KPMG
cutting through complexity™

Kommissionäre und Konsignationslager

Stb/WP Mag. Armin Obermayr
16.11.2011
Linz

Inhalt

Inhalt

- Kommissionärstrukturen
- Konsignationslager
- “Shipment on hold”
- Zusammenfassung

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionärsstrukturen
Definitionen und Abgrenzungen

Definition des Kommissionärs

Kommissionär übernimmt gewerbsmäßig den Verkauf oder den Ankauf von Waren oder Wertpapieren für Rechnung eines anderen (Kommittenten) in eigenem Namen (Legaldefinition § 383 UGB)

Kommissionslager

Vertrieb von Waren des Kommittenten über einen anderen Unternehmer (Kommissionär), bei dem die Ware nicht direkt vom Kommittenten zum Kunden geliefert wird, sondern in einem Lager des Kommissionärs so lange zwischengelagert wird, bis der Kommissionär einen Abnehmer gefunden hat und diesem die Ware aushändigt.

Für Rechnung eines anderen

Kommissionär hat Anspruch auf Ersatz seiner Kosten (insbesondere auch Lagerkosten) zuzüglich vereinbarter Provision

Weiterverarbeitung der Ware durch Kommissionär

Kein Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Kommissionärsstruktur

Verkaufs- und Einkaufskommission

Kommissionär kann Ware für Kommitenten verkaufen (Verkaufskommission)

Kommissionär kann Ware für Kommitenten einkaufen (Einkaufskommission)

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionslager
Vorliegen einer ertragsteuerlichen Betriebstätte des Kommitenten?

BAO-Definition (§29 Abs 2 lit b BAO)

- *„Warenlager, die dem Unternehmen oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des „Betriebes" dienen"*
- Betriebstätte denkmöglich

OECD-Musterabkommen (Artikel 5 Abs 4 Betriebstätten hinsichtlich Warenbestände)

- *„Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen gelten nicht als Betriebstätten: … Bestände von Gütern, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden"*
- *Gegensatz zu UN-Musterabkommen (Anwendung stark eingeschränkt)*
- *Ausnahme in vielen DBA übernommen*

OECD-Musterabkommen hinsichtlich Vertreter (Artikel 5 Abs 5 und Abs 6)

- *„ … als habe es eine Betriebstätte in einem Vertragsstat, weil es die Geschäftstätigkeit durch einen Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln"*
- *Vertreterbetriebstätte liegt nur vor, wenn Kommissionär nicht im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt (Achtung: Vergütung auf Vollkosten plus Marge kann Problem darstellen)*

Schlussfolgerung

- Im Regelfall stellt Kommissionär keine ertragsteuerliche Betriebstätte des Kommitenten dar
- Swiss-Prinzipal Strukturen

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionärsstrukturen
Umsatzsteuerliche Betrachtung

Einbindung in Leistungsstrom

Da der Kommissionär im eigenen Namen nach außen auftritt, ist er sowohl Erbringer von Leistungen als auch Bezieher von Leistungen

•Bei der Verkaufskommission die Waren vom Kommitenten und liefert er sie an den Käufer weiter.

•Bei der Einkaufskommission bezieht der Kommissionär die Ware vom Verkäufer und liefert er sie an den Kommitenten

Achtung: Unterschied zu Zollrecht (Kommissionär ist nicht Partei des Kaufgeschäftes) und zu unternehmensrechtlicher Buchführung

Leistungsstrom bei Verkaufskommission:

(1) Kommitent liefert an Kommissionär

(2) Kommisionär liefert an Kunden

Leistungsstrom bei der Einkaufskommission:

(1) Verkäufer liefert an Kommissionär

(2) Kommissionär liefert an Kommitenten

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionärsstrukturen
Kommissionslager

Umsatzsteuerliche Lieferbeziehung (Verkaufskommission)

Kommittent → **Kommissionär** → **Käufer**

1. Einlagerung der Ware in Lager des Kommissionärs (grds. kein steuerbarer Sachverhalt)
2. Lieferung des Kommitenten an den Kommissionär
3. Lieferung des Kommissionärs an Käufer

Zeitpunkt der Lieferung

- Fiktion, dass Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär erst zum Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionärs an den Käufer vorliegt
- Führt zu umsatzsteuerlichen Registrierungsverpflichtungen bei nichtinländischen Kommitenten
  - Bei Direktlieferung von Kommitenten an Kommissionär: Reihengeschäft ohne zeitliche Verwerfungen durch Lagerung
  - Bei Lieferung aus Lager des Kommissionärs zeitliche Verwerfung zwischen Einlagerung und Ausfolgung der Waren
- Sonderbestimmung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen gem UStR Rz 3589f, nicht aber bei Einfuhren aus Drittstaaten (vgl. spätere Folien)

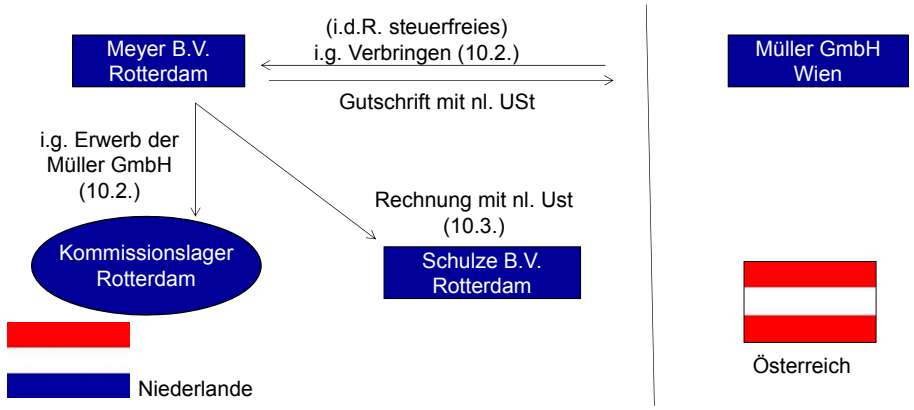
Ort der Lieferung

1. Einlagerung der Ware in Lager: grundsätzlich kein Liefervorgang, aber bei innergemeinschaftlichen Sachverhalten ig Verbringen
2. Lieferung des Kommitenten an Kommissionär: Ort des Lagers maßgeblich (§ 3 Abs 7 UStG), Registrierungsverpflichtung des Kommitenten in Land des Lagers, Anwendungsfall von § 27 Abs 4 UStG
3. Lieferung des Kommissionärs an Kunden: grds. Ort des Lagers maßgeblich (§ 3 Abs 7 UStG außer Sonderfall Reihengeschäft ohne Vereinfachungsregel)

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionslager
Lieferung aus Österreich in das EU-Ausland

Lösung nach österreichischem UStG ohne Anerkennung Vereinfachungsregel:



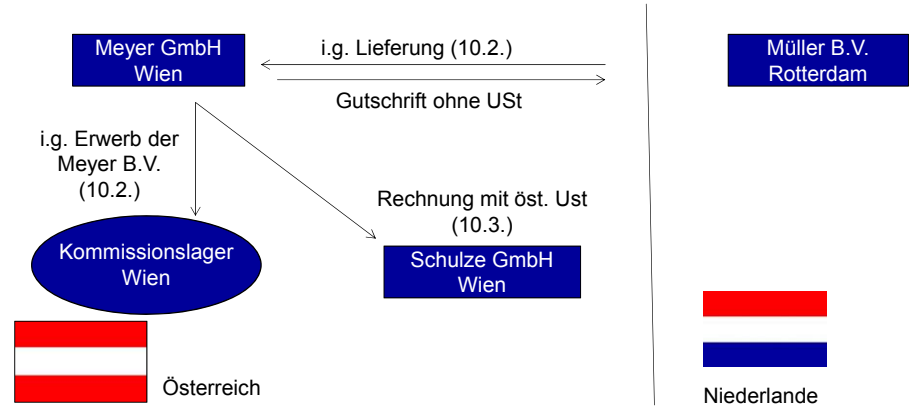
Umsatzsteuerliche Behandlung:

i.g. Verbringung durch Müller am 10.2. sowie i.g. Erwerb in NL
Niederländische Lieferung von Müller an Meyer am 10.3.
Niederländische Lieferung von Meyer an Schulze am 10.3.

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionslager
Lieferung aus dem EU-Ausland nach Österreich

Lösung nach österreichischem UStG ohne Anerkennung Vereinfachungsregel:



Umsatzsteuerliche Behandlung:

i.g. Verbringung durch Müller am 10.2. sowie i.g. Erwerb in AT
Österreichische Lieferung von Müller an Meyer am 10.3.
Österreichische Lieferung von Meyer an Schulze am 10.3.

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionslager
Vereinfachung für innergemeinschaftliche Sachverhalte

Vereinfachung bei innergemeinschaftlichen Vorgängen (UStR Rz 3589 und 3590)

„Gelangt beim Kommissionsgeschäft das Kommissionsgut bei der Zurverfügungstellung an den Kommissionär vom Ausgangs- in den Bestimmungsmitgliedstaat, kann abweichend von § 3 Abs 3 UStG die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär bereits zum Zeitpunkt der Zurverfügungstellung des Gegenstandes an den Kommissionär als ausgeführt angesehen werden. Der Kommissionär tätigt dann zu diesem Zeitpunkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Die Lieferung an den Erwerber muss durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens erfolgen. Der liefernde Unternehmer darf nach dem Steuerrecht des für die Besteuerung seiner Lieferung zuständigen Mitgliedsstaates nicht als Kleinunternehmer behandelt werden.“

Keine Einschränkung dahingehend, dass Ware innerhalb Österreichs verkauft werden muss

Zweck der Vereinfachung

Kommittent muss sich nicht im Land des Lagers umsatzsteuerlich erfassen lassen, sondern kann bereits zum Zeitpunkt der Einlagerung eine innergemeinschaftliche Lieferung an den Kommissionär melden

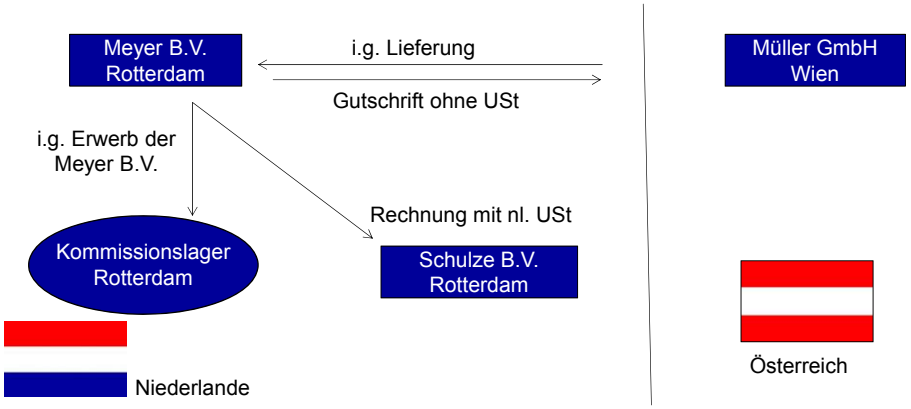
Praktische Probleme der Vereinfachungsregel

- Unverkäufliche Ware
  - Rücklieferung oder Rückgängigmachung der ursprünglich gemeldeten Lieferung?
  - Negative innergemeinschaftliche Lieferungen können nicht erfasst werden
- Gutschriftsabrechnung möglich, obwohl Umsatz steuerfrei und nicht steuerpflichtig ist? (§12 Abs 7)

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionslager
Lieferung aus Österreich in das EU-Ausland

Lösung nach österreichischem UStG mit Anerkennung Vereinfachungsregel:

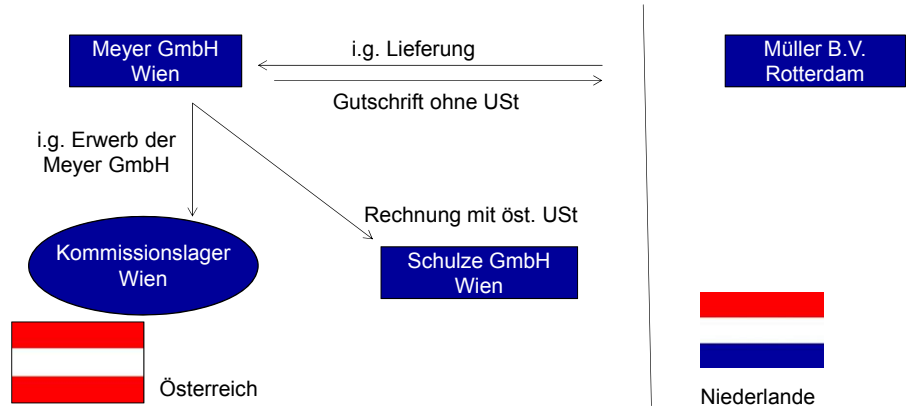


Umsatzsteuerliche Behandlung:	Müller → Meyer: i.g. L. am 10.2. sowie i.g. E. durch Meyer B.V. Meyer → Schulze: nl. Lieferung am 10.3.

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionslager
Lieferung aus dem EU-Ausland nach Österreich

Lösung nach österreichischem UStG mit Anerkennung Vereinfachungsregel:

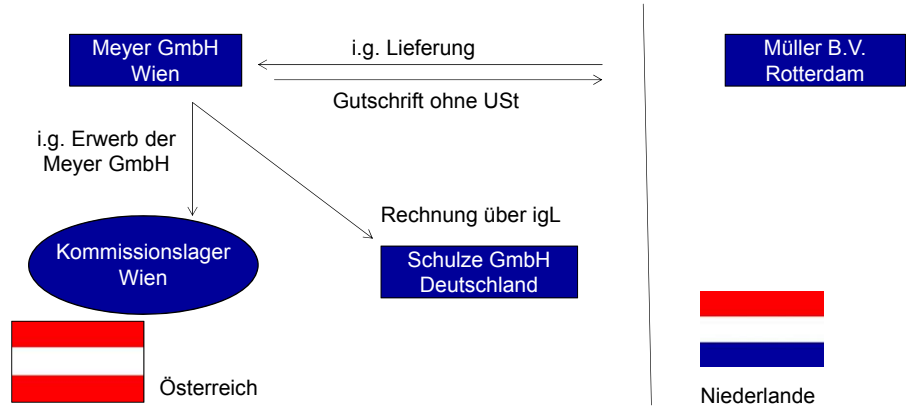


Umsatzsteuerliche Behandlung:	Müller → Meyer: i.g. L. am 10.2. sowie i.g. E. durch Meyer GmbH Meyer → Schulze: österreichische Lieferung am 10.3.

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionslager
Sachverhalt mit drei Mitgliedstaaten

Lösung nach österreichischem UStG mit Anerkennung Vereinfachungsregel:



Umsatzsteuerliche Behandlung:	Müller → Meyer: i.g. L. am 10.2. sowie i.g. E. durch Meyer GmbH Meyer → Schulze: in Österreich steuerbare aber steuerbefreite igL

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionsstrukturen
Import aus Drittland

Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer

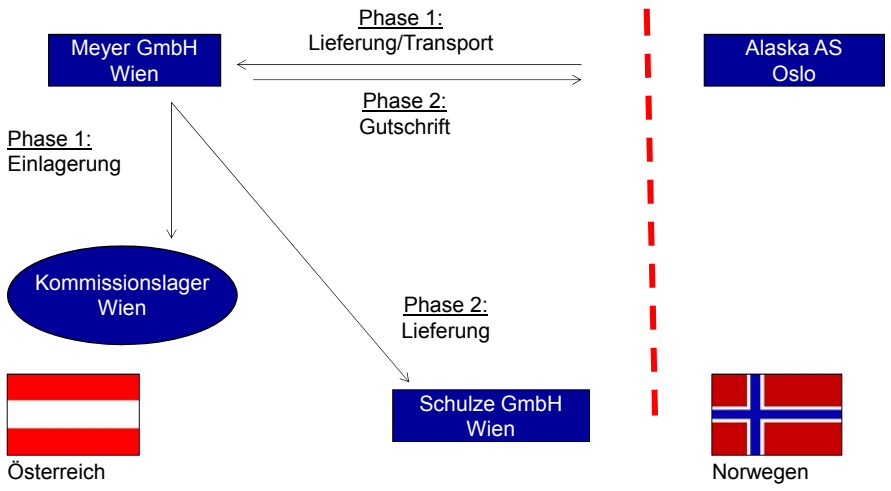
- Zeitpunkt und Schuldner ist abhängig von zollrechtlicher Abfertigung zum freien Verkehr
- In der Regel Kommissionär oder Kunde, wenn erst im Zeitpunkt der Entnahme aus Lager verzollt wird
- In wessen Name tritt Kommissionär bei Zollanmeldung auf (direkte / indirekte Stellvertretung oder tatsächlich auf eigenen Namen und eigene Rechnung)?

Abzug der Einfuhrumsatzsteuer

- Gegenstand war zum Zeitpunkt der Einfuhr (EU-Grenzübertritt, nicht Abfertigung) Unternehmen des Kommitenten zuzurechnen (§ 12 Abs 1 Z 2 UStG)
- Deshalb ist nur Kommitent zum Abzug der EUSt als Vorsteuer berechtigt, da für Drittlandssachverhalte keine Vereinfachungsregel hinsichtlich Zeitpunkt der Lieferung vorgesehen ist
  - Achtung: unterschiedliche Regelungen in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten
  - D: stellt darauf ab, welchem Unternehmer die Ware zum Zeitpunkt der zollrechtlichen Abfertigung zuzurechnen ist
- Keine Anwendung der VO 2003/584, sofern Kommissionär im Land des Lagers ansässig ist
- Kann EUSt-Befreiung zur Anwendung gelangen, wenn Ware anschließend in EU-Ausland geliefert wird (Art 6 Abs 3)
  - Eher nicht, da direkter Abnehmer des Konsignatärs der Kommissionär ist und dieser die Ware nicht für sein Unternehmen eingeführt hat (Art 6 Abs 3 zweiter Satz)
- Anwendung von UStR Rz 381 letzter Satz fraglich

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

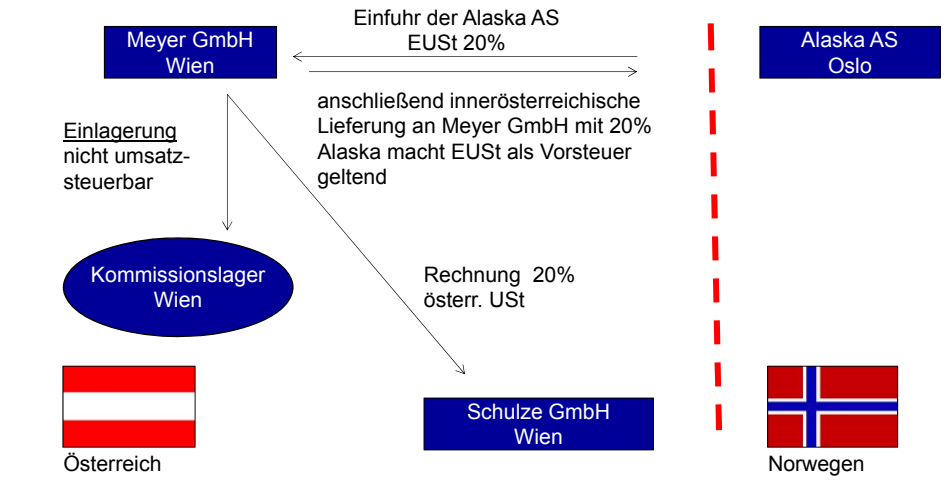
Kommissionslager
Import aus Drittland, Verzollung bei Einlagerung in Kommissionslager



© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionslager
Import aus Drittland, Verzollung bei Einlagerung in Kommissionslager

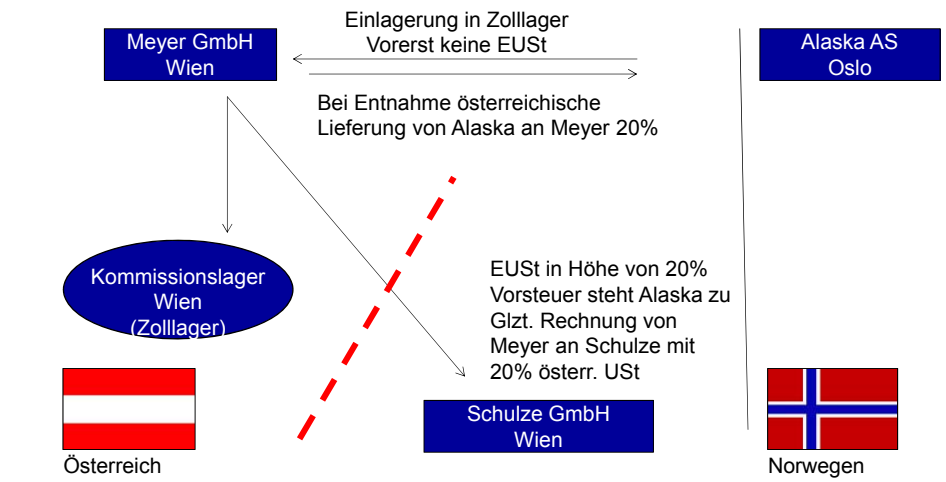
Lösung nach österreichischem UStG:



© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kommissionslager
Import aus Drittland, Verzollung bei Entnahme aus Kommissionslager

Lösung nach österreichischem UStG:



© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Konsignationslager
Definition, Ausgestaltungsformen, Motivation

Konsignationslager

Warenbestand, der von einem Unternehmer (Konsignant) einem oder mehreren Unternehmern (Konsignatär) zur sofortigen Belieferung der Kundschaft oder zum Eigenverbrauch überlassen wird (z.B. eigener Produktionsprozess)

Call-off stock

Sonderfall des Konsignationslagers, bei dem Ware nur von einem Abnehmer entnommen wird.

Motivation für Konsignationslagerstrukturen

- Sicherstellung des Produktionsprozesses bei Konsignatär ("Just - In – Time" Produktion mit Wahrung einer "eisernen" Reserve)
- Zurechnung der Waren in Umlaufvermögen des Konsignatärs

Konsignationslagervertrag

- Erweiterter Eigentumsvorbehalt
- Haftung Konsignatär für Verlust oder Beschädigung der Ware im Lager
- Berechtigung des Konsignatärs zur Entnahme von Waren aus dem Lager
- Zivilrechtliches Eigentum geht bei Entnahme der Ware auf Konsignatär über

Abhängig von Motivation der Einrichtung eines Konsignationslagers

- Abnahmeverpflichtung seitens des Konsignatärs
- Regelwerk zur Befüllung des Lagers

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Konsignationslager
Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Einlagerung in Konsignationslager

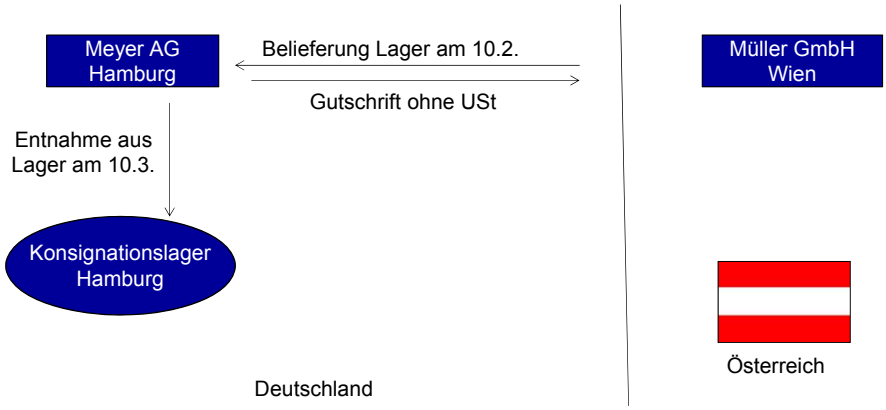
- Bei innerstaatlichen Vorgängen kein umsatzsteuerbarer Vorgang
- Bei innergemeinschaftlichen Vorgängen liegt seitens Konsignant ein innergemeinschaftliches Verbringen vor
  - Registrieurngspflicht des Konsignanten
- Bei Bestückung des Lagers aus Drittland liegt grundsätzlich Einfuhrtatbestand vor
  - Sonderfall: Zolllager sowie aktive Veredelung

Entnahme aus Konsignationslager

- Inlandslieferung zwischen Konsignant und Konsignatär
- Anfall von Einfuhrumsatzsteuer sofern Ware erst bei Entnahme zollrechtlich frei abgefertigt wird

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

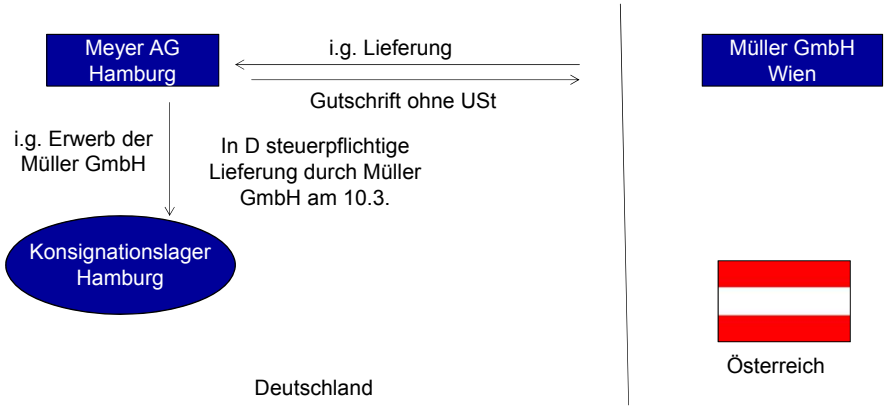
Konsignationslager
Lieferung aus Österreich in das EU-Ausland



© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Konsignationslager
Lieferung aus Österreich in das EU-Ausland

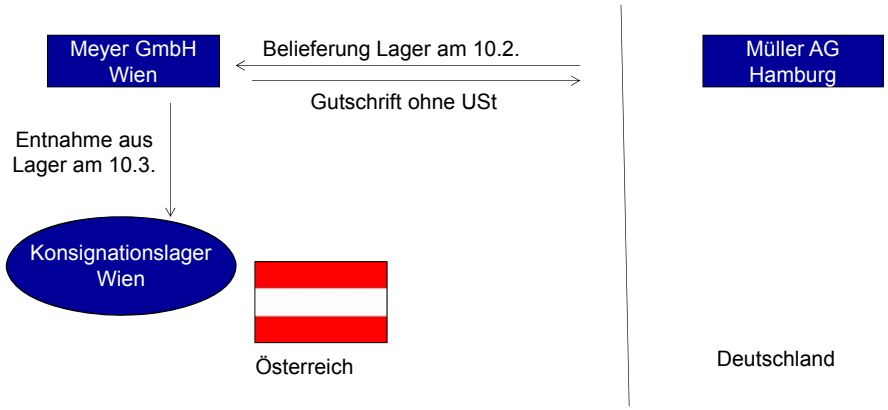
Lösung nach österreichischem UStG o Anerkennung Vereinfachungsregel:



Umsatzsteuerliche Behandlung:	Innergemeinschaftliches Verbringen sowie innergemeinschaftlicher Erwerb von Müller in DE am 10.2. Innerdeutsche Lieferung von Müller an Meyer am 10.3.

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

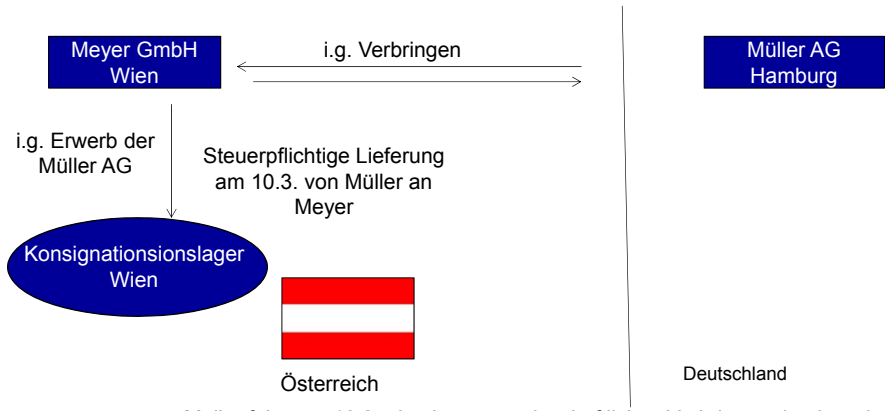
Konsignationslager
Lieferung aus Österreich in das EU-Ausland



© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Konsignationslager
Lieferung aus dem EU-Ausland nach Österreich, Vereinfachungsregel

Lösung nach österreichischem UStG ohne Anerkennung Vereinfachungsregel:



Umsatzsteuerliche Behandlung:

Müller führt am 10.2. eine innergemeinschaftliches Verbringen durch und muss in Österreich einen ig Erwerb melden. Am 10.3. liegt eine in Ö steuerpflichtige Lieferung durch Müller AG vor. § 27 Abs 4 ist anzuwenden.

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Konsignationslager
Innergemeinschaftliche Vorgänge

Vereinfachung gem UStR Rz 3603

Lieferung in das EU-Ausland

Verbringt ein Unternehmer seine Waren in sein in einem anderen Mitgliedsland gelegenes Konsignationslager, so kann der Unternehmer den Tatbestand der Warenentnahme aus dem ausländischen Konsignationslager parallel zur Erwerbsbesteuerung des Leistungsempfängers im anderen Mitgliedsstaat als innergemeinschaftliche Lieferung behandeln. Dementsprechend ist nicht das Verbringen der Ware beim Transport in das Konsignationslager, sondern die innergemeinschaftliche Lieferung im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Lager in die ZM aufzunehmen.

Lieferung vom EU-Ausland in das Inland

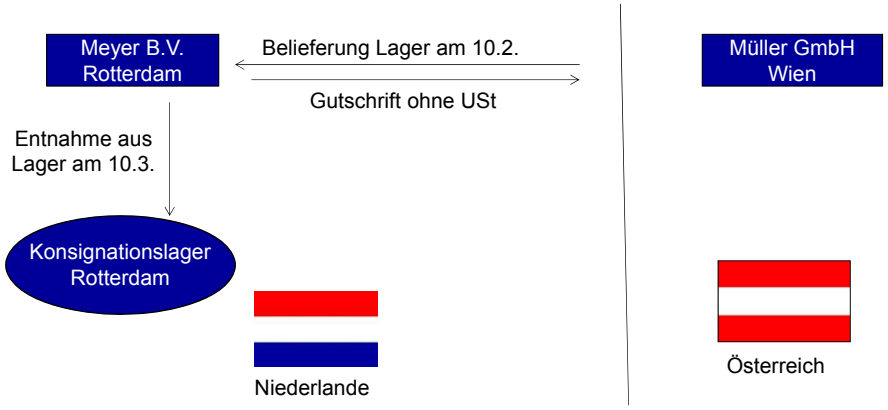
Verbringt ein Unternehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen Sitz hat und im Inland nicht zur Umsatzsteuer erfasst ist, seine Waren in sein im Inland gelegenes Call-Off Stock so kann der Abnehmer des ausländischen Unternehmers den Tatbestand der Warenentnahme aus dem inländischen Konsignationslager entsprechend zur Behandlung durch den Lieferer als innergemeinschaftliche Lieferung im anderen Mitgliedsstaat als innergemeinschaftlichen Erwerb behandeln

Prinzip der Gegenseitigkeit

- Ausgangsmitgliedstaat der Waren muss Gegenseitigkeit vorsehen
- Großes Problem hinsichtlich Deutschland, da Deutschland Vereinfachung für Konsignationslager nur für deutsche Lieferanten kennt, die in begünstigte EU-Mitgliedstaaten liefern
- Vgl. Erlass OFD Frankfurt 17.3.2010 – S7100a A-4-St 110 (veröffentlicht in UR 18/2010)

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

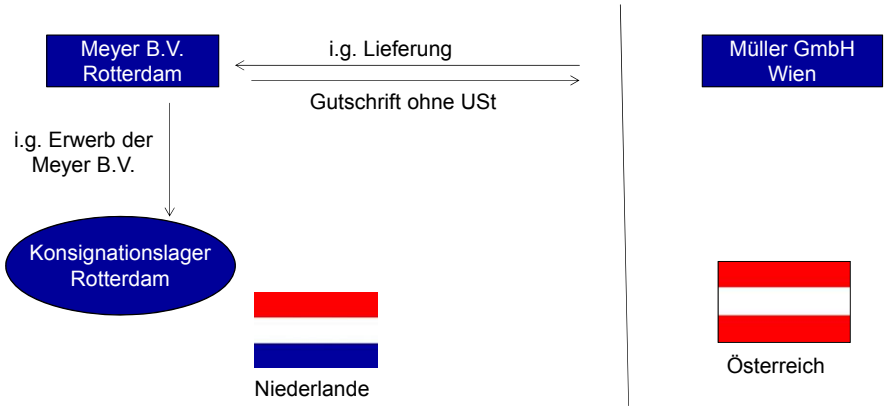
Konsignationslager
Lieferung aus Österreich in das EU-Ausland; Vereinfachungsregel



© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Konsignationslager
Lieferung aus Österreich in das EU-Ausland, Vereinfachungsregel

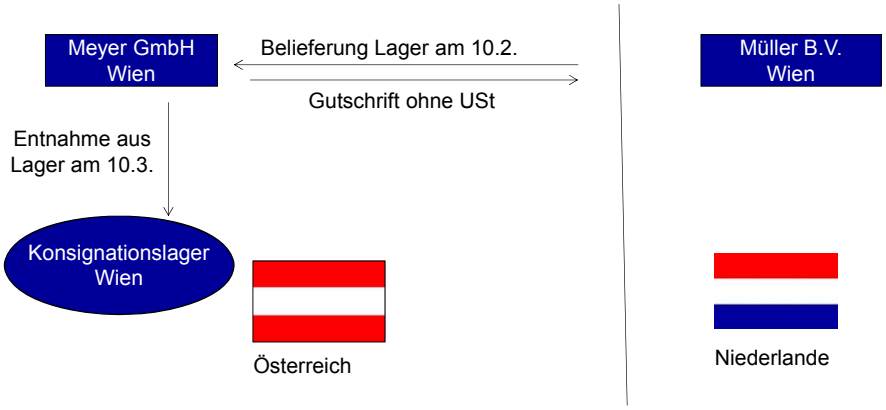
Lösung nach österreichischem UStG o Anerkennung Vereinfachungsregel:



Umsatzsteuerliche Behandlung: Müller → Meyer: i.g. L. am 10.3. sowie i.g. E. durch Meyer GmbH

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

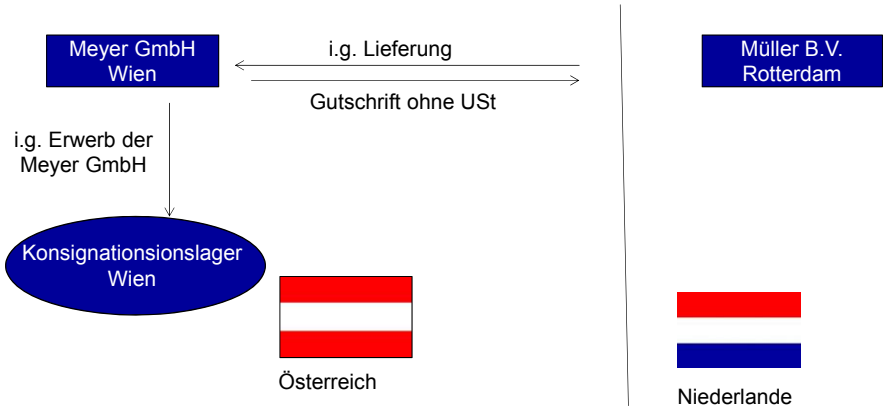
Konsignationslager
Lieferung aus Österreich in das EU-Ausland Vereinfachungsregel



© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Konsignationslager
Lieferung aus dem EU-Ausland nach Österreich, Vereinfachungsregel

Lösung nach österreichischem UStG mit Anerkennung Vereinfachungsregel:



Umsatzsteuerliche Behandlung:

Müller → Meyer: i.g. L. am 10.3. sowie i.g. E. durch Meyer GmbH

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Übersicht Konsignationslagerregelungen in der EU

Länder mit Vereinfachung für Konsignationslager und Call-Off Stocks
Belgien, Estland, Frankreich, Irland, Niederlande, Rumänien (Gegenseitigkeit), Slowenien

Länder mit Vereinfachung für lediglich Call-Off Stocks
Österreich (Gegenseitigkeit), Finnland, Italien, Polen, Spanien, Ungarn, Vereinigtes Königreich, Zypern

Länder ohne Vereinfachung
Dänemark, Deutschland, Portugal, Schweden

Länderspezifische Sonderregelungen
Ungarn: Lager darf nicht bei Drittem (Spediteur), sondern muss auf Gelände des Abnehmers eingerichtet sein

Polen: Waren müssen für Produktionsprozess oder zur Dienstleistungserbringung eingesetzt werden, aber keine Vereinfachung für Handelswaren

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Vergleich Kommissionäre und Konsignationslager

	Kommissionär	Konsignations-lager	Call-off Stock
Definition	Kommissionär übernimmt den gewerbsmäßigen Kauf oder Verkauf von Waren für Kommittenten und unterhält zu diesem Zweck ein Lager	Warenbestand, der von einem Unternehmer (Konsignant) einem oder mehreren Unternehmern (Konsignatär) zur sofortigen Belieferung oder Eigenverbauch überlassen wird	Spezialfall des Konsignationslagers , dessen Warenbestand lediglich an einen einzigen Abnehmer (Konsignatär) geliefert wird und in der Regel
UStG	§ 3 Abs 3 UStG	n/a	n/a
UStR Rz	381, 3589, 3590	3603	3603
Zeitpunkt Vereinfachung	Einlagerung	keine	Entnahme

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

BFH-Judikatur (30.7.2008, XI R 67/07 iZm „Shipment on hold") Auswirkungen auf Konsignationslagerverträge

Sachverhalt

Britischer Veräußerer von Mobiltelefonen ließ durch einen Spediteur Waren, für die bereits ein Käufer feststand, in ein Lager des Spediteurs, dessen Bestand zivilrechtlich dem Veräußerer zuzurechnen war, in der Nähe des Kunden transportieren. Der Spediteur mußte die Waren solange auf dem lager zurückhalten und nicht ausliefern, bis er vom Veräußerer die Bestätigung erhalten hatte, dass der Kunde die Ware tatsächlich bezahlt hatte („Shipment on hold"). Strittig war, ob seitens des Veräußerers zunächst ein innergemeinschaftliches Verbringen sowie eine innerdeutsche Lieferung oder mit der Übergabe der Waren an den Spediteur eine innergemeinschaftliche Lieferung vorlag, deren Erwerber der jeweilige Kunde war.

Entscheidung des BFH

Es ist unschädlich, wenn Gegenstände nicht unmittelbar (dh in einem Vorgang) an den Abnehmer geliefert, sondern zunächst noch zwischengelagert werden und erst nach Freigabe durch den Lieferanten an den Abnehmer ausgehändigt werden. Mit Übergabe der Waren an den Spediteur liegt im zu entscheidenden Fall eine innergemeinschaftliche Lieferung des britischen Unternehmers vor.

Für Annahme des Überganges der Verfügungsmacht müssen bei Beginn der Lieferung (lediglich) feststehen:

- Bestellung
- Spezifikation des Liefergegenstand
- Abnehmer der Lieferung

Als Zeitpunkt der Lieferung ist die Übergabe an den Spediteur anzusehen, nicht der Zeitpunkt der Ausfolgung der Ware an den Kunden.

Schlussfolgerung

Nicht jeder Konsignationslagervertrag führt von vorne herein zu einer Registrierungsverpflichtung in Deutschland, sofern bereits zum Zeitpunkt der Beschickung vom Übergang der Verfügungsmacht ausgegangen werden kann

Übergang der Verfügungsmacht kann aber auch zu Konsequenzen für Bilanzierung und Ertragsrealisierung führen

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Auswirkung BFH-Urteil auf einzelne Lagertypen

Kommissionärslager

Abnehmer ist aus Sicht des Lieferanten Kommissionär

Endgültige Verkauf bleibt fraglich, da grds. keine Abnahmeverpflichtung vorliegt, damit keine Anwendung der BFH-Judikatur

Bedingungen für Vorliegen einer ig Lieferung nicht erfüllt

Vereinfachung gem dUSt-Anwendungserlass und öUStR bei innergemeinschaftlichen Vorgängen

Konsignationslager mit mehreren Abnehmern

Zweifelhaft, ob bei mehreren Abnehmern Kriterium erfüllt ist, dass bei einzelner Lieferung der tatsächliche Abnehmer bereits feststeht

Vereinfachung für innergemeinschaftliche Vorgänge aus österreichischer Sicht ebenfalls nicht möglich

Registrierungen des Lieferanten im Land des Konsignationslagers unumgänglich

Call-Off Stock (Abnahmeverpflichtung oder unbedingter Kauf mit Eigentumsvorbehalt))

Konsignatar ist definitionsgemäß einziger Abnehmer

Bei bestehender Abnahmeverpflichtung liegt zum Zeitpunkt der Einlieferung bereits ein Liefervorgang zwischen Lieferanten und Konsignatar vor

Vereinfachungsregeln sind nicht notwendig, damit auch für Belieferungen aus Deutschland, aber auch nach Deutschland anwendbar

Unternehmensrechtliche Folgen hinsichtlich Bilanzierung des Umlaufvermögens und Erfolgsrealisierung

Call-Off Stock (keine Abnahmeverpflichtung)

Konsignatar ist einziger Abnehmer, aber es steht nicht fest, dass Ware tatsächlich an Abnehmer geliefert wird

Keine Übertragung des Warenrisikos an Kunden (in dessen Eigenschaft als Kunden, nicht als Lagerhalter)

Keine Übertragung von Substanz, Wer und Ertrag an Gegenständen zum Zeitpunkt der Einlieferung

Vereinfachung öUStR bei innergemeinschaftlichen Vorgängen möglich, sofern Gegenseitigkeit gegeben ist

Weitere Literaturhinweise:
Matheis, Neues zur Lieferortsbestimmung bei Lagergeschäften, UVR 3/2009 S. 89 ff
Böttner, Konsignationslager in der Automobilindustrie, UR 8/2010, S. 299 ff
Slapio/Wiedeking, Innergemeinschaftliche Lieferungen nach Deutschland über inländische Lagerstrukturen, Betriebs-Berater, 337"==); S. 1724 ff

OFD Frankfurt 11.3.2010, Verfügung S 7179 A . 2 – St 112

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

KPMG
cutting through complexity™

Stb/WP Mag. Armin Obermayr
KPMG Wien

Tel.: 01 313 32 767
E-Mail: arminobermayr@kpmg.at

© 2011 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.