in das Lager verbrachten Waren bei ihrer Verbringung in das Lager weder bereits verbindlich bestellt habe noch zu ihrer Abnahme verpflichtet gewesen sei.

Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt. 26

Entscheidungsgründe: 27

Die Klage ist nur in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet. Im Übrigen ist sie unbegründet. 28

Die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2010 vom 06.01.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.05.2013 sind nur insoweit rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, als der Beklagte die Bemessungsgrundlage der von der Klägerin an die Beigeladene ausgeführten Lieferungen nicht um die Umsatzsteuer gemindert hat, die in den in den Streitjahren vereinnahmten Beträgen enthalten ist (§ 100 Abs. 1 FGO). Soweit die Klägerin sich gesondert gegen die Zinsfestsetzungen zu den Umsatzsteuerbescheiden 2005 bis 2009 wendet, ist die Klage mangels fristgemäß eingelegten Einspruchs unbegründet. 29

I. Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin im Inland steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen an die Beigeladene ausgeführt hat. Denn der Lieferort befand sich nicht in den Niederlanden, sondern am Ort des streitgegenständlichen Konsignationslagers in Deutschland. 30

1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen Lieferungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Gemäß § 3 Abs. 1 UStG sind Lieferungen Leistungen eines Unternehmers, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). 31

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). Wird der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet, wird die Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG). 32

Bei dem Transport der streitgegenständlichen Waren aus den Niederlanden in das deutsche Konsignationslager handelt es sich nicht um eine Beförderung oder Versendung an den Abnehmer (hier: die Beigeladene) im Sinne von § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG. Vielmehr stellt der Transport der Waren in das Konsignationslager ein – in den Niederlanden steuerbares, aber steuerbefreites – innergemeinschaftliches Verbringen dar, welches mit einem in Deutschland steuerbaren und steuerpflichtigen und zum Vorsteuerabzug berechtigenden innergemeinschaftlichen Erwerb (§§ 1a Abs. 2 Satz 1, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG) der Klägerin korrespondiert. Erst mit der Veräußerung der in dem Konsignationslager befindlichen Ware durch die Beigeladene an ihre Kunden erfolgt eine zeitgleiche Lieferung der Klägerin an die Beigeladene, deren Ort sich – unabhängig davon, ob ein Fall des § 3 Abs. 33

6 Satz 1 UStG oder des § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG vorliegt - am Ort des Konsignationslagers in Deutschland befindet.

Ob der Transport von Waren in ein Konsignationslager eine Beförderung oder Versendung an den Abnehmer im Sinne von § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG oder ein Verbringen zur eigenen Verfügung im Sinne von § 1a Abs. 2 Satz 1 UStG darstellt, lässt sich mangels umsatzsteuerrechtlicher Sonderregelungen für Konsignationslager nicht einheitlich beantworten, sondern richtet sich nach der konkreten Ausgestaltung des jeweiligen Konsignationslagervertrages (vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 18.06.2015 5 K 335/14, EFG 2015, 1754; Hessisches FG, Urteil vom 25.08.2015, 1 K 2519/10, juris; a. A. wohl Abschn. 3.12 Abs. 3 S. 7 UStAE, wonach das Verbringen in ein Konsignationslager mangels Verschaffung der Verfügungsmacht generell keine Lieferung an einen feststehenden Abnehmer darstellen soll).

Der erkennende Senat ist in Übereinstimmung mit den vorgenannten Urteilen des Niedersächsischen FG und des Hessischen FG der Auffassung, dass das Verbringen von Ware in ein Konsignationslager (nur) dann zu einer am Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung erfolgenden Lieferung an den Abnehmer führt, wenn der Abnehmer die Ware zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung in das Konsignationslager bereits verbindlich bestellt hat. Da § 3 Abs. 6 und 7 UStG den Lieferort und damit zugleich auch den Lieferzeitpunkt regeln, setzt ihre Anwendbarkeit bereits ein „Umsatzgeschäft“ voraus, das zu einer Lieferung gegen Entgelt im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG führt. Ob die Beförderung oder Versendung zu einer Lieferung führt bzw. ob ein „Gegenstand der Lieferung“ im Sinne von § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG befördert oder versendet wird, hängt deshalb davon ab, ob Grundlage der Beförderung oder Versendung ein Umsatz im Sinne des UStG ist (BFH, Urteil vom 06.12.2007 V R 24/05, BStBl II 2009, 490). Erfolgt die Beförderung oder Versendung aufgrund verbindlicher Bestellung und damit auf der Grundlage eines Umsatzes, steht es der Annahme einer am Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung ausgeführten Lieferung nicht entgegen, wenn die Ware zunächst in ein (Konsignations)lager verbracht wird (vgl. BFH, Urteil vom 30.07.2008 XI R 67/07, BStBl II 2009, 552; Hessisches FG, Urteil vom 25.08.2015, 1 K 2519/10, juris m. w. N.).

Fehlt es indes zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung an einer verbindlichen Bestellung des Abnehmers und kommt nach den Regelungen des Konsignationslagervertrages ein Kaufvertrag zwischen dem Lieferer und dem Abnehmer erst zustande, nachdem die Ware bereits eingelagert worden ist, so befindet sich der Lieferort am Ort der Konsignationslagers. Denn in diesem Fall erfolgt die Beförderung oder Versendung nicht – wie erforderlich - auf der Grundlage eines Umsatzes. Insoweit genügt nicht, dass die Beförderung oder Versendung bei Hinzutreten weiterer Umstände zu einem Umsatz im Sinne des UStG führen könnte (BFH, Urteil vom 06.12.2007 V R 24/05, BStBl II 2009, 490). Ebenso wenig genügt, dass das Konsignationslager – wie bei einem sog. „call-off-stock“ - nur für einen bestimmten Abnehmer eingerichtet worden ist, wenn diesen keine vertragliche Pflicht zur Abnahme der Lagerware trifft (Hessisches FG, Urteil vom 25.08.2015, 1 K 2519/10, juris).

2. Nach diesen Grundsätzen befand sich der Ort der streitigen Lieferungen vorliegend am Ort des Konsignationslagers im Inland. Denn nach den zwischen der Klägerin und der Beigeladenen in dem CDA getroffenen Regelungen wurde ein verbindlicher Kaufvertrag zwischen den Vertragsbeteiligten erst nach der Einlagerung der Waren geschlossen und war die Beigeladene nicht von vornherein dazu verpflichtet, die von der Klägerin in das Lager verbrachten Ware abzunehmen. Nach Abs. 6 Satz 1 des CDA war die Beigeladene dazu berechtigt, den Konsignationsbestand im Rahmen des üblichen Geschäftsbetriebs an ihre

Kunden zu veräußern („to dispose of the Consigned Inventory ... by selling the Consigned Inventory to its customers in the ordinary course of business“). Einmal wöchentlich hatte die Beigeladene der Klägerin eine als Auftrag zu betrachtende Aufstellung des in der Vorwoche verkauften Konsignationsbestands zu übermitteln. Die Klägerin sollte nach Abs. 2 des CDA solange Eigentümerin des Konsignationsbestandes bleiben, bis die Klägerin einen Abs. 6 des CDA entsprechenden Bericht erhielt (“The Vendor shall retain title to the Consigned Inventory until the Vendor receives a report as per section 6 of this Agreement”). Aus diesen Regelungen ergibt sich, dass ein verbindlicher Kaufvertrag zwischen der Klägerin und der Beigeladenen erst mit dem Weiterkauf der eingelagerten Gegenstände durch die Beigeladene an ihre Kunden bzw. mit der Übersendung der wöchentlichen Liste über den in der Vorwoche veräußerten Konsignationsbestand zustande kommen sollte. Damit korrespondierend bestimmte sich auch der von der Beigeladenen an die Klägerin zu entrichtende Kaufpreis nach der zum Zeitpunkt des Weiterverkaufs gültigen Preisliste. Bis zum Zeitpunkt des Weiterverkaufs an ihre Kunden bestand keine Verpflichtung der Beigeladenen zur Abnahme der in dem Konsignationslager befindlichen Ware. Vielmehr war die Beigeladene nach Abs. 11 des CDA berechtigt, den am Ende des Konsignationszeitraums von drei Wochen nicht verkauften Konsignationsbestand ganz oder teilweise an die Klägerin zurückzusenden. Ob es – wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat - in den Streitjahren tatsächlich zu keinen entsprechenden Rücksendungen gekommen ist, ist unmaßgeblich, weil es lediglich darauf ankommt, dass zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung in das Konsignationslager noch kein Kaufvertrag zwischen der Klägerin und der Beigeladenen über die Lagerware geschlossen worden war, sondern ein solcher erst im Zeitpunkt des Weiterverkaufs durch die Beigeladene zustande kam. Erst dann stand fest, dass die Beigeladene die Gegenstände erwerben werde und bereit war, hierfür einen Kaufpreis zu entrichten. Demnach entstand erst mit dem Weiterverkauf ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung der Ware durch die Klägerin und dem von der Beigeladenen gezahlten Kaufpreis.

II. Die Klage ist jedoch insoweit begründet, als der Beklagte die Bemessungsgrundlage der von der Klägerin an die Beigeladene ausgeführten Lieferungen nicht um die Umsatzsteuer gemindert hat, die in den in den Streitjahren vereinnahmten Beträgen enthalten ist. Zwar handelt es sich bei den von der Klägerin vereinnahmten Beträgen vereinbarungsgemäß um Nettoentgelte, weil die Klägerin und die Beigeladene seinerzeit irrtümlich davon ausgingen, dass die Klägerin steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeführt habe und die Beigeladene insoweit der Erwerbsbesteuerung unterliege. Aufgrund des Irrtums über die Steuerpflicht der Lieferungen war das vereinbarte Entgelt jedoch teilweise uneinbringlich im Sinne von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG. 38

Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG gilt dies sinngemäß, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung uneinbringlich geworden ist. 39

Ein Entgelt ist uneinbringlich im Sinne von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann. Diese Voraussetzung ist hier erfüllt, soweit die Bemessungsgrundlage das tatsächlich vereinnahmte Entgelt abzüglich der Umsatzsteuer übersteigt. Da die Klägerin und die Beigeladene in den Streitjahren zunächst übereinstimmend davon ausgingen, dass die Lieferungen der Klägerin steuerfrei waren und die Beigeladene der Erwerbsbesteuerung 40

unterlag, und beide Unternehmer von den jeweils zuständigen Finanzbehörden zunächst auch entsprechend besteuert wurden, hatte die Klägerin jedenfalls bis zu den Erörterungen der Rechtslage mit dem Beklagten im zweiten Halbjahr 2011, die dann zum Erlass der streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2010 vom 06.01.2012 führten, weder Anlass noch Möglichkeit, die vorliegend streitige Umsatzsteuer von der Beigeladenen nachzufordern. Eine Besteuerung dieses Nachforderungsbetrages in den Streitjahren würde zu einer Vorfinanzierung der darin enthaltenen Umsatzsteuer über mehrere Jahre führen und ist im Verhältnis zur Besteuerung der Unternehmer, die der Istbesteuerung unterliegen, mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar. Mit der Istbesteuerung hat der Gesetzgeber die ihm nach Unionsrecht eingeräumte Ermächtigung ausgeübt, für die Entstehung des Steueranspruchs auf die Vereinnahmung des Preises abzustellen. Die Auslegung des Begriffs „Uneinbringlichkeit“ muss auch dazu dienen, die Besteuerungsgleichheit zwischen den Besteuerungsformen der Soll- und Istbesteuerung zu gewährleisten. Darüber hinaus wäre die Verpflichtung zu einer mehrjährigen Vorfinanzierung der Umsatzsteuer mit Blick auf die dem Unternehmer zukommende Aufgabe, öffentliche Gelder als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates zu vereinnahmen, unverhältnismäßig (vgl. dazu BFH, Urteil vom 24.10.2013 V R 31/12, BStBl II 2015, 674 m. w. N.).

III. Soweit die Klägerin sich mit ihrer Klage gesondert gegen die Festsetzung von Nachzahlungszinsen zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009 wendet, ist die Klage unbegründet, da die angefochtenen Zinsfestsetzungen vom 06.01.2012 mangels rechtzeitig eingelegten Einspruchs bestandskräftig geworden sind. Innerhalb der Rechtsbehelfsfrist von einem Monat nach Bekanntgabe der Bescheide (§ 355 Abs. 1 Satz 1 AO) sind gegen die Zinsfestsetzungen keine Einsprüche eingelegt worden. Da die Bescheide am 06.01.2012 per Post an eine ausländische Anschrift versandt worden sind, galten sie gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 2 AO am 06.02.2012 als bekannt gegeben und ist die Einspruchsfrist am 06.03.2012 abgelaufen. Der von der fachkundig vertretenen Klägerin am 31.01.2012 eingelegte Einspruch richtet sich ausdrücklich nur gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2010. Zudem enthalten weder das Einspruchsschreiben vom 31.01.2012 noch das – dem Beklagten vor Ablauf der Einspruchsfrist zugegangene - ergänzende Schreiben vom 01.02.2012 Einwendungen gegen die Zinsfestsetzungen; vielmehr wird in dem Schreiben vom 01.02.2012 lediglich ausgeführt, dass bestimmte Umsätze streitgegenständlich seien. Eine Auslegung dieser Schreiben als Einspruch – auch - gegen die Zinsfestsetzungen ist daher nicht möglich. Erstmalig mit Schreiben vom 22.03.2012 – und damit nach Ablauf der Einspruchsfrist – hat die Klägerin die Unionsrechtswidrigkeit der festgesetzten Nachzahlungszinsen gerügt. 41

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1 und 3, 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig. Denn es entspricht im Allgemeinen nur dann der Billigkeit, einem Beigeladenen Aufwendungsersatz zuzubilligen, wenn er sich durch Stellung eines Sachantrages einem Kostenrisiko gemäß § 135 Abs. 3 FGO ausgesetzt hat. 42

V. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 43

VI. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 63, 52 GKG. 44
