

INNERGEMEINSCHAFTLICHER HANDEL/AUSFUHRLIEFERUNGEN

So handhaben Sie eine Kautio n beim Handel mit ausländischen Unternehmerkunden richtig

von RA, StB Maximilian Appelt und StB Stan Guthmann, RAW-Partner mbB, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München

| Viele Kfz-Händler sind aus Schaden klug geworden. Sie sichern sich bei Geschäften mit ausländischen Unternehmenskunden ab. Sie fordern bei Kfz-Lieferungen eine Kautio n in Höhe der Umsatzsteuer und behalten diese ein, bis ihnen alle Belege für die steuerfreie Lieferung vorliegen. Alles in Butter also? Weit gefehlt! Zahlreiche Fragen an die ASR-Redaktion bzw. in der Steuerberatungspraxis zeigen: Beim Einbehalt der Kautio n passieren viele Fehler, die den Sicherungszweck ad absurdum führen und den Einbehalt zum Steuerrisiko machen. Erfahren Sie, wie Sie es richtig machen. |

Gründe für den Einbehalt einer Kautio n

Die Lieferung von Fahrzeugen ins Ausland ist für deutsche Händler mit einem erheblichen wirtschaftlichen Risiko verbunden:

- Es besteht ein latentes Risiko, dass die Finanzverwaltung die beigebrachten Belege nicht als ausreichend für den Nachweis der Steuerfreiheit erachtet und deshalb nachträglich aus dem vereinnahmten Netto-Betrag vom Händler die Umsatzsteuer fordert.
- Die gesetzlich geforderten Belegnachweise können zum Teil erst nach erfolgter Lieferung erbracht werden:
 - Einen Ausgangsvermerk erteilt die Zollverwaltung erst, wenn die Ware die EU verlassen hat.
 - Und auch eine Gelangensbestätigung über eine innergemeinschaftliche Lieferung kann ein Käufer erst nach abgeschlossenem Transport ausfüllen und unterschreiben.

Der liefernde Händler ist somit insbesondere bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen auf die Mitarbeit des Kunden angewiesen. Dieser arbeitet aber erfahrungsgemäß weniger gern mit, wenn er die Ware erhalten hat.

Daher hat sich in der Praxis die Vereinbarung einer Kautio n bzw. eines Depotbetrags in Höhe des Umsatzsteuerbetrags etabliert. Dieser Betrag soll dann zurückgezahlt werden, sobald die erforderlichen Nachweise vorliegen.

Drei Empfehlungen zur Kautio n

Wann dies aber genau der Fall ist, ist im Einzelfall zwischen den Vertragsparteien häufig strittig und kann schnell zu Unstimmigkeiten, negativen Bewertungen im Internet oder sogar zu Rechtsstreitigkeiten führen. Um solche unliebsamen Entwicklungen zu vermeiden, sollten Sie die folgenden drei Empfehlungen beachten:

Risiko in Höhe der Umsatzsteuer bei Geschäften über die Grenzen

Den Kunden mit einer Kautio n zur Mitarbeit zwingen

Kautionsvereinbarung richtig bezeichnen

Beschreiben, was der Kunde liefern muss

Mit „Auffangklausel“ weitere Risiken absichern

Termin für Rückzahlung der Kautionsvereinbarung bestimmen

1. Kautionsvereinbarung zum Kaufvertrag schließen

Schließen Sie zusätzlich zum Kaufvertrag eine gesonderte Kautionsvereinbarung mit dem Käufer! Dies bietet Ihnen den Vorteil, dass Sie von Anfang an eine Rechnung über einen umsatzsteuerfreien Umsatz schreiben können. Zudem können Sie so im Voraus die Voraussetzungen für eine Rückzahlung für beide Parteien transparent und rechtssicher vereinbaren.

- Nehmen Sie in der Vereinbarung Bezug auf den geschlossenen Kaufvertrag.
 - Vermeiden Sie aber, darauf hinzuweisen, dass es sich um die Umsatzsteuer aus dem Kaufvertrag handelt. Sonst kann leicht der Eindruck entstehen, dass es sich um unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer handelt, die Sie aus diesem Grund dem Finanzamt schulden.
 - Bezeichnen Sie den Betrag besser lediglich nur neutral als „Kautions“ oder „Depotbetrag“!
- Listen Sie in der Vereinbarung auf, welche Unterlagen der Kunde vollständig und richtig ausgefüllt beibringen muss, bevor er die Kautionsvereinbarung ausgezahlt bekommt.

PRAXISHINWEISE |

- Verwenden Sie zwei unterschiedliche Mustervereinbarungen. Denn die beizubringenden Unterlagen unterscheiden sich im Fall einer Ausfuhr ins Drittland von denen einer innergemeinschaftlichen Lieferung.
- Stimmen Sie die Mustervereinbarungen mit Ihrem Steuerberater ab, bevor Sie sie verwenden.
- Regeln Sie in den Mustervereinbarungen, wie mit fremdsprachigen Belegen und deren ggf. notwendiger Übersetzung umgegangen werden soll.

- Nehmen Sie zur weiteren Absicherung eine „Auffangklausel“ in die Vereinbarung auf. Diese kann z. B. wie folgt lauten:

MUSTERFORMULIERUNG / „Auffangklausel“

Eine Rückzahlung der Kautionsvereinbarung kann darüber hinaus nur dann erfolgen, wenn keine durch den Käufer zu verantwortenden Umstände vorliegen, welche die Behandlung der Lieferung ... gemäß Kaufvertrag vom ... als umsatzsteuerfreie Lieferung verhindern. Unstimmigkeiten gehen dabei zulasten des Käufers.

Hintergrund | Steuerlich gibt es Konstellationen, in denen die Belege zwar formal richtig ausgefüllt sind, die Kautionsvereinbarung aber dennoch nicht ausgezahlt werden sollte, weil die Lieferung umsatzsteuerpflichtig ist. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn sich (nachträglich) herausstellt, dass die vermeintlich umsatzsteuerfreie Lieferung des Händlers tatsächlich die ruhende Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts ist.

- Vereinbaren Sie einen Fälligkeitstermin für die Auszahlung der Kautionsvereinbarung. Es bietet sich an, diesen z. B. auf zwei Wochen nach Erhalt des letzten richtig und vollständig ausgefüllten Belegs zu terminieren. So bleibt Ihnen ausreichend Zeit für den nächsten Schritt: die Prüfung der Unterlagen.

2. Unterlagen prüfen und Kautions auszahlen

Sobald Sie die Unterlagen vom Kunden erhalten, sollten Sie diese umgehend durch eine qualifizierte Person prüfen lassen. So können Sie den Fälligkeitstermin zur Rückzahlung einhalten bzw. ggf. zeitnah unrichtige oder fehlende Unterlagen reklamieren.

Wichtig | Achten Sie darauf, dass der Belegnachweis vollständig, richtig und insgesamt plausibel ist. Denn der zur Steuerpflicht führende Verlust des Vertrauensschutzes kann im Zweifel auch aus Umständen resultieren, die nicht mit dem Buch- und Belegnachweis unmittelbar zusammenhängen (BFH, Urteil vom 25.04.2013, Az. V R 28/11, Abruf-Nr. 131954).

3. Erhaltene Kauttionen überwachen

Prüfen Sie erhaltene Kauttionen im monatlichen Turnus daraufhin, ob Sie noch ernstlich damit rechnen können, die ausstehenden Belege zu erhalten.

Sollte dies nicht mehr der Fall sein, müssen Sie spätestens zu diesem Zeitpunkt die Lieferung als umsatzsteuerpflichtig behandeln: D. h.

- Sie schreiben eine Brutto-Rechnung,
- weisen darin die Umsatzsteuer aus und
- führen die Umsatzsteuer für dieses Geschäft an den Fiskus ab.

Wichtig | Die Finanzverwaltung geht prinzipiell davon aus, dass bei einem nicht, nicht vollständig oder nicht zeitnah geführten Buch- und Belegnachweis „... die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind“ (Abschnitt 6a.2 Abs. 3 S. 4 Umsatzsteuer-Anwendungserlass [UStAE]). Genauer gesagt, verlangt sie von Ihnen als Steuerpflichtigen, dass Sie den Buch- und Belegnachweis bis zu dem Zeitpunkt führen, an dem Sie die Umsatzsteuer-Voranmeldung übermitteln, welche die innergemeinschaftliche Lieferung enthält. Allerdings lässt auch die Finanzverwaltung zu, dass Sie die fehlerhafte oder fehlende Aufzeichnung eines rechtzeitig erbrachten Buch- und Belegnachweises ggf. sogar bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht ergänzen oder berichtigen (Abschnitt 6a.7 Abs. 8 S. 3, 4 UStAE).

FAZIT | Eine Kautions ist kein Allheilmittel gegen einen wirtschaftlichen Schaden aus dem steuerfreien Liefergeschäft! Damit kann lediglich das wirtschaftliche Risiko ausgeschlossen werden, dass der Kunde nicht mehr an der Erbringung des Buch- und Belegnachweises mitwirkt. Das eingangs beschriebene Risiko, dass die Finanzverwaltung die beigebrachten Belege nicht als ausreichend für den Nachweis der Steuerfreiheit erachtet und deshalb aus dem vereinnahmten Netto-Betrag vom Händler die Umsatzsteuer fordert, lässt sich hiermit leider nicht ausschließen, sondern allenfalls verringern. Wird also die Kautions leichtfertig ohne sorgfältige Prüfung des Liefergeschäfts ausgezahlt, verbleibt beim Händler ein erhöhtes wirtschaftliches Risiko!

Belegnachweis
vollständig, richtig
und plausibel?

Brutto-Rechnung,
wenn die Belege
nicht kommen

Kautions mindert
das Risiko, ist aber
kein Allheilmittel