

Umsatzsteuer

Merkblatt zur Anwendung der Differenzbesteuerung für Gebrauchtwarenhändler

Nr. 135/02

verantwortlich:

RA Stefan Fritz

Geschäftsbereich Recht | Steuern
der IHK Nürnberg für Mittelfranken,
Hauptmarkt 25/27, 90403 Nürnberg

Tel. 0911/1335-390

Fax 0911/1335-463

e-mail: Fritz@nuernberg.ihk.de

© Dr. Matthias Winter DIHK Berlin

Stand: Juni 2002

Auflage 2002

Differenzbesteuerung im Gebrauchtwarenhandel

- ? Allgemeines
- ? I. Für welche Gegenstände kann die Differenzbesteuerung angewandt werden?
- ? II. Welche Unternehmer können von der Differenzbesteuerung Gebrauch machen?
- ? III. Wie funktioniert die Differenzbesteuerung?
- ? IV. Welche Aufzeichnungen sind erforderlich, gibt es Erleichterungen?
- ? V. Welche Besonderheiten gelten im grenzüberschreitenden Handel mit Gebrauchtwaren?

Allgemeines

Seit dem 01.01.1995 kann der Umsatz mit Gebrauchtgegenständen (insb. Gebrauchtwagen), Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten im Wege der Differenzbesteuerung versteuert werden. Erwirbt ein Unternehmer derartige Gegenstände von einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Verkäufer mit der Absicht, diese Gegenstände gewerblich weiter zu veräußern, so kann er anstelle der Regelbesteuerung lediglich den Unterschiedsbetrag zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis der Besteuerung zugrundelegen.

Diese sog. Differenz- oder Margenbesteuerung hat den Vorteil, dass Doppelbesteuerungen und damit Preisverteuerungen bei der Einschaltung gewerblicher Händler im An- und Verkauf aus und an den privaten bzw. öffentlich-rechtlichen Bereich vermieden werden. Sie ist auch bedeutsam für Wareneinkäufe durch nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer wie Ärzte, Banken und Versicherungen sowie Vermieter.

I. Für welche Gegenstände kann die Differenzbesteuerung angewandt werden?

Während die Richtlinie 94/5/EG des Rates den Begriff der Gebrauchtgegenstände enthält, wurde bei deren Umsetzung mit § 25 a UStG auf das Merkmal "gebraucht" verzichtet, um von vornherein Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden. Statt dessen wird allgemein auf Voraussetzungen abgestellt, die im Endergebnis zu dem führen, was man landläufig unter einem Gebrauchtgegenstand versteht. Nach § 25 a Abs. 1 UStG muss die

Lieferung der Gegenstände an den gewerblichen Wiederverkäufer folgende Anforderungen erfüllen:

- ? Die Gegenstände müssen im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben sein, d. h. ihr Bezug erfolgt von einem Verkäufer, der innerhalb der Gemeinschaft ansässig ist.
- ? Der gewerbliche Wiederverkäufer darf für den Erwerb des Gegenstandes (für die Lieferung des Gegenstandes an ihn) kein Vorsteuerabzugsrecht besitzen. Dieser Umstand liegt dann vor, wenn der Erwerb von einer Privatperson oder von einem steuerbefreiten Unternehmer erfolgt ist bzw. der Verkäufer selbst als gewerblicher Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung angewandt hat.

Ausgeschlossen ist die Differenzbesteuerung für

- ? Edelmetalle (Silber, Gold, Platin) und Edelsteine sowie für
- ? den Handel mit Neufahrzeugen innerhalb der Europäischen Union.

Ein Fahrzeug ist nach § 1 b Abs. 3 UStG ein Neufahrzeug, wenn

- ? das Landfahrzeug nicht mehr als 6.000 km zurückgelegt hat oder seine erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als 6 Monate zurückliegt,
- ? das Wasserfahrzeug nicht mehr als 100 Betriebsstunden auf dem Wasser zurückgelegt hat oder seine erste Inbetriebnahme zum Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als drei Monate zurückliegt,
- ? das Luftfahrzeug nicht länger als 40 Betriebsstunden genutzt worden ist oder seine erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als drei Monate zurückliegt.

Der Neufahrzeughandel in der Europäischen Union unterliegt einer umsatzsteuerlichen Sonderregelung. Fahrzeuge, die mehr Kilometer zurückgelegt haben bzw. mehr Betriebsstunden genutzt worden sind, sind demnach Gebrauchtfahrzeuge, für die die Differenzbesteuerung Anwendung findet.

Im übrigen enthält § 25 a Abs. 2 UStG ein weiteres allgemeines Optionsrecht zur Differenzbesteuerung für Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten auch für den Fall, dass der Wiederverkäufer diese Gegenstände steuerpflichtig eingeführt bzw. im Gemeinschaftsgebiet erworben hat. An die Optionserklärung ist der gewerbliche Wiederverkäufer für mindestens 2 Kalenderjahre gebunden. Die Abgrenzung der Begriffe Kunstgegenstände und Sammlungsstücke ergibt sich aus Nr. 53 bzw. Nr. 49 Buchst. f und Nr. 54 der Anlage zum UStG. Antiquitäten sind gemäß Richtlinie 94/5/EG des Rates "andere Gegenstände und Sammlungsstücke, die mehr als 100 Jahre alt sind".

II. Welche Unternehmer können von der Differenzbesteuerung Gebrauch machen?

§ 25 a Abs. 1 Nr. 1 UStG beschränkt die Differenzbesteuerung auf sog. gewerbliche Wiederverkäufer. Diesem Begriff werden die gewerbsmäßigen Händler zugeordnet, d. h. solche Unternehmer, die im Rahmen ihres Unternehmens oder eines abgrenzbaren Teilbereichs üblicherweise Gegenstände zum Zwecke des Wiederverkaufs einkaufen und sie anschließend, gegebenenfalls nach Instandsetzung, verkaufen. Der Begriff Wiederverkäufer umfasst ferner die Veranstalter öffentlicher Versteigerungen, die Gegenstände im eigenen Namen (auf eigene oder fremde Rechnung) versteigern. Öffentliche Versteigerer handeln im Sinne des Umsatzsteuerrechts wie Eigenhändler bzw. wie Kommissionäre, wenn sie die Versteigerung auf fremde Rechnung durchführen. Insofern gilt der öffentli-

che Versteigerer, der im eigenen Namen auf fremde Rechnung handelt, auch als gewerblicher Wiederverkäufer, da das Umsatzsteuerrecht sowohl eine Lieferung des Kommitenten (Verkäufer) an den Versteigerer (Kommissionär) als auch eine Lieferung des Kommissionärs an den Ersteigerer unterstellt.

III. Wie funktioniert die Differenzbesteuerung?

Grundsätzlich kann der gewerbliche Wiederverkäufer bei Vorliegen der unter Ziff. I genannten Voraussetzungen als Bemessungsgrundlage anstelle des Entgelts für die Lieferung den Differenzbetrag aus Verkaufspreis und Einkaufspreis der Besteuerung zugrundelegen.

Die Steuer ist bei der Differenzbesteuerung stets mit dem allgemeinen Steuersatz (16 %) zu berechnen. Dies gilt auch für solche Gegenstände, für die bei der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften der ermäßigte Steuersatz (7 %) in Betracht käme (z. B. Kunstgegenstände und Sammlungsstücke).

Beispiel 1:

Ein gewerblicher Händler für EDV- und Elektronikgeräte kauft von Privat einen gebrauchten Computer zum Preis von 900 €. Anschließend verkauft er ihn an eine Privatperson weiter für 1.190 €. Der Händler wendet die Differenzbesteuerung an.

Bemessungsgrundlage: Verkaufspreis - Einkaufspreis = 1.190 € - 900 € = 290 €

Aus diesem Betrag ist die Umsatzsteuer in Höhe von 16 v. H. herauszurechnen ($290 \times 0,1379 = 40$ €). Daraus ergibt sich als Bemessungsgrundlage für den Umsatz des Elektronikhändlers an die Privatperson 250 €. Der Steuerbetrag beträgt 40 €. Es ist eine Rechnung ohne gesonderten Ausweis der im Verkaufspreis enthaltenen Umsatzsteuer auszustellen (Gesamtpreis = 1.190 €). Aufzuzeichnen sind:

- ? Verkaufspreis: 1.190 €
- ? Einkaufspreis: 900 €
- ? Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage: 250 €

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 € inkl. gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer in Höhe von 124 € ein. Er verkauft ihn an die Privatperson zu einem Preis von 1.190 € 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 124 € als Vorsteuern an-

setzen. Im Verkaufspreis von 1.190 € ist die Umsatzsteuer mit einem Betrag von 164 € enthalten. Die Zahllast gegenüber dem Finanzamt beträgt somit 40 €.

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 Differenzbesteuerung und der Regelbesteuerung zu wählen.

Bei Anwendung der Differenzbesteuerung ist der Sachverhalt wie im Beispiel 1 dargestellt abzuwickeln. Bei Anwendung der Regelbesteuerung - gleichbleibende Gewinnspanne für den Wiederverkäufer unterstellt - ergäbe sich ein Nettoverkaufspreis von 1.150 € zzgl. gesondert auszuweisender Umsatzsteuer in Höhe von 16 % = 172,50 €. Daraus ist ersichtlich, dass sich im Gegensatz zur Differenzbesteuerung der Verkaufspreis verteuert, was aber lediglich Auswirkungen bei Verkäufen an nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechnigte Personen hat.

IV. Welche Aufzeichnungen sind erforderlich, gibt es Erleichterungen?

Wichtig ist, dass bei Anwendung der Differenzbesteuerung neben der Regelbesteuerung getrennte Aufzeichnungen erforderlich sind. Danach muss der Unternehmer neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten des § 22 UStG folgende Aufzeichnungen führen:

- ? die Verkaufspreise der Gegenstände,
- ? die Einkaufspreise,
- ? die Bemessungsgrundlagen, die sich aus den Beträgen ergeben, um die die Verkaufspreise die Einkaufspreise für die Gegenstände übersteigen (die Umsatzsteuer ist aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen, vgl. Beispiel 1).

Vereinfachte Aufzeichnungen bei Anwendung der Differenzbesteuerung sind möglich bei Gegenständen, deren Einkaufspreis 500 € nicht überschreitet. Danach kann der Unternehmer die während eines gesamten Besteuerungszeitraums / Voranmeldungszeitraums (Kalendermonat, Kalendervierteljahr, Kalenderjahr) ausgeführten Umsätze nach dem Gesamtbetrag bemessen, um den die Summe der Verkaufspreise die Summe der Einkaufspreise dieses Zeitraums übersteigt (Gesamtdifferenz).

Beispiel 5:

Der Elektronikhändler kauft von Privatpersonen zwei gebrauchte elektrische Schreibmaschinen zum Einkaufspreis von je 220 € sowie einen gebrauchten Drucker für 470 €. Er verkauft die Schreibmaschinen zu einem Preis von je 300 € nach 3 Wochen und den Drucker zu einem Preis von 600 € nach 4 Wochen. Die Summe der Verkaufspreise beträgt 1.200 € und die Summe der Einkaufspreise 910 €. Aus dem Differenzbetrag von 290 € ist die Umsatzsteuer in Höhe von 40 € herauszurechnen. Damit ergibt sich als Bemessungsgrundlage 250 €. Die Umsatzsteuerschuld beträgt 40 € (250 x 16 v. H.).

Die Anwendung dieser Vereinfachungsregelung für den Unternehmer lohnt sich nur dann, wenn er kontinuierliche Ein- und Verkäufe unter Anwendung der Differenzbesteuerung tätigt. Bei einem zeitlichen Auseinanderfall sporadischer Ein- und Verkäufe kann die Anwendung der Vereinfachungsregelung auch nachteilig bezogen auf die eigene Steuerschuld wirken.

Beispiel 6:

Ein gewerblicher Wiederverkäufer kauft im Jahr 01 drei Gebrauchtgegenstände zu Preisen von 300 €, 200 € und 400 € ein. Er verkauft diese Gegenstände in unterschiedlichen Besteuerungszeiträumen. Gegenstand 1 verkauft er für 400 € im Jahr 01. Die Gegenstände 2 und 3 werden im Jahr 02 für 300 € und für 500 € verkauft.

Bei Anwendung der Vereinfachungsregelung im Besteuerungszeitraum 01 ergäbe sich ein negativer Differenzbetrag, so dass keine Steuer zu entrichten wäre; im Besteuerungszeitraum 02 entstünde ein Differenzbetrag zwischen Einkaufspreisen und Verkaufspreisen von 800 €, in dem ein Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 110,30 € enthalten wäre. Bei Anwendung der Differenzbesteuerung für jeden einzelnen Vorgang des Einkaufs und Verkaufs wäre dagegen die Umsatzsteuerbelastung lediglich 41,40 € (100 € + 100 € + 100 € = 300 €, darin enthalten 16 % Umsatzsteuer = 41,40 €).

V. Welche Besonderheiten gelten im grenzüberschreitenden Handel mit Gebrauchsgütern?

Generell gilt, dass die Differenzbesteuerung uneingeschränkte Anwendung im Inland und im Binnenmarkt der Europäischen Union findet. Sie kann jedoch nicht angewendet werden bei Lieferungen und Warenbezügen in und aus dem Drittlandsgebiet.

Im innergemeinschaftlichen Warenverkehr sind folgende Besonderheiten zu beachten:

Wird ein Gegenstand an den gewerblichen Wiederverkäufer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung geliefert, so ist die Differenzbesteuerung ausgeschlossen. In diesem Fall ist der Erwerb des Gegenstandes im Inland zu versteuern.

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 ist die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6 a UStG sowie die sog. Versandhandelsregelung des § 3 c UStG ausgeschlossen.