

Differenzbesteuerung nach § 25a UStG

von Oberamtsrat Michael Langer, Bonn

Rechtsquellen: 6. EG-Richtlinie, zuletzt geändert durch die Richtlinie 94/5/EWG v. 14. 2. 1994 (ABI EG 1994 Nr. L 60 S. 16); UStG 1993 i. d. F. von Art. 1 des Gesetzes zur Änderung des UStG und anderer Gesetze v. 9. 8. 1994 (BGBl I S. 2058; BStBl I S. 655; s. a. NWB G F. 7 S. 1273); BMF-Schr. v. 28. 11. 1994 - IV C 3 - S 7421 - 17/94.

Am 14. 2. 1994 hat der Rat der Wirtschafts- und Finanzminister der EG nach langjährigen Beratungen eine EG-einheitliche Regelung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten verabschiedet. Die Richtlinie ändert die 6. EG-Richtlinie und führt im wesentlichen die Differenzbesteuerung für Lieferungen der genannten Gegenstände, die ein Unternehmer (stpf. Wiederverkäufer) von einem nicht zum Vorsteuerabzug Berechtigten erworben hat, ein. Weiterhin enthält die Richtlinie besondere Regelungen für die Lieferungen dieser Gegenstände durch öffentliche Versteigerer. Die Richtlinie muß von den EG-Mitgliedstaaten bis 31. 12. 1994 in nationales Recht umgesetzt worden sein.

Entsprechend diesen Vorgaben wird durch das Gesetz zur Änderung des UStG und anderer Gesetze v. 9. 8. 1994 (a. a. O.) die bisher in § 25a UStG enthaltene Differenzbesteuerung für Gebrauchtfahrzeuge auf nahezu alle Gebrauchsgegenstände ausgedehnt. Die Regelungen sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. 12. 1994 ausgeführt werden. Die Einkaufspreise der vorhandenen Bestände an Gegenständen, die am 1. 1. 1995 im Unternehmen vorhanden sind und auf die die Differenzbesteuerung anzuwenden ist, sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

I. Anwendungsbereich der Neuregelung

1. Liefernder Unternehmer

Der liefernde Unternehmer muß Wiederverkäufer sein; d. h. er muß gewerbsmäßig mit beweglichen körperlichen Gegenständen handeln oder als Veranstalter öffentlicher Versteigerungen bewegliche körperliche Gegenstände im eigenen Namen und auf eigene oder fremde Rechnung versteigern.

Als Wiederverkäufer sind grds. Unternehmer anzusehen, die im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Gebrauchsgegenstände erwerben und sie anschließend, auch nach etwaiger Instandsetzung, wieder veräußern. Der An- und Verkauf kann auch auf einen Teil- oder Nebenbereich des Unternehmens beschränkt sein. Die Differenzbesteuerung nicht anwenden kann ein Unternehmer, der nur gelegentlich derartige Gegenstände veräußert.

Beispiel 1:

Ein Steuerberater kauft von einem Privatmann ein gebrauchtes Kfz und veräußert dieses nach kurzfristiger Nutzung im Unternehmen an eine andere Privatperson. Der Verkauf unterliegt der Umsatzbesteuerung. Die Differenzbesteuerung ist nicht anzuwenden, da der Steuerberater nicht gewerbsmäßig mit Kfz handelt.

2. Gegenstand der Lieferung

Im Grunde umfaßt die Sonderregelung über die Differenzbesteuerung alle beweglichen körperlichen Gegenstände, die schon einmal „verwendet“ worden sind, d. h. die schon einmal im Letztverbrauch waren. Unter die Differenzbesteuerung fallen grds. Lieferungen von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten.

Kunstgegenstände sind insbes. Gemälde, Zeichnungen, Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke, die vom Künstler vollständig mit der Hand geschaffen worden sind (Zolltarifposition 97.01), Originalstiche, -schnitte und -steindrucke (Zolltarifposition 97.02), Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst einschließlich unter Aufsicht des Künstlers oder seiner Rechtsnachfolger hergestellter Bildgüsse bis zu einer Höchstzahl von 8 Exemplaren (Zolltarifposition 97.03).

Zu den Sammlungsstücken gehören zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische Sammlungsstücke und Sammlungen sowie Sammlungsstücke von geschichtlichem, archäologischem, paläontologischem, völkerkundlichem oder münzkundlichem Wert (Zolltarifposition 97.05) sowie Briefmarken, Stempelmarken u. ä. Sammlungsstücke

(Zolltarifposition 97.04).

Zu den Antiquitäten gehören alle Gegenstände, die keine Kunstgegenstände oder Sammlungsstücke sind, aber mehr als hundert Jahre alt sind (Zolltarifposition 97.06).

Zwar hat die 6. EG-Richtlinie definiert, was Gebrauchtgegenstände sind. Hierzu gehören bewegliche körperliche Gegenstände, die nicht zu den vorgenannten Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten gehören und die in ihrem Zustand beim Ankauf oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind (Art. 26a Teil A Buchst. d der 6. EG-Richtlinie). Auf eine derartige Definition ist vom Gesetzgeber verzichtet worden. Sie ist auch nicht erforderlich, weil der Anwendungsbereich - sowohl in der 6. EG-Richtlinie als auch in [§ 25a UStG](#) - alle Gegenstände umfaßt, die sich im Letztverbrauch befanden und wieder in den Wirtschaftskreislauf gelangen.

3. Ausschluß der Differenzbesteuerung

Ausgenommen von der Differenzbesteuerung sind grds. nur Edelmetalle und Edelsteine ([§ 25a Abs. 1 Nr. 3 UStG](#)). Hierunter fallen vor allem Edelmetalle und Edelsteine in unverarbeiteter oder bearbeiteter Form sowie bestimmte Schmucksteine (aus Zolltarifpositionen 71.02, 71.03, 71.06, 71.08, 71.10 und 71.12). Zu den Edelmetallen gehören neben Gold, Silber, Platin auch Iridium, Osmium, Palladium, Rhodium und Ruthenium. Nicht dazu zählen Edelmetallegierungen und -plattierungen. Auch aus Edelmetallen oder Edelsteinen hergestellte Gegenstände wie Schmuckwaren oder Gold- und Silberschmiedewaren sind von der Differenzbesteuerung nicht ausgenommen.

Einbezogen ist auch die Lieferung von Fahrzeugen, die nach [§ 1b Abs. 3 UStG](#) i. d. F. des Art. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 9. 8. 1994 als neue Fahrzeuge anzusehen sind, wenn diese Fahrzeuge entsprechend den Voraussetzungen des [§ 25a UStG](#) erworben und geliefert werden.

Allerdings ist nach [§ 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. b UStG](#) die innergemeinschaftliche Lieferung derartiger Fahrzeuge von der Anwendung der Differenzbesteuerung ausgeschlossen. Diese Regelung erscheint vom Ergebnis her problematisch. Aus Sicht des Gesetzgebers mußte dieser Ausschluß erfolgen, weil ihn die 6. EG-Richtlinie entsprechend vorsah. Grds. ist die Regelung auch erforderlich, weil bei neuen Fahrzeugen eine Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat erfolgen muß. Sie kann aber insgesamt zu einer mehrfachen Belastung des neuen Fahrzeuges mit USt führen, wenn das Fahrzeug zunächst an einen privaten Letztverbraucher veräußert wird, dieser es an einen Unternehmer verkauft und der Unternehmer das Fahrzeug dann in einen anderen EG-Mitgliedstaat liefert. Gerade bei Kfz werden diese Fälle - insbes. nach der Erweiterung des Begriffs des neuen motorbetriebenen Landfahrzeugs - zunehmen.

Beispiel 2:

Ein Privatmann aus Karlsruhe erwirbt am 14. 4. 1995 ein fabrikneues Kfz für 57 500 DM (einschl. 7 500 DM USt). Am 21. 6. 1995 veräußert er das Kfz für 45 000 DM an einen Gebrauchtwagenhändler. Dieser liefert das Fahrzeug am 28. 6. 1995

NWB Nr. 1 vom 02.01.1995 - 21 - Fach 7 Seite 4371

(a) an einen privaten Kunden F nach Straßburg (Frankreich) für 50 000 DM (ohne USt),

(b) an einen privaten Kunden D in Breisach für 50 750 DM (einschl. USt).

Die Lieferung an F ist als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ([§ 4 Nr. 1 Buchst. b](#) und [§ 6a UStG](#)). Der Erwerb des Fahrzeugs durch F unterliegt in Frankreich als innergemeinschaftlicher Erwerb der Umsatzbesteuerung. Die Steuer beträgt 18,6 v. H. von 50 000 DM = 9 300 DM. Damit hat F für den Erwerb des Fahrzeugs insgesamt 59 300 DM aufzuwenden.

Dagegen unterliegt die Lieferung an D in Deutschland der Differenzbesteuerung. Die USt beträgt 15 v. H. auf die Differenz zwischen Verkaufs- und Ankaufspreis von 5 000 DM = 750 DM. D hat für den Erwerb des Fahrzeugs insgesamt nur 50 750 DM aufzuwenden. Damit ist der Verkauf im Inland günstiger als die Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat.

Darüber hinaus ist der Gebrauchtwagenhändler gegenüber der Lieferung durch den Privatmann benachteiligt. Dieser erhält, wenn er das neue Fahrzeug an einen Abnehmer in einem anderen EG-Mitgliedstaat veräußert (= innergemeinschaftliche Lieferung) und er insoweit nach [§ 2a UStG](#) als Unternehmer behandelt wird, einen Vorsteuerabzug für die beim Ersterwerb gezahlte USt (vgl. [§ 15 Abs. 4a UStG](#)). Erwirbt der Gebrauchtwagenhändler dagegen ein neues Kfz von einer

Privatperson, so erhält er hierfür keinen Vorsteuerabzug.

Diese Problematik kann nur auf EG-Ebene gelöst werden. Rat und Europäische Kommission haben sie zwar erkannt, aber bisher nicht geregelt. Denn in einer Protokollerklärung zur Richtlinie 94/5/EWG wird lediglich in Aussicht gestellt, dem Gebrauchtwagenhändler ggf. in den genannten Fällen einen Vorsteuerabzug zu gewähren. Hierzu bedarf es aber einer entsprechenden Änderung der 6. EG-Richtlinie. Der Vorschlag der Europäischen Kommission vom März 1994 für eine sog. 2. Vereinfachungs-Richtlinie, der derzeit in Brüssel zur Beratung ansteht, enthält keinen derartigen Vorschlag.

4. Erwerb des Gegenstandes

Voraussetzung für die Anwendung der Differenzbesteuerung auf die Lieferung der vorstehend unter 2 genannten beweglichen körperlichen Gegenstände ist, daß der liefernde Unternehmer sie von einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Verkäufer erworben hat. Hierbei kann es sich handeln um

- eine Privatperson oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die nicht Unternehmer ist,
- einen Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, so daß die Lieferung dieses Gegenstandes nach [§ 4 Nr. 28 UStG](#) steuerfrei ist,
- einen Kleinunternehmer nach [§ 19 UStG](#) oder
- einen anderen Unternehmer, auf dessen Lieferung die Differenzbesteuerung des [§ 25a UStG](#) anzuwenden ist.

Der Erwerb kann aber auch von einem Unternehmer aus dessen nichtunternehmerischen Bereich erfolgt sein.

In der Rechnung für die Lieferung an den Wiederverkäufer darf somit keine USt gesondert ausgewiesen sein.

Ausgeschlossen ist die Differenzbesteuerung dann, wenn der Unternehmer den Gegenstand von einem Lieferanten erworben hat, der für diese Lieferung die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (vgl. Artikel 28c Teil A der 6. EG-Richtlinie) in einem anderen EG-Mitgliedstaat in Anspruch genommen hat ([§ 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG](#)), oder wenn der Gegenstand von einem

NWB Nr. 1 vom 02.01.1995 - 22 - Fach 7 Seite 4372

Land- und Forstwirt erworben wurde, der die Durchschnittsbesteuerung des [§ 24 UStG](#) anwendet. Eine Einbeziehung dieser so gelieferten Gegenstände in die Differenzbesteuerung würde zu einem nicht gerechtfertigten unbesteuerten Letztverbrauch in Höhe des Einkaufspreises führen.

II. Bemessungsgrundlage bei der Differenzbesteuerung

1. Lieferungen

Bei der Lieferung der unter die Differenzbesteuerung fallenden Gegenstände durch einen Wiederverkäufer ist Bemessungsgrundlage für die USt nur die Differenz zwischen dem Verkaufspreis (ohne USt) und dem Einkaufspreis ([§ 25a Abs. 3 Nr. 1 UStG](#)). Zum Verkaufspreis des Lieferanten zählt mit Ausnahme der im Kaufpreis enthaltenen USt alles, was dieser vom Abnehmer erhält, ggf. einschließlich etwaiger Zuschüsse und anderer Kosten, die der liefernde Unternehmer vom Käufer fordert. Einkaufspreis ist das gesamte Entgelt, das der Unternehmer seinem Verkäufer für den Erwerb des Gegenstandes zahlt. Unbeachtlich bei der Berücksichtigung des Einkaufspreises ist, ob der Gegenstand im KJ des Einkaufs oder in einem anderen KJ veräußert wird.

Beispiel 3:

Der Wiederverkäufer W erwirbt von einem privaten Letztverbraucher ein sechs Jahre altes Kfz für 5 000 DM. Er veräußert dieses Fahrzeug für 5 920 DM. W wendet die Differenzbesteuerung an. Die Differenz zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis beträgt 920 DM. In ihr ist die USt enthalten. Sie ist herauszurechnen. Die Bemessungsgrundlage beträgt danach (920 ./ 120 USt =) 800 DM.

Problematisch ist die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, wenn der Unternehmer einen Gebrauchtwagen veräußert, der von ihm anlässlich eines Neuwagenkaufs in Zahlung genommen

worden ist und der Neuwagenkäufer in Höhe der Differenz zum Neuwagenpreis eine Zuzahlung leistet. In diesen Fällen muß Einkaufspreis bei der Veräußerung der tatsächliche Wert des Gebrauchtwagens sein. Zur Wertermittlung vgl. Abschn. 153 Abs. 4 UStR.

Beispiel 4:

Der Kfz-Händler K veräußert einen Neuwagen für 30 000 DM + 4 500 DM USt = 34 500 DM an einen privaten Abnehmer P. K nimmt für die Kaufpreisbezahlung einen Gebrauchtwagen des P für insgesamt 17 000 DM in Zahlung. Den Restbetrag von 17 500 DM muß P in bar bezahlen. Ein verdeckter Preisnachlaß ist nicht enthalten. K veräußert den Gebrauchtwagen für 20 000 DM. Die Bemessungsgrundlage für den Verkauf beträgt:

Verkaufspreis	20 000,00 DM
./. Wert des Gebrauchtfahrzeugs	17 000,00 DM

Differenz	3 000,00 DM
./. darin enthaltene USt	391,30 DM

Bemessungsgrundlage	2 608,70 DM

Enthält jedoch der Preis für die Inzahlungnahme des Neufahrzeugs einen verdeckten Preisnachlaß, so ist dieser auch bei der Berechnung für die Bemessungsgrundlage für den Verkauf des Gebrauchtwagens zu berücksichtigen.

Beispiel 5:

Sachverhalt wie Beispiel 4, jedoch wird von K ein verdeckter Preisnachlaß gewährt.

- Ermittlung des tatsächlichen Werts des Gebrauchtwagens (nach Abschn. 153 Abs. 4 UStR):

Verkaufspreis des Gebrauchtfahrzeugs:	20 000,00 DM
./. Reparaturkosten	1 000,00 DM
./. Verkaufskosten (15 v. H. von 20 000 DM)	3 000,00 DM

tatsächlicher Wert des Gebrauchtwagens:	16 000,00 DM
verdeckter Preisnachlaß:	1 000,00 DM

NWB Nr. 1 vom 02.01.1995 - 23 - Fach 7 Seite 4373

- Bemessungsgrundlage für den Verkauf des Gebrauchtwagens:

Verkaufspreis	20 000,00 DM
./. tatsächlicher Wert des Gebrauchtwagens	16 000,00 DM

Differenz	4 000,00 DM
./. darin enthaltene USt	521,74 DM

Bemessungsgrundlage	3 478,26 DM

Die Bemessungsgrundlage ist für jede Lieferung grds. gesondert zu berechnen. Ergibt sich eine negative Bemessungsgrundlage, so kann diese nicht mit positiven Bemessungsgrundlagen aus anderen Lieferungen oder einer negativen Gesamtdifferenz (vgl. III) im Besteuerungszeitraum oder in späteren Besteuerungszeiträumen verrechnet werden.

2. Eigenverbrauch

Der Gesetzgeber hat auch eine Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch festgelegt (§ 25a Abs. 3 Nr. 2 UStG), obwohl die 6. EG-Richtlinie eine derartige besondere Regelung nicht enthält. EG-rechtlich war sie auch nicht erforderlich, da der Eigenverbrauch bei der Entnahme bereits einheitlich entsprechend Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie festzulegen ist.

Ein Eigenverbrauch liegt nur in seltenen Fällen vor, nämlich wenn der Unternehmer beim Erwerb des Gegenstandes ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Dies dürfte - auch unter Berücksichtigung der Rspr. des EuGH (Urt. v. 27. 6. 1989, EuGHE 1989, 1925) - nur in den wenigen Fällen möglich sein, in denen der Unternehmer den erworbenen Gegenstand vor der Entnahme bearbeitet - z. B. repariert - hat und insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (vgl.

auch [BMF v. 13. 5. 1994](#), BStBl 1994 I S. 298; s. a. [NWB F. 7 S. 4351 f.](#)).

Beispiel 6:

Der Gebrauchtwagenhändler G erwirbt von einer Privatperson ein Kfz für 6 000 DM. Da das Fahrzeug einen Unfall hatte, repariert G es. Dabei verwendet er Teile im Wert von insgesamt 2 200 DM (Einkaufspreis). Beim Erwerb dieser Teile hat G die ihm in Rechnung gestellte USt als Vorsteuer abgezogen. Nachdem das Kfz repariert ist, schenkt er es seiner Tochter zur bestandenen Führerscheinprüfung.

Es handelt sich bei dieser Schenkung um einen Entnahmeeigenverbrauch i. S. von [§ 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG](#). Bemessungsgrundlage hierfür ist (nach [§ 25a Abs. 3 Nr. 2 UStG](#)) der Einkaufspreis des entnommenen Gegenstands (= des reparierten Kfz) in Höhe von 6 000 DM Ankaufspreis + 2 200 DM Teile = 8 200 DM abzüglich des Einkaufspreises des entnommenen Kfz in Höhe von 6 000 DM. Die Bemessungsgrundlage für den Entnahmeeigenverbrauch beträgt somit 2 200 DM.

III. Gesamtdifferenz

Durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Differenzbesteuerung auf nahezu alle Gebrauchtgegenstände wird es bei einer Vielzahl von Gegenständen kaum möglich sein, im Einzelfall eine Differenz für den einzelnen verkauften Gegenstand festzulegen. Der Gesetzgeber hat in [§ 25a Abs. 4 UStG](#) deshalb von der in Art. 26a Teil B Abs. 10 der 6. EG-Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, statt der Ermittlung der Differenz bei jeder einzelnen Lieferung eine Gesamtmarge vorsehen zu können. Diese Gesamtdifferenz kann allerdings nicht für alle der Differenzbesteuerung unterliegenden Lieferungen, sondern nur „für bestimmte Umsätze oder für bestimmte Gruppen von Unternehmern“ gewährt werden. An die Besteuerung nach der Gesamtmarge ist der Unternehmer für einen Besteuerungszeitraum gebunden.

NWB Nr. 1 vom 02.01.1995 - 24 - Fach 7 Seite 4374

Die Gesamtmarge wird ermittelt für alle in einem Besteuerungszeitraum bewirkten Lieferungen von Gegenständen. Die Marge entspricht der Differenz zwischen den vom Unternehmer im jeweiligen Besteuerungszeitraum für die Lieferungen erzielten Verkaufspreisen (abzüglich USt) und dem Gesamtbetrag der Einkaufspreise für die in diesem Zeitraum getätigten Einkäufe von unter die Differenzbesteuerung fallenden Gegenständen.

Der Gesetzgeber hat die Gesamtmargenbildung auf Umsätze von Gegenständen beschränkt, deren Einkaufspreis 1 000 DM nicht übersteigt. Er war der Ansicht, daß damit weitgehend alle Fälle eingeschlossen sind, bei denen eine Ermittlung der Einzeldifferenz nicht zumutbar wäre, wie bei Wohnungsaufösungen, Ankauf von Münz- oder Briefmarkensammlungen, Ankauf von Kleidungsstücken durch Second-hand-shops. Dagegen werden in der Regel Gebrauchtwagenhändler und Kunsthändler diese Vereinfachung nicht anwenden können, weil die Ankaufpreise von Gebrauchtwagen und Kunstgegenständen sowie Sammlungsstücken weitgehend diese Grenze überschreiten und es diesen Unternehmern ohne weiteres möglich und zumutbar ist, angesichts des Werts und/oder der Größe für jeden einzelnen Gegenstand die einzelne Marge festzulegen.

Die Gesamtdifferenz ist nicht anwendbar für die Umsätze der Gegenstände, deren Einkaufspreis über 1 000 DM liegt. Liefert der Unternehmer Gegenstände, deren Einkaufspreis sowohl unter als auch über 1 000 DM liegt, so hat er zwei verschiedene Besteuerungsformen (Gesamtdifferenz für Gegenstände mit einem Einkaufspreis bis zu 1 000 DM, Einzeldifferenz bei Gegenständen mit einem Einkaufspreis von mehr als 1 000 DM). Problematisch wird diese Aufteilung dann, wenn der Unternehmer mehrere Gegenstände oder Sachgesamtheiten (z. B. Sammlungen oder Nachlässe) gleichzeitig erwirbt, sie aber später einzeln verkauft. Hier sieht die Verwaltung Vereinfachungen vor. So wird von der Ermittlung der auf die einzelnen Gegenstände entfallenden Einkaufspreise abgesehen, wenn der Gesamteinkaufspreis bis zu 1 000 DM beträgt. Beträgt der Einkaufspreis mehr als 1 000 DM, kann der auf die einzelnen Gegenstände entfallende Einkaufspreis im Wege der sachgerechten Schätzung ermittelt werden ([BMF-Schr. v. 28. 11. 1994 - IV C 3 - S 7421 - 17/94](#)).

Eine negative Gesamtdifferenz kann nicht mit positiven Einzeldifferenzen ausgeglichen werden. Entsprechend können negative Einzeldifferenzen auch nicht mit einer positiven Gesamtdifferenz verrechnet werden.

IV. Wechsel der Bemessungsgrundlage

Zu Beginn eines KJ kann der Unternehmer entscheiden, ob er die Bemessungsgrundlage nach der Einzel- oder der Gesamtdifferenz ermitteln will, wenn die Voraussetzungen vorliegen. Geht der Unternehmer von der Einzel- zur Gesamtdifferenz über, kann es zu ungerechtfertigten umsatzsteuerlichen Ergebnissen kommen, wenn Ankauf und Verkauf der Gegenstände nicht in einem Besteuerungszeitraum liegen.

Beispiel 7:

Ein Münzhändler M kauft im Jahr 1995 Münzen im Wert von insgesamt 150 000 DM von Privatpersonen an. Der Wert der einzelnen Münzen liegt jeweils unter 1 000 DM. M hat sich für die Anwendung der Gesamtdifferenz nach [§ 25a Abs. 4 UStG](#) entschieden. Im Jahr 1995 verkauft er insgesamt Münzen, die einen Einkaufswert von 120 000 DM hatten, für einen Gesamtpreis (ohne USt) in Höhe von 160 000 DM. Die Gesamtmarge beträgt somit 40 000 DM. Im Jahr 1996 kauft er Münzen für 110 000 DM ein und verkauft Münzen für 90 000 DM (aus den Einkäufen für 1995 und 1996). Die Gesamtmarge für 1996 beträgt somit 0 DM. Im Jahr 1997 kauft er für insgesamt 30 000 DM Münzen ein und verkauft alle Münzen aus den Einkäufen der Jahre 1995 bis 1997 für insgesamt 90 000 DM. Die Gesamtmarge für 1997 beträgt 60 000 DM.

Bezogen auf die drei Besteuerungszeiträume hat M Münzen für einen Einkaufswert von insgesamt 290 000 DM erworben. Diese Münzen hat er in den

NWB Nr. 1 vom 02.01.1995 - 25 - Fach 7 Seite 4375

Jahren 1995 bis 1997 für einen Gesamtwert von insgesamt 340 000 DM verkauft. Die Differenz zwischen allen Verkäufen und allen Einkäufen beträgt mithin 50 000 DM. M versteuert aber aufgrund der von ihm beantragten Gesamtdifferenzbesteuerung insgesamt 100 000 DM. Damit werden die Umsätze des M im Ergebnis zu hoch besteuert. Dieses Ergebnis ist aber vom Gesetzgeber sicherlich hingenommen worden, da z. B. bei der Einzeldifferenz Verkäufe unter dem Einkaufspreis nicht steuermindernd berücksichtigt werden. Auch hier ergibt sich, wenn man die Gesamtverkaufspreise den Gesamteinkaufspreisen gegenüberstellt, eine im Ergebnis zu hohe Besteuerung.

Eine Minderung wäre sicherlich dann zu erreichen, wenn die Einkaufspreise der noch nicht veräußerten Gegenstände für den nächsten Besteuerungszeitraum vorgetragen werden könnten. Es würde sich aber dann ein größeres Ungleichgewicht zur Besteuerung nach der Einzeldifferenz ergeben, wenn Münzen unter dem Einkaufspreis veräußert würden, da bei der Besteuerung nach der Einzeldifferenz in keinem Fall eine negative Marge Berücksichtigung finden kann.

V. Anwendungsproblem

Zu ungerechtfertigten Ergebnissen bei der Anwendung der Gesamtdifferenz kommt es auch, wenn der Unternehmer gebrauchte Gegenstände erwirbt, die er dann ins Drittlandgebiet weiterliefert. Da diese Lieferungen steuerfrei sind, kommt es in Höhe der Einkaufspreise zunächst zu einer Nichtbesteuerung, wenn die Gegenstände in einem späteren Jahr geliefert werden.

Beispiel 8:

Ein Second-hand-shop S kauft im Jahr 1995 Kleidung im Gesamtwert von 60 000 DM von Privat ein. Der Wert der einzelnen Kleidungsstücke liegt jeweils unter 1 000 DM. S hat sich für die Anwendung der Gesamtdifferenz nach [§ 25a Abs. 4 UStG](#) entschieden. Er verkauft im Jahr 1995 insgesamt Waren mit einem Einkaufswert von 35 000 DM für 55 000 DM im Inland an private Kunden. Die Differenz ist damit negativ, so daß es in 1995 zu keiner Besteuerung kommt. Im Jahr 1996 veräußert S die restlichen in 1995 erworbenen Kleidungsstücke nach Polen für 30 000 DM. Diese Lieferung ist nach § 4 Nr. 1 Buchst. a und [§ 6 UStG](#) unter den dort genannten weiteren Voraussetzungen steuerfrei. [§ 25a Abs. 5 UStG](#) läßt die Anwendung dieser Vorschriften unberührt. Damit kommt es insgesamt zu keiner Belastung, obwohl S die Kleidungsstücke im Inland mit einer positiven Differenz von 20 000 DM (Verkaufspreis 55 000 DM ./.. Einkaufspreis 35 000 DM) veräußert hat.

Sicherlich ist dieses Ergebnis unbefriedigend. Jedoch ist es aus der Systematik der Gesamtdifferenz bedingt, die eine abschnittsweise Besteuerung ohne Wenn und Aber vorsieht.

Zu ungerechtfertigten negativen Auswirkungen bei Anwendung der Gesamtdifferenz kann es nach dem reinen Gesetzeswortlaut kommen, wenn der Unternehmer sie ab 1995 anwendet und dabei

Gebrauchtgegenstände veräußert, die er bereits vor dem 1. 1. 1995 erworben hat, da bei der Ermittlung der Gesamtdifferenz grds. nur die Verkaufs- und Ankaufspreise der Gebrauchtgegenstände zu berücksichtigen sind, die im jeweiligen Besteuerungszeitraum geliefert bzw. erworben worden sind. Der Ankaufspreis der im Jahr 1994 erworbenen, aber erst in einem späteren Jahr veräußerten Gegenstände könnte danach nicht berücksichtigt werden. Das BMF hat aber in Teil VII des Schr. v. 28. 11. 1994 zur Vermeidung dieses Nachteils gegenüber der Einzeldifferenzbesteuerung zugelassen, daß auch bei der Ermittlung der Gesamtdifferenz der Bestand am 1. 1. 1995 berücksichtigt werden kann.

Beispiel 9:

Der Briefmarkenhändler B hat im Jahr 1994 Sammlungen im Wert von 250 000 DM von Privat erworben. Von diesen Sammlungen verkauft er im Jahr 1994 Briefmarken (Einkaufspreis: 180 000 DM). Die verbleibenden Briefmarken (Einkaufspreis: 70 000 DM) werden - neben anderen Briefmarken, die

NWB Nr. 1 vom 02.01.1995 - 26 - Fach 7 Seite 4376

in 1995 erworben wurden - im Jahr 1995 für insgesamt 90 000 DM verkauft. B wendet die Gesamtdifferenz an. Bei der Berechnung der Gesamtdifferenz ist der Einkaufspreis der Briefmarken aus dem Jahr 1994 in der ersten USt-Voranmeldung mindernd zu berücksichtigen, so daß zutreffend nur die tatsächliche Marge der Umsatzbesteuerung unterliegt.

Das Beispiel zeigt, daß der Unternehmer genau prüfen muß, ob die Anwendung der Gesamtdifferenz - zumindest im Jahr 1995 - für ihn Vorteile bringt oder nicht.

VI. Keine weiteren Abweichungen

Von den darüber hinaus nach der 6. EG-Richtlinie möglichen Abweichungen von der Einzeldifferenz hat der Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht. So können bspw. die EG-Mitgliedstaaten für die Lieferungen von Kunstgegenständen eine pauschalierte Differenz als Bemessungsgrundlage vorsehen, wenn sich der an den Lieferanten entrichtete Einkaufspreis nicht genau ermitteln läßt oder der Einkaufspreis nur gering ist (vgl. Protokollerklärung zu Art. 26a Teil B der 6. EG-Richtlinie). Diese Pauschalldifferenz muß mindestens 30 v. H. des Verkaufspreises betragen. Damit soll die Anwendung der Differenzbesteuerung insbes. für Galerien erleichtert werden, die mehrere Werke von Künstlern erwerben oder einführen.

VII. Steuersatz

Bei der Differenzbesteuerung ist regelmäßig der allgemeine Steuersatz nach [§ 12 Abs. 1 UStG](#) auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden ([§ 25a Abs. 5 Satz 1 UStG](#)).

VIII. Lieferungen ins Ausland

Lieferungen von Gegenständen, die der Differenzbesteuerung unterliegen, in das Drittlandsgebiet sind unter den Bedingungen des [§ 4 Nr. 1 Buchst. a](#) und [§ 6 UStG](#) als Ausfuhrlieferungen steuerfrei ([§ 25a Abs. 5 Satz 2 UStG](#)). Lieferungen von Gegenständen in einen anderen EG-Mitgliedstaat, die der Differenzbesteuerung unterliegen, sind stpfl. Umsätze in dem EG-Mitgliedstaat, in dem der Ort der Lieferung liegt (Ursprungsmitgliedstaat). Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nach [§ 4 Nr. 1 Buchst. b](#) und [§ 6a UStG](#) ist nicht anzuwenden ([§ 25a Abs. 7 Nr. 3 UStG](#)).

IX. Innersgemeinschaftlicher Erwerb

Erwirbt ein Unternehmer einen Gegenstand aus einem anderen EG-Mitgliedstaat von einem Unternehmer, der für diese Lieferung dort die Differenzbesteuerung angewandt hat, so unterliegt dieser Erwerb im Inland während der ab 1. 1. 1993 geltenden Übergangsregelung nicht der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs. [§ 1a UStG](#) ist nicht anzuwenden ([§ 25a Abs. 7 Nr. 2 UStG](#)).

X. Versandungslieferungen

Liefert ein Unternehmer einen Gegenstand in einen anderen EG-Mitgliedstaat an einen Abnehmer, der nicht zur Erwerbsbesteuerung verpflichtet ist, so liegt der Ort der Lieferung bei Anwendung der Sonderregelung über die Differenzbesteuerung regelmäßig im EG-Mitgliedstaat des Lieferanten. Der Lieferort verlagert sich auch dann nicht nach [§ 3c UStG](#), wenn der Unternehmer den Gegenstand an den Abnehmer befördert oder versendet. Die Regelung über den Lieferort bei sog.

Versendungslieferungen ist nicht anzuwenden (§ 25a Abs. 7 Nr. 3 UStG).

XI. Vorsteuerabzug

Wendet der Unternehmer für die Lieferung von Gegenständen die Differenzbesteuerung an, so hat er für eine etwaige für den Erwerb der Gegenstände geschuldete MWSt kein Recht auf Vorsteuerabzug. Der Vorsteuerabzug ist aber

NWB Nr. 1 vom 02.01.1995 - 27 - Fach 7 Seite 4377

auch schon deshalb ausgeschlossen, weil diese Lieferung nicht der Umsatzbesteuerung unterliegt, z. B. weil der Lieferant Nichtunternehmer ist, oder die Steuer nicht gesondert ausgewiesen werden darf, z. B. weil der liefernde Unternehmer die Differenzbesteuerung angewandt hat (vgl. § 25a Abs. 6 UStG).

XII. Kein Vorsteuerabzug für den Abnehmer

Der Abnehmer eines Gegenstandes, den er von einem Unternehmer erworben hat, der für diese Lieferung die Differenzbesteuerung angewendet hat, kann die hierfür geschuldete oder gezahlte Steuer nicht als Vorsteuer abziehen. Auch hier bleibt der Vorsteuerabzug schon deshalb versagt, weil die USt nicht gesondert ausgewiesen werden darf (vgl. § 25a Abs. 6 UStG).

XIII. Aufzeichnungspflichten

Wendet ein Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung an, muß er nach § 25a Abs. 6 Satz 2 UStG die Verkaufspreise oder die Werte nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG , die Einkaufspreise und die Bemessungsgrundlage gesondert aufzeichnen.

Wendet der Unternehmer auf seine Lieferungen sowohl die allgemeinen umsatzsteuerlichen Vorschriften als auch die Differenzbesteuerung an, so hat er die jeweiligen Umsätze getrennt aufzuzeichnen (§ 25a Abs. 6 Satz 3 UStG).

Diese Pflichten gelten grds. auch dann, wenn der Unternehmer mehrere Gegenstände erwirbt, in denen lediglich ein Gesamteinkaufspreis vorliegt. Aus Vereinfachungsgründen kann der Unternehmer in den Fällen, in denen lediglich ein Gesamteinkaufspreis für mehrere Gegenstände vorliegt, den Gesamteinkaufspreis aufzeichnen, wenn dieser den Betrag von 1 000 DM insgesamt nicht übersteigt oder soweit er nach Abzug der Einkaufspreise einzelner Gegenstände den Betrag von 1 000 DM nicht übersteigt (BMF-Schr. v. 28. 11. 1994 - IV C 3 - S 7421 - 17/94).

XIV. Gesonderter Steuerausweis

Bei Anwendung der Differenzbesteuerung darf der Unternehmer die USt nicht gesondert in seiner Rechnung ausweisen (§ 25a Abs. 6 Satz 1 UStG). Damit wird verhindert, daß der Wiederverkäufer seine Marge offenlegen muß.

XV. Optionsrecht

Der Unternehmer kann statt der Anwendung der Sonderregelung über die Differenzbesteuerung die allgemeinen umsatzsteuerlichen Vorschriften anwenden (§ 25a Abs. 8 UStG). Diese Option kann er bei jeder einzelnen Lieferung ausüben. Diese Einzeloption ist aber eingeschränkt, wenn er statt der Einzeldifferenzbesteuerung die Anwendung einer Gesamtmarge auf alle Umsätze, die der Besteuerung nach § 25a UStG unterliegen, gewählt hat. Die Option ist unabhängig davon, ob der Abnehmer Unternehmer ist oder nicht. Im Ergebnis ist die Option aber nur dann sinnvoll, wenn der Abnehmer hinsichtlich der ihm dann in Rechnung gestellten Steuer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Wiederverkäufer damit diese Steuer überwälzen kann.

XVI. Differenzbesteuerung für bestimmte „neue“ Gegenstände

Lieferungen eines Wiederverkäufers von Kunstgegenständen, die er selbst eingeführt hat oder die er von einem Unternehmer erworben hat, der auf diese Lieferung die allgemeinen umsatzsteuerlichen Vorschriften angewandt hat, unterliegen grds. den allgemeinen Bestimmungsvorschriften. Dies gilt auch für Lieferungen von Sammlungsstücken und Antiquitäten, die der Unternehmer selbst

NWB Nr. 1 vom 02.01.1995 - 28 - Fach 7 Seite 4378

eingeführt hat. Der Wiederverkäufer hat aber die Möglichkeit, auch für diese Lieferungen die Differenzbesteuerung anzuwenden (§ 25a Abs. 2 UStG). Hinzuweisen ist, daß dann bei den

Gegenständen, die der Unternehmer eingeführt hat, der Einkaufspreis zugrunde zu legen ist, der bei der Ermittlung der EUSt als Bemessungsgrundlage angesehen worden ist.

Der Unternehmer hat zwar die Möglichkeit, die für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Lieferung von Gegenständen, auf die die Differenzbesteuerung angewendet wird, in Rechnungen gesondert ausgewiesene USt als Vorsteuer abzuziehen. Nicht abziehen kann er aber nach [§ 25a Abs. 5 Satz 3 UStG](#) die für die Einfuhr der erworbenen Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten entrichtete EUSt sowie die in Rechnung gestellte USt für die Lieferungen von Kunstgegenständen, auf die die Differenzbesteuerung nicht angewandt worden ist.

Beispiel 10:

Der Kunsthändler K erwirbt von einem im Inland ansässigen Künstler Gemälde zu einem Preis von 50 000 DM zuzüglich Umsatzsteuer. Der Künstler weist in seiner Rechnung die Umsatzsteuer in Höhe von 3 500 DM (Anwendung des ermäßigten Steuersatzes aus. K wendet auf seine Umsätze die Differenzbesteuerung an. Da K die Differenzbesteuerung anwendet, kann er die ihm in Rechnung gestellte Steuer nicht als Vorsteuer abziehen.

Optiert der Unternehmer zur Anwendung der Differenzbesteuerung, so ist er hieran grds. für einen Zeitraum von mindestens zwei KJ gebunden ([§ 25a Abs. 2 Satz 2 UStG](#)). Allerdings eröffnet ihm [§ 25a Abs. 8 UStG](#) die Möglichkeit, in jedem einzelnen Fall wieder zur Anwendung der allgemeinen Besteuerungsvorschriften zu optieren. Macht er von dieser Option Gebrauch, kann er eine beim Erwerb oder bei der Einfuhr ggf. entrichtete bzw. in der Rechnung gesondert ausgewiesene Steuer als Vorsteuer abziehen. Der Vorsteuerabzug kann aber erst dann geltend gemacht werden, wenn der Steueranspruch für die Lieferung des jeweiligen Gegenstandes entstanden ist ([§ 25a Abs. 8 Satz 2 UStG](#)). Der Vorsteuerabzug ist somit erst in dem Voranmeldungszeitraum zu gewähren, in dem die Steuer für die Lieferung anzumelden ist.

Beispiel 11:

Der Kunstgalerist G hat zur Differenzbesteuerung nach [§ 25a Abs. 2 UStG](#) optiert. Er erwirbt am 4. 1. 1995 von einem im Inland ansässigen Künstler K ein Gemälde zu einem Preis von 10 000 DM zzgl. USt. Der Künstler weist in seiner Rechnung die USt in Höhe von 700 DM (Anwendung des ermäßigten Steuersatzes) aus. G wendet auf seine Umsätze die Differenzbesteuerung an. Am 14. 4. 1995 veräußert G für 12 000 DM zzgl. USt das Gemälde an einen zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer U, der das Gemälde zu unternehmerischen Zwecken nutzen will. G macht von seinem Optionsrecht nach [§ 25a Abs. 8 UStG](#) Gebrauch. In seiner Rechnung weist er USt in Höhe von 840 DM (= 7 v. H. von 12 000 DM) gesondert aus.

Im Zeitpunkt des Ankaufes konnte G die ihm in Rechnung gestellte Steuer grds. nicht als Vorsteuer abziehen, da er für seine Umsätze die Differenzbesteuerung anwendet. Da G aber für diesen einzelnen Verkauf nach [§ 25a Abs. 8 UStG](#) zur Besteuerung nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Vorschriften optiert hat, kann er nachträglich im Voranmeldungszeitraum April 1995 die ihm von K für den Ankauf des Gemäldes in Rechnung gestellte USt in Höhe von 700 DM als Vorsteuer abziehen.

Im Ergebnis bedeutet dies, daß der Unternehmer sich die gerade für ihn günstigste Besteuerungsmöglichkeit aussuchen kann. Er kann bei jeder Lieferung der genannten Gegenstände wählen, ob er die allgemeine Besteuerung mit voller Bemessungsgrundlage und ggf. ermäßigtem Steuersatz sowie etwaigem Vorsteuerabzugsrecht des erwerbenden Unternehmers oder die Differenzbesteuerung anwenden will.

Anwendungshinweis Seit dem Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses Beitrages kann sich die Rechtslage so geändert haben, dass einzelne Ausführungen oder auch ganze Textpassagen heute nicht mehr zutreffen. Deshalb wurde dieser Beitrag am 01.01.1998 aus dem gedruckten Nachschlagewerk ausgeschieden.

Fundstelle(n):

NWB Fach 7 Seite 4369

NWB 1995 Seite 19

NWB DokID: NAAAA-74285

NWB
steuerXpert