

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 20.10.2016, V R 31/15
ECLI:DE:BFH:2016:U.201016.VR31.15.0**

Ort der Lieferung bei Versendung über Konsignationslager

Leitsätze

Für die Lieferortbestimmung nach § 3 Abs. 6 UStG muss der Abnehmer bereits bei Beginn der Versendung feststehen. Eine Versendungslieferung kann dann auch vorliegen, wenn der Liefergegenstand nach dem Beginn der Versendung für kurze Zeit in einem Auslieferungslager gelagert wird.

Tenor

Die Revision des Beklagten und die Anschlussrevision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 25. August 2015 1 K 2519/10 werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen; die Kosten der Anschlussrevision trägt die Klägerin.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionsklägerin (Klägerin) lieferte in den Streitjahren 2001 bis 2008 Waren an die Beigeladene.
- 2 In den Streitjahren 2001 und 2002 erfolgten die Lieferungen über ein in S im Inland gelegenes Lager. Seit 2003 wurden die Lieferungen über ein in U im Inland gelegenes Lager ausgeführt, das von L betrieben wurde. Die Klägerin war Auftraggeberin des L.
- 3 Die Warenlieferungen erfolgten auf der Grundlage sog. zentraler Lieferverträge. Diese regelten die zu liefernden Gegenstände, die Kaufpreise sowie die Zahlungs- und Lieferungsbedingungen. Die konkreten Liefermengen und Lieferdaten ergaben sich erst aus sog. Lieferabrufplänen, die die Beigeladene der Klägerin häufig täglich übersandte. Nach den zentralen Lieferverträgen war nur der Lieferabruf juristisch bindend und führte zu einem Kaufvertrag. Nach den zum Vertragsbestandteil gewordenen Allgemeinen Einkaufsbedingungen der Beigeladenen wurden Warenmenge und Liefertermin erst durch den Lieferabruf festgelegt. Die Klägerin hatte die erforderliche Kapazität sicherzustellen, um die Warenmengen einschließlich Vorschaumengen aus Lieferabrufen erfüllen zu können. Mit dem Lieferabruf und einem zeitlich nachfolgenden konkretisierten Feinabruf teilte die Beigeladene der Klägerin verbindlich mit, welche Warenmengen zu welchem Datum angeliefert werden mussten. Das Eigentum an den Waren sowie die Gefahr des zufälligen Untergangs sollten erst zu dem Zeitpunkt und an dem Lieferort übergehen, der im jeweiligen Liefervertrag bestimmt war. Die Beigeladene war aber verpflichtet, für die durch den Lagerhalter verursachten Schäden gegenüber der Klägerin einzustehen. Für den Fall einer Kündigung eines Lieferabrufs musste die Beigeladene die aufgrund des Abrufs bereits eingelagerten Waren bezahlen. Zahlungen waren jeweils zum 25. des auf die Lieferung folgenden Monats fällig. Die Lieferabrufe enthielten stets Freigaben für die nächsten zwölf Wochen und bestimmten für diesen Zeitraum Liefertermine in Abständen von regelmäßig ein bis zwei Wochen. Die in das Lager in U versandten Waren entsprachen mengenmäßig dem Bedarf der Beigeladenen in den nächsten Tagen und Wochen.
- 4 Im Rahmen einer während des finanzgerichtlichen Verfahrens abgeschlossenen tatsächlichen Verständigung gingen die Klägerin und der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass für 95 % der Lieferungen bereits bei Beginn der Versendung in Spanien verbindliche Bestellungen der Beigeladenen vorlagen.
- 5 Im Anschluss an ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren gegen Verantwortliche der Klägerin nahm das FA an, dass alle über das inländische Lager ausgeführten Lieferungen trotz der Versendung aus Spanien im Inland steuerpflichtig seien und erließ dem entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 6 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage überwiegend statt. Nach seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 2229 veröffentlichten Urteil setzt die Anwendung von § 3 Abs. 6 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Übereinstimmung mit Art. 32 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) und Art. 8 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der

Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977 (Richtlinie 77/388/EWG) ein Umsatzgeschäft und damit eine Lieferung gegen Entgelt voraus. Grundlage der Versendung müsse ein Umsatz sein. Es genüge nicht, dass eine Versendung erst bei Hinzutreten weiterer Umstände zu einem Umsatz führe. Auf der Grundlage der übereinstimmenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) könne eine Versendungslieferung auch bei einer kurzfristigen Einlagerung in ein Lager des Lieferanten vorliegen, wenn der Kunde als Abnehmer feststehe. Dies gelte aber nicht für Lieferungen, für die bei Beginn der Beförderung in Spanien noch kein Umsatzgeschäft vorgelegen habe, da es an einer verbindlichen Bestellung gefehlt habe. Ein im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung nicht zur Abnahme verpflichteter und damit nur potentieller Abnehmer sei einem bereits feststehenden Abnehmer nicht gleichzustellen.

- 7 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Von innergemeinschaftlichen Lieferungen aus Spanien sei nur auszugehen, wenn die Beigeladene bereits bei der Einlagerung in das Lieferantenlager die Verfügungsmacht i.S. von § 3 Abs. 1 UStG erhalten habe. Erlange die Beigeladene wie im Streitfall die Verfügungsmacht erst mit der Entnahme aus dem Lieferantenlager, liege ein innergemeinschaftliches Verbringen und eine Inlandslieferung vor. Die Beigeladene habe mit der Einlagerung in das Lieferantenlager nach ihrer Interessenlage auch noch keine Verfügungsmacht erlangen wollen.
- 8 Das FA beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG aufzuheben, soweit es der Klage stattgegeben hat.
- 9 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen

und im Wege der Anschlussrevision,

das Urteil des FG aufzuheben, soweit es die Klage abgewiesen hat, sowie die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2006 vom 22. Juni 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. September 2010 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf jeweils 0 EUR herabgesetzt wird.
- 10 Das FG habe der Klage zutreffend stattgegeben, da die Beigeladene die Verfügungsmacht bereits in Spanien erlangt habe. Zur Begründung ihrer Anschlussrevision macht sie geltend, dass die Beigeladene auch ohne verbindliche Bestellung als Abnehmerin festgestanden habe, wie sich aus den vertraglichen Vereinbarungen ergebe. Soweit das FG die Klage für Lieferungen ohne Produktionsfreigabe bei Beginn der Versendung abgewiesen habe, bestehe keine Vergleichbarkeit mit einem Kauf auf Probe, bei dem Ware unaufgefordert zugesandt werde. Denn die Versendung dieser Gegenstände sei auf der Grundlage der von der Beigeladenen mitgeteilten Bedarfsmengen erfolgt. In Bezug auf diese Vorschaumengen habe zwar keine Abnahmeverpflichtung bestanden, die Klägerin habe aber sicherstellen müssen, die als Vorschau mitgeteilten Mengen zeitgerecht liefern zu können. Bei realistischer Betrachtungsweise habe die Beigeladene auch insoweit als Abnehmerin festgestanden.
- 11 Die Beigeladene hat sich nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision des FA und die Anschlussrevision der Klägerin sind unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass sich der Ort der von der Klägerin unstreitig ausgeführten Lieferungen nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG bestimmt, wenn die Person des Abnehmers bereits bei Beginn der Versendung feststeht.
- 13 1. Die Ortsbestimmung als Versendungslieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG setzt voraus, dass der Abnehmer bereits bei Beginn der Versendung feststeht. Unter dieser Bedingung kann eine Versendungslieferung auch dann vorliegen, wenn der Liefergegenstand nach dem Beginn der Versendung für kurze Zeit in einem Auslieferungslager gelagert wird.
- 14 a) 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 gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Diese Vorschrift beruht unionsrechtlich auf Art. 32 MwStSystRL (bis einschließlich 2006: Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Richtlinie 77/388/EWG). Wird der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert, gilt danach als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.
- 15 b) § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG setzt eine Versendung an den Abnehmer voraus. Dieser muss im Zeitpunkt der Versendung nach Maßgabe des der Lieferung zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses, aus dem sich die

Person des Abnehmers ergibt (BFH-Urteil vom 25. April 2013 V R 28/11, BFHE 242, 77, BStBl II 2013, 656, unter II.2.c aa), feststehen. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG erfordert in Übereinstimmung mit den unionsrechtlichen Vorgaben (Art. 32 MwStSystRL und zuvor Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Richtlinie 77/388/EWG), dass "der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet wird". Wie sich aus der Rechtsfolgenanordnung der Vorschrift ergibt, muss "die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer" erfolgen, der somit bereits beim Beginn der Versendung feststehen muss. Auch dies stimmt mit Art. 32 MwStSystRL überein. Danach befindet sich der Lieferort an dem "Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet".

- 16 c) Kommt es für § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG auf die Versendung an einen bei ihrem Beginn bereits feststehenden Abnehmer an, setzt die Vorschrift auch voraus, dass die Versendung zu einem Gelangen des Liefergegenstandes an den Abnehmer führt. Die Versendung darf daher nicht abgebrochen werden. Dazu reicht eine nur kurzzeitige Lagerung nach dem Beginn der Versendung nicht aus.
- 17 aa) Nach der Rechtsprechung des BFH gilt eine Lieferung auch dann gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG als bei Beginn der Versendung ausgeführt, wenn die Ware von dem mit der Versendung Beauftragten zunächst in ein inländisches Lager gebracht und erst nach Eingang der Zahlung durch eine Freigabeerklärung des Lieferanten an den Erwerber herausgegeben wird (BFH-Urteil vom 30. Juli 2008 XI R 67/07, BFHE 222, 138, BStBl II 2009, 552, Leitsätze 1 und 2). Der BFH hat dies insbesondere damit begründet, dass § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG auch anzuwenden ist, wenn es dem Lieferer nach Beginn der Beförderung oder Versendung noch möglich ist, über den Gegenstand der Lieferung neu zu disponieren und den Gegenstand wie im Fall einer sog. Umkartierung an einen anderen Abnehmer zu liefern (BFH-Urteil in BFHE 222, 138, BStBl II 2009, 552, unter II.1.b). Damit kommt es für die Anwendung dieser Vorschrift nicht darauf an, dass die Verfügungsmacht bereits mit dem Beginn der Versendung auf den Abnehmer übergeht, zumal sich der Lieferort dann nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG (Art. 31 MwStSystRL) bestimmt und die gesonderte Regelung zur Versendungslieferung gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG überflüssig wäre.
- 18 bb) Dementsprechend ist die Einlagerung in ein Auslieferungslager nach dem Beginn der Versendung an den Abnehmer für die Anwendung von § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG ohne Bedeutung. Wie das FG insoweit zutreffend entschieden hat, steht der Umstand, dass die für einen von vornherein feststehenden Abnehmer bestimmten Waren noch für einen kurzen Zeitraum in einem auf Initiative des Abnehmers eingerichteten Lager zwischengelagert werden, zumindest unter Berücksichtigung eines dem Abnehmer vertraglich eingeräumten uneingeschränkten Zugriffsrechts der Annahme einer Versendung an den Abnehmer nicht entgegen.
- 19 Eine Einlagerung für den beim Beginn der Versendung bereits feststehenden Abnehmer --wie im Streitfall-- nur für kurze Zeit, um den produktionsbedingt beim Abnehmer für die nächsten Tage und Wochen benötigten Warenbedarf zu decken, unterbricht noch nicht die im Streitfall in Spanien begonnenen Versendungen.
- 20 cc) Dies stimmt mit der Rechtsprechung des EuGH überein. Der EuGH stellt für eine Versendungs- oder Beförderungslieferung, die zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung und einem korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerb führt, darauf ab, "ob ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen der Lieferung des in Rede stehenden Gegenstands und seiner Beförderung sowie ein kontinuierlicher Ablauf des Vorgangs gegeben sind" (EuGH-Urteil X vom 18. November 2010 C-84/09, EU:C:2010:693, Rz 33). Der danach erforderliche zeitliche und sachliche Zusammenhang als kontinuierlicher Ablauf wird durch eine von vornherein nur vorübergehende Einlagerung auf kurze Zeit wie im Streitfall nicht beeinträchtigt.
- 21 dd) Soweit die Finanzverwaltung demgegenüber in Abschn. 1a.2 Abs. 6 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (ebenso Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. vom 15. Dezember 2015, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2016, 454) davon ausgeht, dass anstelle einer entgeltlichen Lieferung aus dem Bestimmungsmitgliedstaat in das Inland eine nicht nur vorübergehende Verwendung und damit ein innergemeinschaftliches Verbringen i.S. von § 1a Abs. 2 UStG auch dann vorliege, wenn der Unternehmer den Gegenstand mit der konkreten Absicht in den Bestimmungsmitgliedstaat verbringt, ihn dort (unverändert) weiterzuliefern (z.B. Verbringen in ein Auslieferungs- oder Konsignationslager), schließt sich der erkennende Senat dem aus den vorstehend dargelegten Gründen nicht an.
- 22 2. Danach kann das FA nicht mit Erfolg geltend machen, dass es für § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG erforderlich ist, dass der Abnehmer bereits mit der Einlagerung die Verfügungsmacht i.S. von § 3 Abs. 1 UStG erhält. Dies ist bereits deshalb unzutreffend, da es sich dann bei § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG um eine neben § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG überflüssige Regelung handeln würde (s. oben II.1.c aa).
- 23 3. Auch das Vorbringen der Klägerin, mit dem sie geltend macht, dass die Person des Abnehmers nicht bereits bei Beginn der Versendung feststehen müsse, greift nicht durch. Die Versendungslieferung erfordert bereits nach dem Wortlaut von § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG und Art. 32 MwStSystRL eine Versendung an einen Abnehmer. Die im Zeitpunkt der Versendung nur wahrscheinliche Begründung einer Abnehmerstellung ist einer tatsächlichen Abnehmerstellung nicht gleichzustellen. Ansonsten drohen Beurteilungsschwierigkeiten im Hinblick auf den Grad einer dann erforderlichen Wahrscheinlichkeitsprüfung. Derartige Nachteile lassen sich nicht durch einen im Schrifttum angenommenen Vereinfachungszweck (Frye, UR 2013, 889 ff., und Stadie, in

Rau/Dürrwächter, UStG, § 1a Rz 63 ff.) ausgleichen. Ob es bei Beginn der Versendung an einem feststehenden Abnehmer fehlt, da eine unaufgeforderte Warensendung im Rahmen eines zu diesem Zeitpunkt lediglich vom Versender einseitig beabsichtigten Kaufs auf Probe vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 6. Dezember 2007 V R 24/05, BFHE 219, 476, BStBl II 2009, 490), oder ob der Abnehmer wie im Streitfall aus anderen Gründen bei Beginn der Versendung noch nicht verbindlich feststeht, ist ohne Bedeutung.

24 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.