

Konsignationslager in der Europäischen Union - Hinweise zur umsatzsteuerlichen Behandlung

- 1. Konsignationslager von EU-Ausländern in Deutschland**
- 2. Konsignationslager in Deutschland mit Drittlandsware**
- 3. Konsignationslager von deutschen Unternehmen im EU-Ausland**
- 4. Ausnahme: Vereinfachungsregelung für Konsignationslager**

Ein Konsignationslager ist ein Warenlager, das ein Unternehmer bei einem Abnehmer unterhält und aus dem der Abnehmer bei Bedarf Waren entnehmen kann. Insbesondere in der Automobilbranche, aber auch in vielen anderen Branchen werden häufig solche Konsignationslager unterhalten. Der (Zu)lieferer (Konsignant) bleibt zunächst jedoch noch Eigentümer der Ware. Sie bleibt in seinem bilanziellen Bestand. Erst mit Entnahme der Ware aus dem Lagerbestand geht die Verfügungsmacht beziehungsweise das Eigentum auf den Kunden (Konsignatar) über.

Diese unter den Wirtschaftsbeteiligten gängige Praxis birgt für die steuerliche Abwicklung Fallstricke. Verantwortlich hierfür sind die komplizierten Regelungen des Umsatzsteuerrechts, die nachfolgend für den Unterhalt von Konsignationslagern in der Europäischen Union (EU) dargestellt werden.

1. Konsignationslager von EU-Ausländern in Deutschland

Beispiel:

Der in Tschechien ansässige Zulieferer CZ verbringt Zulieferteile von Tschechien ins Werk des deutschen Maschinenherstellers DE. Aus Gründen einer möglichst hohen Bestandsoptimierung vereinbart CZ mit DE die Einrichtung eines Konsignationslagers, auf dem die Zulieferteile bis zur Entnahme durch DE in der Verfügung des CZ bleiben.

Aufgrund der üblichen vertraglichen Regelungen findet der Übergang der Verfügungsmacht beziehungsweise des Eigentums der im Konsignationslager befindlichen Ware erst mit deren Entnahme durch den Kunden statt. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung bedeutet dies, dass folgende Vorgänge auseinander zu halten sind:

1. Verbringung der Ware vom Zulieferer zu seiner eigenen Verfügung auf das Konsignationslager
2. Lieferung der Ware vom Zulieferer an den Kunden zum Zeitpunkt der Entnahme

An dieser zweigeteilten Sichtweise orientiert sich die Besteuerung.

(1) Dies heißt, dass zunächst die Verbringung der Teile durch den Zulieferer vom EU-Ausland auf das Konsignationslager in Deutschland zur eigenen Verfügung zu betrachten ist. Hierbei handelt es sich um eine sogenannte „dauerhafte“ Verbringung der Ware vom EU-Ausländer nach Deutschland. Diese stellt einen im EU-Ausland steuerbaren, aber steuerfreien Umsatz dar.

(2) Zugleich bewirkt der Zulieferer beim Verbringen der Teile auf das Konsignationslager einen in Deutschland steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1a Absatz 2 Umsatzsteuergesetz (UStG)). Folge dessen ist, dass sich der im Ausland ansässige Unternehmer beim zuständigen Finanzamt in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen muss. Er muss in Deutschland Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen abgeben. Der jeweilige Warenbezug „von sich selbst“ ist als innergemeinschaftlicher Erwerb anzumelden und zu erklären.

Die für die Besteuerung zuständigen Finanzämter für im Ausland ansässige Unternehmer sind über den am Ende eingestellten Link abrufbar.

(3) Bei der Entnahme der Zulieferteile durch das deutsche Unternehmen vom Lager bewirkt das ausländische Unternehmen jeweils steuerpflichtige Inlandslieferungen an seinen deutschen Kunden. Das heißt, das ausländische Unternehmen muss hierüber Rechnungen mit deutscher Umsatzsteuer an den deutschen Kunden stellen.

Lösung des Ausgangsfalls:

Für den konkreten Beispielsfall bedeutet dies, dass CZ die Verbringung der Ware von Tschechien nach Deutschland in Tschechien als einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte Verbringung erklären muss. In Deutschland muss er zunächst den Erwerb der Zulieferteile der Erwerbsbesteuerung unterwerfen. Hierzu muss er sich bei dem für tschechische Unternehmen zentral zuständigen Finanzamt Chemnitz-Süd registrieren lassen. Nachfolgend muss CZ an DE Rechnungen mit deutscher Umsatzsteuer über die entnommenen Teile ausstellen. Die entsprechende Steuer ist anzumelden und abzuführen. DE kann aus diesen Rechnungen den Vorsteuerabzug geltend machen.

Hinweis: Der BFH hat mit seinen Urteilen vom 20.10.2016 (V R 31/15) und vom 16.11.2016 (V R 1/16) entschieden, dass bei einer Abwicklung über Konsignationslager eine steuerfreie Direktlieferung aus dem Abgangsmitgliedstaat an den Abnehmer nach Deutschland vorliegen kann. Das Lager wird damit ausgeblendet, jedoch muss der Abnehmer aufgrund einer zu Beginn des Versands vorliegenden verbindlichen Bestellung feststehen. Die Urteile widersprechen derzeit Abschnitt 1a.2 Absatz 6 UStAE (Umsatzsteueranwendungserlass), der in solchen Fällen generell von einem innergemeinschaftlichen Verbringen mit anschließender Inlandslieferung ausgeht. Die Urteile sind noch nicht amtlich veröffentlicht. Es bleibt daher abzuwarten, ob sich die Verwaltungsauffassung angesichts dieser BFH-Rechtsprechung ändern wird.

2. Konsignationslager in Deutschland mit Drittlandsware

In der Regel fertigt der Abnehmer der Konsignationslagerware diese zum zollrechtlich freien Verkehr ab und wird so zum Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer (§§13a Absatz 2, 21 Absatz 2 UStG in Verbindung mit Artikel 77 Absatz 3 UZK). Er ist jedoch nicht befugt, die Einfuhrumsatzsteuer (EUST) als Vorsteuer geltend zu machen, da im Zeitpunkt der Abfertigung die Verfügungsmacht an der Drittlandsware noch nicht auf ihn übergegangen ist. Der Übergang erfolgt - wie unter Punkt 1. dargestellt - erst im Zeitpunkt der Entnahme der Ware. Der Drittstaatslieferant ist auch in diesem Falle verpflichtet, sich für USt-Zwecke in Deutschland registrieren zu lassen, da er eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung im Inland erbringt. Er kann dann aber auch unter den Voraussetzungen des § 15 Absatz 1 S.1 Nr.2 UStG die vom Abnehmer entrichtete EUST als Vorsteuer geltend machen, sofern er im Besitz eines entsprechenden zollamtlichen Zahlungsbelegs oder eines zollamtlich bescheinigten Ersatzbelegs ist.

3. Konsignationslager von deutschen Unternehmen im EU-Ausland

Entsprechendes gilt vom Grundsatz, wenn ein deutsches Unternehmen im EU-Ausland ein Konsignationslager unterhält.

Beispiel:

Der in Deutschland ansässige Automobilhersteller DE verbringt Zulieferteile von Deutschland nach Portugal. Aus Gründen einer möglichst hohen Bestandsoptimierung vereinbart DE mit Automobilproduzent PT die Einrichtung eines Konsignationslagers, auf dem die Zulieferteile bis zur Entnahme durch PT in der Verfügung des DE bleiben.

Generell gilt für die Lösung vergleichbarer Fälle das unter Punkt 1 ausgeführte zunächst entsprechend. Dies bedeutet:

(1) Grundsätzlich stellt der Transport der Ware vom deutschen (Zu)lieferer in den anderen EU-Mitgliedstaat ein innergemeinschaftliches Verbringen „an sich selbst“ dar, das in Deutschland steuerbar ist (§ 3 Absatz 1a UStG). In entsprechender Anwendung der Regelungen zu den innergemeinschaftlich steuerfreien Lieferungen ist dieser Vorgang jedoch steuerbefreit, wenn die Voraussetzungen buch- und belegmäßig nachgewiesen werden (§ 6a Absatz 2 UStG).

Der Buchnachweis der Steuerfreiheit der Verbringung ist durch folgende Aufzeichnungen zu erbringen:

- Handelsübliche Bezeichnung und Menge des verbrachten Gegenstands
- Anschrift und Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Konsignationslagers
- Tag des Verbringens
- Bemessungsgrundlage (entspricht Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises die Selbstkosten jeweils zum Zeitpunkt des Verbringens)

Für den Belegnachweis gelten dieselben Anforderungen wie bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. Die Hinweise hierzu finden Sie in der ausführlichen IHK-Information „Nachweis der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen“, auf die Sie über den am Ende eingestellten Link gelangen.

Die Verbringung ist in der Umsatzsteuervoranmeldung (KZ 41) und in der Zusammenfassenden Meldung (Spalte 1 und 2) anzugeben.

Weiter ist zu beachten, dass es zwar keine Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen nach §§ 14 und 14a UStG für die unternehmensinterne Warenverbringung auf das Konsignationslager gibt. Gleichwohl verlangt die Finanzverwaltung in Abschnitt 14a.1. Absatz 3 des amtlichen UStAE einen „Beleg austausch“ mit Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des in- wie ausländischen Unternehmensteils, Aufzählung der verbrachten Gegenstände und Angabe der Bemessungsgrundlage (sogenannte pro-forma-Rechnung).

(2) Im Empfangsland, in dem das Lager unterhalten wird, muss der (Zu)lieferer die Erwerbsbesteuerung durchführen.

(3) In dem Zeitpunkt, in dem die Ware vom Kunden aus dem Lager entnommen wird, liegt eine im entsprechenden Mitgliedstaat steuerbare Inlandslieferung vor, die mit der nationalen Steuer dieses Staates abgerechnet werden muss. Zu diesem Zweck ebenso wie zur Durchführung der Erwerbsbesteuerung muss sich der deutsche Unternehmer umsatzsteuerlich im Ausland registrieren lassen. Das Registrierungsverfahren richtet sich nach dem jeweiligen nationalen ausländischen Verfahrensrecht. Hierfür ist die Recherche der nationalen Rechtsvorschriften vor Ort erforderlich. Eine erste Übersicht über die zuständigen Behörden und Abläufe findet sich im Internetangebot der Europäischen Union. Dieser Link ist ebenfalls am Ende eingestellt.

Lösung des Ausgangsfalls:

DE verbringt die Erzeugnisse von Deutschland auf sein Konsignationslager in Portugal zu seiner eigenen Verfügung. Hierbei handelt es sich um eine „dauerhafte“ Verbringung der Ware in einen anderen EU-Mitgliedstaat. Gemäß § 3 Absatz 1a UStG ist eine solche dauerhafte Verbringung einer Lieferung gleichgestellt. Sie stellt damit einen grundsätzlich in Deutschland steuerbaren, aber bei beleg- und buchmäßigem Nachweis gemäß § 6a Absatz 2 UStG steuerfreien Umsatz dar. DE hat diesen Umsatz in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung (KZ 41) sowie in der Zusammenfassenden Meldung (Spalte 1 und 2) anzugeben. Weiter hat er hierüber eine „pro-forma-Rechnung“ im oben dargestellten Sinn zu erstellen.

In Portugal muss sich DE umsatzsteuerlich registrieren lassen. Dort hat er den entsprechenden Umsatz unter der (portugiesischen) Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Konsignationslagers als innergemeinschaftlichen Erwerb in Portugal zu deklarieren. Bei Entnahme der Ware vom Lager durch den Kunden PT bewirkt DE jeweils steuerpflichtige Inlandslieferungen in Portugal, für die er portugiesische Steuer in Rechnung zu stellen und an die dortige Finanzbehörde abzuführen beziehungsweise zu erklären hat.

4. Ausnahme: Vereinfachungsregelung für Konsignationslager

Abweichend von dem vorstehenden Ergebnis haben die Finanzbehörden verschiedener EU-Mitgliedstaaten aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass die steuerliche Erfassung des Betreibers eines Konsignationslagers vermieden wird. Steuertechnisch geschieht dies dadurch, dass an Stelle der Erwerbsbesteuerung durch den (Zu)lieferer eine innergemeinschaftliche Lieferung auf den Zeitpunkt der Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager fingiert wird und die Erwerbsbesteuerung durch den im Empfangsland ansässigen Kunden vorgenommen wird. Die Mitgliedstaaten, die eine solche Vereinfachungsregelung vorsehen, erteilen konsequenter Weise für das Unterhalten eines Konsignationslagers keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, da diese nach ihrer Sicht nicht erforderlich ist.

Im Verhältnis zu Ländern, die eine entsprechende Vereinfachungsregelung kennen, lässt es die deutsche Finanzverwaltung im Einzelfall zu, dass der deutsche (Zu)lieferer den entsprechenden Vorgang entgegen den deutschen Vorschriften nicht als innergemeinschaftliches Verbringen mit anschließender Inlandslieferung anmeldet, sondern die Warenentnahmen aus dem Konsignationslager als innergemeinschaftliche Lieferung an den Kunden behandelt. Da im anderen Mitgliedstaat eine Erwerbsbesteuerung nicht erfolgt, ist dementsprechend nicht das innergemeinschaftliche Verbringen, sondern die innergemeinschaftliche Lieferung, die erst bei Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager vorliegt, in der Zusammenfassenden Meldung anzumelden.

Für deutsche Unternehmen ist das Vorhandensein einer entsprechenden Vereinfachung positiv, da hierdurch die Registrierung im Ausland entfällt. Ob beziehungsweise unter welchen Voraussetzungen von einer entsprechenden Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht werden kann, ist vor Ort zu klären. Hierbei ist zu beachten, dass die Regelungen von Land zu Land in der konkreten Ausgestaltung variieren. Teilweise wird die Anwendung von der Entnahme innerhalb bestimmter Fristen abhängig gemacht. Weiter sind in der Regel bestimmte Anzeigepflichten bei der örtlichen Finanzbehörde zu erfüllen. Wegen der Frage, ob und in welcher Form eine entsprechende Vereinfachung im Ausland existiert, ist es deshalb unerlässlich, dass der deutsche Unternehmer bei Konsignationslagergeschäften im EU-Ausland die steuerlichen Modalitäten präzise klärt. Eine erste Hilfestellung hierzu geben die IHK beziehungsweise die deutschen Auslandshandelskammern vor Ort, deren Anschriften über den am Ende eingestellten Link abrufbar sind.

Hinweis: Auch wenn eine Vereinfachungsregelung im genannten Sinn Anwendung findet, hat das deutsche Unternehmen das Vorliegen der Steuerbefreiung des aus deutscher Sicht

gegebenen innergemeinschaftlichen Verbringens von Deutschland in den anderen Mitgliedstaat buch- wie belegmäßig nachzuweisen. Ist für die umsatzsteuerliche Behandlung eines Konsignationslagers im EU-Ausland eine Vereinfachungsregelung nutzbar, kann sich der deutsche Lieferant für den erforderlichen Buchnachweis (siehe dazu oben unter Punkt 3) auf die Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt/M. vom 21. April 2017 - S 7100a A - 004 - St 110 berufen. Danach kann im Einzelfall zugelassen werden, dass der Unternehmer mangels möglicher Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des im Ausland belegenen (eigenen) Unternehmensteils den Verbringungstatbestand als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt. Diese Vereinfachung ist erforderlich, da mangels Registrierungspflicht im Ausland eine entsprechende Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht existiert. Für den Belegnachweis ist die Verbringung der jeweiligen Waren auf das Lager durch die vorgeschriebenen Belege in Versendungsbeziehungsweise Beförderungsfällen zu führen. Vergleiche hierzu die über den am Ende eingestellten Link abrufbare IHK-Information „Nachweis der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen“.

Länder, in denen nach derzeitigem Kenntnisstand Vereinfachungsregelungen für Konsignationslager bestehen, sind:

Ohne zeitliche Befristung:

- Belgien
- Finnland
- Großbritannien
- Irland
- Lettland
- Niederlande
- Polen (die Vereinfachungsregelung ist auf Waren beschränkt, die für Zwecke der Produktion oder für die Erbringung von Dienstleistungen verwendet werden, nicht hingegen für Handelswaren!)
- Rumänien (aber, soweit bekannt, mit Gegenseitigkeitserfordernis; Problem für deutsche Unternehmen, da Deutschland keine Vereinfachungsregelung kennt!)
- Slowakische Republik
- Slowenien
- Tschechische Republik
- Ungarn (die Vereinfachungsregelung ist aber nur anwendbar für sog. „call-off-stocks“ auf einem Gelände des Abnehmers)

Wichtig: Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung können in den Ländern variieren. So gewähren zum Beispiel manche Länder die Vereinfachung nur, wenn nur ein Abnehmer auf das Lager Zugriff hat, andere Länder lassen dies generell zu. Verlässliche Hinweise zu diesen Details der Regelung liegen der IHK nicht vor. Insoweit ist eine Recherche vor Ort über die genauen Anwendungsvoraussetzungen der Vereinfachungsregelung unabdingbar. Erste Anlaufstelle hierfür kann die jeweilige Auslandshandelskammer vor Ort sein. Deren Kontaktdaten finden Sie im unten aufgeführten Link.

Befristete Vereinfachung:

- Frankreich (bei Entnahme innerhalb von drei Monaten)
- Italien (bei Entnahme innerhalb von zwölf Monaten)
- Litauen (bei Entnahme innerhalb von zwölf Monaten)
- Österreich, sechs Monate, aber ersichtlich mit Gegenseitigkeitserfordernis (Problem für deutsche Unternehmen, da Deutschland keine Vereinfachungsregelung kennt!)

Auch hier gilt: Die Randbedingungen für die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung liegen im Regelungsbereich der betreffenden Länder. Verlässliche

Hinweise zu diesen Details liegen der IHK nicht vor. Insoweit ist eine Recherche vor Ort über die genauen Anwendungsvoraussetzungen der Vereinfachungsregelung unabdingbar. Erste Anlaufstelle hierfür kann die jeweilige Auslandshandelskammer vor Ort sein. Deren Kontaktdaten finden Sie im unten aufgeführten Link.

Keine Vereinfachung:

- Bulgarien
- Dänemark
- Estland
- Griechenland
- Luxemburg
- Malta
- Portugal
- Schweden
- Spanien
- Zypern

(Die Angaben sind ohne Gewähr! Quelle: Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 21. April 2017, Az S 7100a A-004-St 110)

Deutschland kennt eine entsprechende Vereinfachungsregelung für ausländische Unternehmen nicht. Das heißt, für ausländische Unternehmen ist von einer Registrierungspflicht in Deutschland auszugehen (siehe oben ausführlich unter Punkt 1).

Wichtig auch: Die Anwendung der Vereinfachungsregelung ist häufig an bestimmte verfahrensrechtliche Voraussetzungen gebunden. Soll von der Vereinfachung Gebrauch gemacht werden, ist es unabdingbar, diese vor Ort genau zu klären. Eine erste Anlaufstelle hierfür kann die jeweilige Auslandshandelskammer vor Ort sein.

Links:

[Nachweis der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen](#)

Für ausländische Unternehmen in Deutschland zuständige Finanzämter
<http://gemfa.bzst.bund.de/gemfai.exe>

Hinweise der EU zur Registrierung im Ausland
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_de.htm

Anschriften Auslandshandelskammern
<http://www.ahk.de>

Stand: Mai 2017

Hinweis: Dieses Merkblatt soll nur erste Hinweise geben und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Obwohl es mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, kann eine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit nicht übernommen werden.

Mitgliedsunternehmen der IHK Bonn/Rhein-Sieg erteilt weitere Information:

Armin Heider, Tel: 0228/2284 144, Fax: 0228/2284-225, Mail: heider@bonn.ihk.de
Bonner Talweg 17, 53113 Bonn, www.ihk-bonn.de

Verantwortlich: Industrie- und Handelskammer zu Köln, Unter Sachsenhausen 10-26, 50667 Köln, www.ihk-koeln.de