

Umsatzsteuerliche Besonderheiten beim Handel mit Gebrauchtwaren - Anwendung der Differenzbesteuerung

1. Sachlicher Anwendungsbereich	1
2. Persönlicher Anwendungsbereich	1
3. Voraussetzungen	2
4. Optionsmöglichkeit bei Kunstgegenständen und Antiquitäten	2
5. Bemessungsgrundlage	3
6. Steuersatz, Steuerbefreiungen	5
7. Rechnung/Verbot des offenen Steuerausweises	5
8. Aufzeichnungspflichten	5
9. Besonderheiten im innergemeinschaftlichen Warenverkehr	6

Unternehmen, die mit Gebrauchtwaren handeln, kaufen und verkaufen ihre Waren häufig von beziehungsweise an Privatpersonen. Da gerade beim Ankauf „von privat“ kein Vorsteuerabzug des Gebrauchtwarenhändlers 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.

1. Sachlicher Anwendungsbereich

Das Umsatzsteuergesetzes (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. Da es sich bei den Gegenständen in aller Regel um solche handelt, die bereits einmal nach der allgemeinen Verkehrsauffassung „gebraucht“ worden sind, werden sie nachfolgend als Gebrauchtgegenstände bezeichnet.

Ausnahme: Edelsteine und Edelmetalle sind von der Differenzbesteuerung ausgenommen. Edelsteine in diesem Sinne sind rohe oder bearbeitete Diamanten (Position 7102 Zolltarif) sowie (andere) Edelsteine (zum Beispiel Rubine, Saphire, Smaragde) und Schmucksteine (Position 7103 Zolltarif). Synthetische und rekonstituierte Steine rechnen nicht dazu. Edelmetalle im Sinne der Vorschrift sind Silber (aus Positionen 7106 und 7112 Zolltarif), Gold (aus Positionen 7108 und 7112 Zolltarif) und Platin - einschließlich Iridium, Osmium, Palladium, Rhodium und Ruthenium - (aus Positionen 7110 und 7112 Zolltarif). Edelmetalllegierungen und -plattierungen gehören grundsätzlich nicht dazu.

Aus Edelsteinen oder Edelmetallen hergestellte Gegenstände (zum Beispiel Schmuckwaren, Gold- und Silberschmiedewaren) fallen nicht unter die Ausnahmeregelung.

2. Persönlicher Anwendungsbereich

Der Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung ist auf so genannte Wiederverkäufer beschränkt. Als Wiederverkäufer gelten Unternehmer, die im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Gebrauchtgegenstände erwerben und sie anschließend, gegebenenfalls nach Instandsetzung, im eigenen Namen wieder verkaufen (gewerbsmäßige

Händler). Weiter zählen dazu Veranstalter öffentlicher Versteigerungen, die Gebrauchtgegenstände im eigenen Namen und auf eigene oder fremde Rechnung versteigern. Der An- und Verkauf der Gebrauchtgegenstände kann auf einen Teil- oder Nebenbereich des Unternehmens beschränkt sein.

3. Voraussetzungen

Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung sind folgende:

1. Die Gegenstände müssen im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben sein, das heißt ihr Bezug erfolgt von einem Verkäufer, der innerhalb der Europäischen Gemeinschaft ansässig ist.
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. Wird aus mehreren Einzelgegenständen, die jeweils für sich die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung erfüllen, ein einheitlicher Gegenstand her- oder zusammengestellt, unterliegt die anschließende Lieferung dieses „neuen“ Gegenstandes dagegen nicht der Differenzbesteuerung. Das gilt auch, wenn von einem erworbenen Gebrauchtgegenstand anschließend lediglich einzelne Teile geliefert werden (zum Beispiel beim Ausschachten eines Pkw).
3. Die Differenzbesteuerung setzt ferner voraus, dass 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. Der Wiederverkäufer kann die Regelung danach also anwenden, wenn er den Gegenstand im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben hat von
 - einer Privatperson oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die nicht Unternehmer ist,
 - einem Unternehmer aus dessen nichtunternehmerischen Bereich, z.B. ideeller Bereich eines Vereins
 - 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. Optionsmöglichkeit bei Kunstgegenständen und Antiquitäten

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

1. Kunstgegenstände (Nummer 53 der Anlage 2 zum UStG), Sammlungsstücke (Nummer 49 Buchstabe f und Nummer 54 der Anlage 2 zum UStG) oder Antiquitäten (Position 9706 00 00 des Zolltarifs) selbst eingeführt hat oder
2. Kunstgegenstände, die er entweder vom Künstler (Urheber) selbst oder von einem anderen Unternehmer, der kein Wiederverkäufer ist, steuerpflichtig erworben hat.

Die entsprechende Erklärung bindet den Wiederverkäufer für mindestens zwei Jahre. Sie ist spätestens mit der ersten Voranmeldung des betreffenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt abzugeben.

5. Bemessungsgrundlage

Wird ein Gebrauchtgegenstand durch den Wiederverkäufer geliefert, ist als Bemessungsgrundlage der Betrag anzusetzen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt; die in dem Unterschiedsbetrag enthaltene Umsatzsteuer ist herauszurechnen.

Beispiel 1:

Ein gewerblicher Händler für EDV- und Elektronikgeräte kauft von Privat einen gebrauchten Computer zum Einkaufspreis von 900 Euro. Anschließend verkauft er ihn an eine Privatperson weiter für 1.150 Euro. Der Händler wendet die Differenzbesteuerung an.

Bemessungsgrundlage: Verkaufspreis - Einkaufspreis = 1.150 Euro - 900 Euro = 250 Euro

Aus diesem Betrag ist die Umsatzsteuer in Höhe von 19 Prozent herauszurechnen (250 Euro x 0,19 = 47,50 Euro). Daraus ergibt sich als Bemessungsgrundlage für den Umsatz des Elektronikhändlers an die Privatperson in Deutschland 210,07 Euro. Der Steuerbetrag beträgt 39,93 Euro. Es ist eine Rechnung ohne gesonderten Ausweis der im Verkaufspreis enthaltenen Umsatzsteuer auszustellen (Gesamtpreis = 1.150 Euro). Aufzuzeichnen sind:

- Verkaufspreis: 1.150 Euro
- Einkaufspreis: 900 Euro
- Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage: 210,07 Euro

Beispiel 2:

Gleicher Sachverhalt wie in Beispiel 1. Aber: Der Ankauf des Computers erfolgt von einer Privatperson aus Frankreich der Verkauf des Computers erfolgt an eine Privatperson in Belgien. Bei Anwendung der Differenzbesteuerung ist der Sachverhalt steuerlich ebenso wie in Beispiel 1 abzuwickeln.

Beispiel 3:

Der Elektronikhändler kauft den Computer von einem vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer zu einem Preis von 900 Euro inklusive Umsatzsteuer in Höhe von 143,73 Euro mit entsprechendem Hinweis ein. Er verkauft ihn an die Privatperson zu einem Preis von 1.150 Euro weiter. Bei diesem Sachverhalt ist die Anwendung der Differenzbesteuerung nicht möglich. Durch den gesonderten Steuerausweis beim Einkaufspreis liegen die Voraussetzungen nicht vor. Der Elektronikhändler kann die gesondert ausgewiesenen 143,73 Euro als Vorsteuern ansetzen. Im Verkaufspreis von 1.150 Euro ist die Umsatzsteuer mit einem Betrag von 183,66 Euro enthalten. Die Zahllast gegenüber dem Finanzamt beträgt somit 39,93 Euro.

Beispiel 4:

Der von der Privatperson eingekaufte Computer wird an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer weiter verkauft. In diesem Fall hat der Elektronikhändler die Möglichkeit zwischen der Anwendung der Differenzbesteuerung und der Anwendung der Regelbesteuerung zu wählen. Bei Anwendung der Differenzbesteuerung ist der Sachverhalt, wie im Beispiel 1 dargestellt, abzuwickeln. Bei Anwendung der Regelbesteuerung - gleich bleibende Gewinnspanne für den Wiederverkäufer unterstellt - ergäbe sich ein Nettoverkaufspreis von 1.115,50 Euro zuzüglich gesondert auszuweisender Umsatzsteuer in Höhe von 19 Prozent. Das entspricht einem Steuerbetrag von 211,95 Euro. Daraus ist ersichtlich, dass sich im Gegensatz zur Differenzbesteuerung der Verkaufspreis verteuert, was aber lediglich Auswirkungen im Bereich der Verkäufe an nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechnigte Personen hat.

Die Bemessungsgrundlage ist vorbehaltlich der nachfolgenden Erleichterungen grundsätzlich für jeden Gegenstand einzeln zu ermitteln (Einzeldifferenz).

Erleichterung: Bei Gegenständen, deren Einkaufspreis den Betrag von 500 Euro nicht übersteigt, kann die Bemessungsgrundlage anstatt nach der Einzeldifferenz nach der Gesamtdifferenz ermittelt werden. Die Gesamtdifferenz ist der Betrag, um den die Summe der Verkaufspreise die Summe der Einkaufspreise - jeweils bezogen auf den Besteuerungszeitraum - übersteigt; die in dem Unterschiedsbetrag enthaltene Umsatzsteuer ist herauszurechnen. Kann ein Gegenstand endgültig nicht mehr veräußert, entnommen oder zugewendet werden (zum Beispiel wegen Diebstahl oder Untergang), so ist die Summe der Einkaufspreise entsprechend zu mindern. Die Voraussetzungen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach der Gesamtdifferenz müssen grundsätzlich für jeden einzelnen Gegenstand erfüllt sein.

Wendet der Wiederverkäufer für eine Mehrheit von Gegenständen oder für Sachgesamtheiten einen Gesamteinkaufspreis auf (zum Beispiel beim Kauf von Sammlungen oder Nachlässen) und werden die Gegenstände üblicherweise später einzeln verkauft, so kann wie folgt verfahren werden:

1. Beträgt der Gesamteinkaufspreis bis zu 500 Euro, kann aus Vereinfachungsgründen von der Ermittlung der auf die einzelnen Gegenstände entfallenden Einkaufspreise abgesehen werden.
2. Übersteigt der Gesamteinkaufspreis den Betrag von 500 Euro, ist der auf die einzelnen Gegenstände entfallende Einkaufspreis grundsätzlich im Wege sachgerechter Schätzung zu ermitteln. Die Schätzung kann auf wert bestimmende Einzelgegenstände solange beschränkt werden, bis der Gesamtbetrag für die restlichen Gegenstände 500 Euro oder weniger beträgt.

Beispiel:

Der Antiquitätenhändler A kauft eine Wohnungseinrichtung für 3.000 Euro. Dabei ist er insbesondere an einer antiken Truhe (geschätzter anteiliger Einkaufspreis 1.500 Euro) und einem Weichholzschränk (Schätzpreis 800 Euro) interessiert. Die restlichen Einrichtungsgegenstände, zu denen ein Fernsehgerät (Schätzpreis 250 Euro) gehört, will er an einen Trödelhändler verkaufen.

A muss beim Weiterverkauf der Truhe und des Weichholzschränks die Bemessungsgrundlage nach der Einzeldifferenz ermitteln. Das Fernsehgerät hat er den Gegenständen zuzuordnen, für die die Bemessungsgrundlage nach der Gesamtdifferenz ermittelt wird. Das gleiche gilt für die restlichen Einrichtungsgegenstände. Da ihr Anteil am Gesamtpreis 450 Euro beträgt, kann von einer Ermittlung der auf die einzelnen Gegenstände entfallenden Einkaufspreise abgesehen werden.

Die Gesamtdifferenz kann nur einheitlich für die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums ausgeführten Umsätze ermittelt werden, die sich auf Gegenstände mit Einkaufspreisen bis zu 500 Euro beziehen. Es ist nicht zulässig, die Gesamtdifferenz innerhalb dieser Preisgruppe auf bestimmte Arten von Gegenständen zu beschränken. Für Gegenstände, deren Einkaufspreis 500 Euro übersteigt, ist daneben die Ermittlung nach der Einzeldifferenz vorzunehmen.

Ein Wechsel von der Ermittlung nach der Einzeldifferenz zur Ermittlung nach der Gesamtdifferenz und umgekehrt ist nur zu Beginn eines Kalenderjahres zulässig.

Besonderheit bei Kunstgegenständen: Lässt sich der Einkaufspreis eines Kunstgegenstandes (Nummer 53 der Anlage 2 zum UStG) nicht ermitteln oder ist der Einkaufspreis unbedeutend, wird der Betrag, nach dem sich der Umsatz bemisst, mit 30 Prozent des Verkaufspreises angesetzt. Zur wichtigen Frage, wann der Einkaufspreis in diesem Sinn nicht „ermittelbar“ ist, hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom [18. Dezember 2014](#) Stellung genommen.

Die Entnahme von entsprechenden Gegenständen führt zu keiner Besteuerung. Denn eine gleichgestellte Lieferung liegt nur vor, wenn der Unternehmer aus dem Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt war. Aber an dieser Voraussetzung fehlt es gerade in den Fällen der Differenzbesteuerung.

Bei Einfuhren durch den Wiederverkäufer gilt als Einkaufspreis der Wert i. S. d. § 11 Abs. 1 UStG zzgl. Einfuhrumsatzsteuer, die nicht als Vorsteuer abziehbar ist.

Im Fall des Ankaufs von Kunstgegenständen mit Umsatzsteuer schließt der Einkaufspreis ebenfalls die Umsatzsteuer des Lieferers ein, weil auch in diesem Fall die Vorsteuer nicht abziehbar ist.

6. Steuersatz, Steuerbefreiungen

Bei der Differenzbesteuerung ist die Steuer stets mit dem allgemeinen Steuersatz zu berechnen. Dies gilt auch für solche Gegenstände, für die bei der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften der ermäßigte Steuersatz in Betracht käme (zum Beispiel Kunstgegenstände und Sammlungsstücke). Wird auf eine Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet die Differenzbesteuerung angewendet, ist die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (gem. § 6a UStG) ausgeschlossen. Die übrigen Steuerbefreiungen des § 4 UStG, also zum Beispiel auch für Exporte, bleiben bestehen.

Hinweis: Der Wiederverkäufer kann jedoch bei jeder Lieferung auf die Differenzbesteuerung verzichten (gem. § 25a Abs. 8 UStG), soweit er nicht die Vereinfachungsregelung (siehe Punkt 5. Bildung einer Gesamtdifferenz) anwendet. Diese Einzeloption ist auch dann möglich, wenn der Wiederverkäufer sich bei Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten allgemein für die Differenzbesteuerung entschieden hat. In diesem Fall kann er die Vorsteuer frühestens in der Voranmeldung geltend machen, in der er auch die Steuer für die Lieferung anmeldet. Im Fall der Einzeloption gelten die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuerrechts.

7. Rechnung/Verbot des offenen Steuerausweises

Die Steuer darf in der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen werden. Dies gilt auch dann, wenn der Wiederverkäufer einen Gebrauchtgegenstand an einen anderen Unternehmer liefert, der eine gesondert ausgewiesene Steuer aus dem Erwerb dieses Gegenstandes als Vorsteuer abziehen könnte. Liegen die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung vor und weist ein Wiederverkäufer für die Lieferung eines Gebrauchtgegenstandes die auf die Differenz entfallende Steuer gesondert aus, haftet er hierfür.

Auf die Anwendung der Regelungen der Differenzbesteuerung ist in der Rechnung gesondert hinzuweisen. Seit 30. Juni 2013 ist hierfür folgende Formulierung vorgegeben: „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung“, „Kunstgegenstände/Sonderregelung“ oder „Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung“.

8. Aufzeichnungspflichten

Der Wiederverkäufer, der Umsätze von Gebrauchtgegenständen differenzversteuert, hat für jeden Gegenstand getrennt den Verkaufspreis, den Einkaufspreis und die Bemessungsgrundlage aufzuzeichnen. Aus Vereinfachungsgründen kann er in den Fällen, in denen lediglich ein Gesamteinkaufspreis für mehrere Gegenstände vorliegt, den Gesamteinkaufspreis aufzeichnen,

1. wenn dieser den Betrag von 500 Euro insgesamt nicht übersteigt oder
2. soweit er nach Abzug der Einkaufspreise einzelner Gegenstände den Betrag von 500 Euro nicht übersteigt.

Die besonderen Aufzeichnungspflichten gelten als erfüllt, wenn sich die aufzeichnungspflichtigen Angaben aus den Buchführungsunterlagen entnehmen lassen.

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

9. Besonderheiten im innergemeinschaftlichen Warenverkehr

Generell gilt, dass die Differenzbesteuerung uneingeschränkte Anwendung im Inland und im Binnenmarkt der Europäischen Union findet. Keine Anwendung der Differenzbesteuerung gibt es bei Lieferungen und Warenbezügen in und aus dem Drittlandsgebiet. Für die Anwendung der Differenzbesteuerung im innergemeinschaftlichen Warenverkehr gelten noch folgende Besonderheiten: Sollte die Lieferung des Gegenstandes an den gewerblichen Wiederverkäufer unter Anwendung der Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung im übrigen Gemeinschaftsgebiet erfolgt sein, so ist die Anwendung der Differenzbesteuerung ausgeschlossen. In diesen Fällen ist der Erwerb der Gegenstände im Inland zu versteuern. Handelt es sich um die innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs im Sinne des § 1b Absatz 2 und 3 UStG (Sonderregelung für neue Fahrzeuge), so ist ebenfalls die Anwendung der Differenzbesteuerung ausgeschlossen (vergleiche hierzu im Detail die Hinweise in der IHK-Information [„Lieferungen an Nichtunternehmer im EU-Binnenmarkt“](#)). Sollte für die Lieferung des Gegenstandes an den gewerblichen Händler im Inland bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet die Differenzbesteuerung angewandt worden sein, so unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland nicht der Umsatzsteuer. Für Lieferungen unter Anwendung der Differenzbesteuerung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gilt nicht die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen sowie die Anwendung der so genannten Versandhandelsregelung des § 3c UStG, d.h. damit ist die Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet – unabhängig von Lieferschwelen – stets in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig.

Stand: Juni 2019

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:

Tobias Imberge, Tel: 0228/2284 167, Fax: 0228/2284-225, Mail: imberge@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