

## Konsignationslager in der Europäischen Union – Hinweise zur umsatzsteuerlichen Behandlung

Stand: Januar 2012

### Inhalt:

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

Insbesondere in der Automobilbranche, aber auch in vielen anderen Branchen werden häufig sog. Konsignationslager unterhalten. Hierbei handelt es sich um Warenbestände, die regelmäßig bereits vor Ort beim Kunden vorgehalten werden. Der (Zu)lieferer 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 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 Zulie-

ferteile 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 sog. "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 Abs. 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.

## **2. 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 Abs. 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 Abs. 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 "Belegnachweise", 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 14 a Abs. 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) einen "Belegaustausch" mit Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des in- wie ausländischen Unternehmensteils, Aufführung der verbrachten Gegenstände und Angabe der Be-

messungsgrundlage (sog. *pro-forma-Rechnung*).

- (2) 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 Inlandlieferung 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 Abs. 1a UStG ist eine solch 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 Inlandlieferungen in Portugal, für die er portugiesische Steuer in Rechnung zu stellen und an die dortige Finanzbehörde abzuführen beziehungsweise zu erklären hat.

#### 3. 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 anstelle 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 Inlandlieferung 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 Mitgliedsstaat 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 2) auf die Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) Karlsruhe vom 31. August 1999 - S 7100a (Fundstelle: UR 2000, S. 129) berufen. Danach kann für die bei Verbringenstatbeständen für den Buchnachweis erforderliche Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des im Ausland belegten (eigenen) Unternehmensteils im Einzelfall verzichtet werden. 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 Versendungs- beziehungsweise Beförderungsfällen zu führen.

Siehe dazu auch unser Merkblatt „Belegnachweise für Umsatzsteuerzwecke“.

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

#### Ohne zeitliche Befristung:

- Belgien
- Finnland (sofern Lager, das nur einem einzigen Abnehmer zur Verfügung steht)
- Großbritannien (sofern Lager, das nur einem einzigen Abnehmer zur Verfügung steht)
- Irland
- Lettland (Details der Regelung unbekannt)
- Niederlande
- Polen (erstmalig ab 1. Dez. 2008; beschränkt auf Waren, die nach der Entnahme aus dem Lager für Produktion oder Erbringung von Dienstleistungen verwendet werden, nicht für Handelswaren; Lieferant darf nicht in Polen für umsatzsteuerliche Zwecke registriert sein)
- Rumänien (aber laut Verfügung der OFD Frankfurt vom 17.03.2010 mit Gegenseitigkeitserfordernis; Problem für deutsche Unternehmen, da Deutschland keine Vereinfachungsregelung kennt!)
- Slowakische Republik (sofern Lager, das nur einem einzigen Abnehmer zur Verfügung steht)
- Slowenien (sofern Lager, das nur einem einzigen Abnehmer zur Verfügung steht)
- Tschechische Republik (Details der Regelung unbekannt)
- Ungarn (sofern Lager nur einem Abnehmer zur Verfügung steht und auf dessen Gelände betrieben wird für Waren, die für dessen Produktion verwendet werden)

#### Befristete Vereinfachung:

- Frankreich (bei Entnahme innerhalb von drei Monaten)
- Italien (bei Entnahme innerhalb von zwölf Monaten)
- Litauen (bei Entnahme innerhalb von zwölf Monaten)
- Österreich, 6 Monate, aber ersichtlich mit Gegenseitigkeitserfordernis (Problem für

deutsche Unternehmen, da Deutschland keine Vereinfachungsregelung kennt!)

#### Keine Vereinfachung:

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

(ohne Gewähr; Quelle verschiedene, maßgeblich Rdvfg der OFD Frankfurt v. 17. März 2010, Az S 7100a-A-4-St 110)

**Deutschland** kennt eine entsprechende Vereinfachungsregelung für ausländische Unternehmen nicht. Das heißt, für ausländische Unternehmen ist von einer Registrierungspflicht in Deutschland auszugehen (s.o. P. 1). Aufgrund eines neueren Urteils des Bundesfinanzhofs v. 30. Juli 2008 (Az.: XI R 67/07) zur Zwischenlagerung von Waren wird zwar teilweise in der Literatur geschlossen, dass bei Lieferungen von Ausländern in ein vor Ort in Deutschland befindliches Konsignationslager von einer durchgängigen innergemeinschaftlichen Lieferung auszugehen sei und eine Registrierung des ausländischen Unternehmens damit entfalle. Diese Auffassung wird von der Finanzverwaltung derzeit jedoch ersichtlich nicht geteilt (vgl. zuletzt ausdrücklich Rdvfg der OFD Frankfurt vom 17. März 2010) und kann daher nicht als Praxisvariante angesehen werden.

#### Links:

Für ausländische Unternehmen in Deutschland zuständige Finanzämter: hier

Hinweise der EU zur Registrierung im Ausland:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/traders/vat\\_community/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_de.htm)

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

**Dieses Merkblatt wurde von der IHK Stuttgart erstellt und veröffentlicht**

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.

#### Ihr Ansprechpartner:

Bernd Falge  
Tel.: 0521 554-206  
Fax: 0521 554-420  
E-Mail: [b.falge@bielefeld.ihk.de](mailto:b.falge@bielefeld.ihk.de)