

# Differenzbesteuerung

Unternehmen, die mit Gebrauchsgütern handeln, kaufen und verkaufen ihre Waren häufig von beziehungsweise an Privatpersonen. Da gerade beim Ankauf "von privat" kein Vorsteuerabzug des Gebrauchsgüterhändlers besteht, stellt sich die Frage, ob auf den Verkaufsumsatz volle Umsatzsteuer berechnet werden muss. Für diesen Bereich sieht das Umsatzsteuerrecht Sonderregelungen, die sogenannte Differenzbesteuerung, vor.

## Inhalt

|  |   |
|--|---|
| 1. Sachlicher Anwendungsbereich .....                                | 1 |
| 2. Persönlicher Anwendungsbereich .....                              | 2 |
| 3. Voraussetzungen .....   | 2 |
| 4. Optionsmöglichkeiten bei Kunstgegenständen und Antiquitäten ..... | 3 |
| 5. Bemessungsgrundlage .....   | 4 |
| 6. Steuersatz, Steuerbefreiung .....                                 | 5 |
| 7. Rechnungsstellung/Verbot des offenen Steuerausweises.....         | 5 |
| 8. Aufzeichnungspflichten .....                                      | 5 |
| 9. Besonderheiten im innergemeinschaftlichen Warenverkehr .....      | 6 |

## 1. Sachlicher Anwendungsbereich

Das Umsatzsteuergesetz (UStG) enthält in § 25a eine Sonderregelung für die Besteuerung der Lieferungen von beweglichen körperlichen Gegenständen einschließlich Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten, sofern für diese Gegenstände kein Recht zum Vorsteuerabzug bestand.

Auf Antrag kann die Differenzbesteuerung zudem angewendet werden für

- Kunstgegenstände (Nr. 53 der Anlage 2 zum Umsatzsteuergesetz) und/oder
- Sammlerstücke (Nr. 49 Bst. f und Nr. 54 der Anlage 2) und/oder
- Antiquitäten (Position 7406 0000 des Zolltarifs)

die der Unternehmer selbst eingeführt hat, oder

- Kunstgegenstände, wenn die Lieferung an ihn steuerpflichtig war und nicht von einem Wiederverkäufer ausgeführt wurde.

Dies hat der Wiederverkäufer bei der ersten Voranmeldung eines Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt erklärt (vgl. § 25a Abs. 2 UStG). Die Erklärung bindet den Wiederverkäufer für zwei Kalenderjahre.

**Ausnahme:** Edelsteine und Edelmetalle sind von der Differenzbesteuerung ausgenommen. Edelsteine in diesem Sinne sind rohe oder bearbeitete Diamanten sowie (andere) Edelsteine (zum Beispiel Rubine, Saphire, Smaragde) und Schmucksteine der Positionen 71.02 und 71.03 des Zolltarifs. Synthetische und rekonstituierte Steine rechnen nicht dazu. Edelmetalle im Sinne der Vorschrift sind Silber, Gold und Platin – einschließlich Iridium, Osmium, Palladium, Rhodium und Ruthenium – (aus Positionen 71.06, 71.08, 71.10 und 71.12 des Zolltarifs). Edelmetalllegierungen und -plattierungen gehören grundsätzlich nicht dazu. Aus Edelsteinen oder Edelmetallen hergestellte Gegenstände (z. B. Schmuckwaren, Gold- und Silberschmiedewaren) fallen nicht unter die Ausnahmeregelung.

## 2. Persönlicher Anwendungsbereich

Der Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung ist auf sogenannte „Wiederverkäufer“ beschränkt. Als Wiederverkäufer gelten Unternehmer, die im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Gebrauchsgüter erwerben und sie anschließend, gegebenenfalls nach Instandsetzung, im eigenen Namen wieder verkaufen.

Ebenso können Veranstalter von öffentlichen Versteigerungen, die Gebrauchsgüter im eigenen Namen und auf eigene oder fremde Rechnung versteigern, die Differenzbesteuerung anwenden. Der An- und Verkauf der Gebrauchsgüter kann auf einen Teil oder Nebenbereich des Unternehmens beschränkt sein.

## 3. Voraussetzungen

Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung sind:

1. Die Gegenstände müssen im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben worden sein, das heißt der Verkäufer ist innerhalb der Europäischen Gemeinschaft ansässig.
2. Der Unternehmer muss die Gegenstände für sein Unternehmen erworben haben. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn der Wiederverkäufer Gegenstände aus seinem Privatvermögen in das Unternehmen eingelegt hat. Der Wiederverkäufer kann die Differenzbesteuerung auch bei der Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens anwenden, unabhängig davon, ob er mit diesen Gegenständen gewerbsmäßig handelt.

Achtung: Laut BMF-Schreiben vom 17. Juli 2019 ist die Differenzbesteuerung auch dann anwendbar, wenn ein Unternehmer Gegenstände liefert, die er gewonnen hat, indem er die zuvor von ihm erworbenen Gebrauchtgegenstände, z.B. Gebrauchtfahrzeuge, zerlegt hat (vgl. EuGH-Urteil vom 18. 1. 2017, C-471/15, Sjelle Autogenbrug, und BFH-Urteil vom 23. 2. 2017, V R 37/15). Die Einkaufspreise der ausgebauten und weiterverkauften Einzelteile sind im Wege der sachgerechten Schätzung zu ermitteln. Die Schätzungsgrundlage ist in einer Anlage zu den Wareneingangsrechnungen zu erläutern und – soweit vorhanden – durch ergänzende Unterlagen zu belegen.

3. Wird aus mehreren Einzelgegenständen, die jeweils für sich die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung erfüllen, ein einheitlicher Gegenstand hergestellt bzw. zusammengestellt, unterliegt die Lieferung des "neuen" Gegenstandes nicht der Differenzbesteuerung.
4. Die Differenzbesteuerung kommt zudem nur in Frage, wenn für die Lieferung des Gegenstandes an den Wiederverkäufer Umsatzsteuer im Gemeinschaftsgebiet nicht geschuldet, aufgrund der Kleinunternehmerregelung nicht erhoben oder die Differenzbesteuerung im Gemeinschaftsgebiet vorgenommen wurde.
5. Demgemäß ist die Regelung anwendbar, wenn der Gegenstand im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben wurde von
  - einer Privatperson oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die nicht Unternehmer ist,
  - einem Unternehmer aus dessen nichtunternehmerischen Bereich,
  - einem Unternehmer, der mit seiner Lieferung des Gegenstandes unter eine Steuerbefreiung fällt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führt,
  - einem Kleinunternehmer oder
  - einem anderen Wiederverkäufer, der auf die Lieferung ebenfalls die Differenzbesteuerung angewendet hat. Die Differenzbesteuerung ist hiernach auch bei Verkäufen von Händler an Händler möglich.

#### 4. Optionsmöglichkeiten bei Kunstgegenständen und Antiquitäten

Der Wiederverkäufer kann mit Beginn des Kalenderjahres, in dem er eine entsprechende Erklärung abgibt, die Differenzbesteuerung auch anwenden, wenn er

- Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten selbst eingeführt hat oder
- Kunstgegenstände vom Künstler selbst oder von einem anderen Unternehmer, der kein Wiederverkäufer ist, erworben hat und dafür Umsatzsteuer geschuldet wurde.

Dabei kann die Differenzbesteuerung auf einzelne Gruppen dieser Gegenstände ("Kunstgegenstände" oder "Sammlungstücke" oder "Antiquitäten") beschränkt werden. Die Begriffe Kunstgegenstände und Sammlungstücke sind nach den gleichen Merkmalen wie in der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG Nummern 53 und 54 sowie Nummer 49 Buchstabe f abzugrenzen. Antiquitäten sind andere Gegenstände als Kunstgegenstände und Sammlungstücke, die mehr als 100 Jahre alt sind (Position 97.06 des Zolltarifs).

Will der Unternehmer für die vorstehenden Gegenstände von der Differenzbesteuerung Gebrauch machen, ist dies von einer formlosen Erklärung abhängig, die spätestens bei Abgabe der ersten Voranmeldung des Kalenderjahres beim Finanzamt einzureichen ist. In der Erklärung müssen die Gegenstände bezeichnet werden, auf die sich die Differenzbesteuerung erstreckt. An die Erklärung ist der Wiederverkäufer für mindestens zwei Kalenderjahre gebunden.

**Hinweis:** Soweit der Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung in diesen Fällen anwendet, ist er nicht berechtigt, die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer oder die gesondert ausgewiesene Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung als Vorsteuer abzuziehen.

## 5. Bemessungsgrundlage

Wird der Gebrauchtgegenstand durch den Wiederverkäufer geliefert, ist Bemessungsgrundlage die Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis. Die in dem Unterschiedsbetrag enthaltene Umsatzsteuer ist herauszurechnen. Ist der Unterschiedsbetrag negativ, beträgt die Bemessungsgrundlage 0 Euro. Nebenkosten, die nach dem Erwerb des Gegenstandes anfallen (z.B. Reparaturkosten) mindern die Bemessungsgrundlage nicht.

### **Beachte:**

Grundsätzlich ist die Bemessungsgrundlage für jeden Gegenstand einzeln zu ermitteln. Eine Ausnahme bilden Gegenstände, deren Einkaufspreis 500 Euro nicht übersteigt. Für sie kann die Bemessungsgrundlage nach der Gesamtdifferenz ermittelt werden. Auch hier ist die Umsatzsteuer aus dem Unterschiedsbetrag herauszurechnen. Entscheidet sich der Wiederverkäufer für die Gesamtdifferenz ist diese für sämtliche Lieferungen von Gegenständen bis zu einem Einkaufspreis von 500 Euro anzuwenden. Entsteht bei dieser Berechnungsmethode eine negative Gesamtdifferenz, beträgt die Bemessungsgrundlage 0 Euro. Sie kann innerhalb eines Kalenderjahres verrechnet werden, jedoch nicht mit späteren Kalenderjahren. Ein Wechsel zwischen Einzel- und Gesamtdifferenz ist nur zu Beginn eines Kalenderjahres zulässig.

Werden mehrere Gegenstände unter einem einheitlichen Kaufpreis (z.B. Aufkaufen eines Nachlasses oder einer Sammlung) gekauft und werden diese Gegenstände später üblicherweise einzeln weiterverkauft, kommen folgende Berechnungsmethoden in Betracht:

- Liegt der Gesamtkaufpreis unter 500 Euro, kann die Gesamtdifferenz angewendet werden

- Übersteigt der Gesamtpreis die 500-Euro-Grenze, ist eine Schätzung der einzelnen Gegenstände zu entnehmen, so lange bis der auf die restlichen Gegenstände entfallende Restbetrag nicht mehr als 500 Euro ausmacht und somit wieder die Voraussetzungen für die Ermittlung der Gesamtdifferenz vorliegen.

Kann für einen Kunstgegenstand der Einkaufspreis nicht ermittelt werden oder ist der Einkaufspreis unbedeutend, wird der Betrag nach dem sich der Umsatz bemisst mit 30 % des Verkaufspreises angesetzt.

## 6. Steuersatz, Steuerbefreiung

Die Steuer ist bei der Differenzbesteuerung grundsätzlich mit dem allgemeinen Steuersatz zu berechnen. Dies gilt auch für Gegenstände, für die bei der Besteuerung nach allgemeinen Vorschriften der ermäßigte Steuersatz in Betracht käme. Wird der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet verbracht, ist Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeschlossen. Die Steuerbefreiungen des § 4 UStG, zum Beispiel für Exporte, bleiben allerdings bestehen.

## 7. Rechnungsstellung/Verbot des offenen Steuerausweises

In der Rechnung darf die Steuer nicht gesondert ausgewiesen werden. Dies gilt auch dann, wenn der Wiederverkäufer den Gegenstand an ein anderes Unternehmen liefert, der eine gesondert ausgewiesene Steuer als Vorsteuer abziehen könnte. Liegen die Voraussetzungen für eine Differenzbesteuerung vor und weist der Wiederverkäufer für die Lieferung eines Gebrauchtgegenstandes die auf die Differenz entfallende Steuer aus, haftet er hierfür.

**Hinweis:** Auf die Anwendung der Differenzbesteuerung ist zudem gesondert hinzuweisen. Hier sind je nach Sachverhalt die Formulierungen „Gebrauchtgegenstände / Sonderregelung“, „Kunstgegenstände / Sonderregelung“ oder „Sammlungsstücke und Antiquitäten / Sonderregelung“ zwingend zu verwenden.

## 8. Aufzeichnungspflichten

Für die Aufzeichnungen des Wiederverkäufers gilt § 22 UStG mit der Maßgabe, dass aus den Aufzeichnungen getrennt für jeden Gegenstand der Verkaufspreis, der Einkaufspreis und die Bemessungsgrundlage hervor geht.

Aus Vereinfachungsgründen kann der Wiederverkäufer in Fällen, in denen er lediglich einen Gesamtpreis für mehrere Gegenstände bezahlt hat, den Gesamtpreis aufzeichnen, wenn

- der Gesamtpreis den Betrag von 500 Euro nicht übersteigt, oder

- der Restbetrag nach Abzug der Einkaufspreise einzelner Gegenstände den Betrag von 500 Euro nicht übersteigt

Der Wiederverkäufer hat die Aufzeichnungen für die Differenzbesteuerung zudem getrennt von den übrigen Aufzeichnungen zu führen.

## 9. Besonderheiten im innergemeinschaftlichen Warenverkehr

Grundsätzlich gilt, dass die Differenzbesteuerung uneingeschränkte Anwendung im Inland und im Binnenmarkt der Europäischen Union findet. Keine Anwendung findet die Differenzbesteuerung bei Lieferungen und Warenbezügen in und aus dem Drittlandgebiet.

Besonderheiten im innergemeinschaftlichen Warenverkehr:

- Die Differenzbesteuerung ist ausgeschlossen, wenn die Lieferung an den Wiederverkäufer unter Anwendung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen erfolgt ist.
- Für die innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs i.S.d. § 1b Abs. 2 und 3 UStG ist die Anwendung der Differenzbesteuerung ebenfalls ausgeschlossen
- Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, für die bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet die Differenzbesteuerung angewendet wurde, unterliegt im Inland nicht der Erwerbsbesteuerung.
- Für Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet, für die die Differenzbesteuerung angewendet werden soll, kann keine Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen in Anspruch genommen werden. Ebenso ausgeschlossen ist die Anwendung der sogenannten Versandhandelsregelung.

*Hinweis: Dieses Merkblatt richtet sich an Mitgliedsunternehmen der IHK Potsdam und an Personen, die eine Unternehmensgründung im Kammerbezirk Potsdam anstreben. Es soll - als Service Ihrer IHK Potsdam - 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.*