

UMSATZSTEUER

Wann lohnt ein Verzicht auf die Differenzbesteuerung?

von Dipl.-Finw. Rüdiger Weimann, Dozent, Lehrbeauftragter und Partner der kmk Steuerberatungsgesellschaft mbH, Dortmund

| Der Umsatz mit Gebrauchtgegenständen kann gemäß § 25a UStG 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 Ein- und Verkaufspreis der Besteuerung zugrundelegen. Diese „Margenbesteuerung“ ist jedoch nicht immer von Vorteil. Wann sich ein Verzicht darauf für Ihren Mandanten lohnt, wird nachfolgend analysiert. |

1. Sinn und Zweck der Differenzbesteuerung

Die Differenzbesteuerung stellt eine Ausnahme von der Regelbesteuerung dar und bezweckt vor allem, Wettbewerbsnachteile zu vermeiden, die der gewerbsmäßige Handel mit Gebrauchtgegenständen bis dato im Vergleich zu Privatverkäufen hatte. Wichtig war dies vor allem für den Handel mit gebrauchten Kraftfahrzeugen. Denn während die Wiederverkäufe von Privat an Privat nicht mit der Umsatzsteuer belastet werden, müsste ein Kfz-Händler die Verkäufe auch dann versteuern, wenn er das Kfz von Privat und damit **ohne Vorsteuerabzug** erworben hat.

MERKE | § 25a UStG beschränkt die Besteuerung auf die Marge, d.h. auf die Differenz zwischen dem Ein- und Verkaufspreis. Das heißt aber nicht, dass die Anwendung der Sondervorschrift ausnahmslos von Vorteil ist. Aus diesem Grund räumt § 25a Abs. 8 UStG dem Kfz-Händler die Möglichkeit ein, auf die Anwendung der Differenzbesteuerung zu verzichten (Option zur Regelbesteuerung).

2. Kein Verzicht im Privatkundengeschäft!

Regel- und Differenzbesteuerung unterscheiden sich – grob betrachtet – dadurch, dass die Bemessungsgrundlage bei der

- Regelbesteuerung das **Gesamtentgelt** und bei der
- Differenzbesteuerung **nur ein Teil** des Entgelts ist.

Absolut betrachtet führt die Regelbesteuerung immer zu einem höheren Bruttokaufpreis (Zahlbetrag). Damit ist die Regelbesteuerung nur dann von Vorteil, wenn dem Kunden ein Teil des Kaufpreises, weil er Unternehmer ist, über den **Vorsteuerabzug** vom Finanzamt wieder erstattet wird.

PRAXISHINWEIS | Sinn macht eine Option damit **nur im Firmenkundengeschäft**. Im **Privatkundengeschäft** sollte – wo immer möglich – differenzbesteuert werden.

Margenbesteuerung soll Wettbewerbsnachteile verhindern

Option zur Regelbesteuerung möglich

Option macht nur bei Firmenkunden Sinn

3. Fallgruppe 1: Inlandsgeschäft

■ Beispiel 1

Autohaus A kauft ein Fahrzeug für 10.000 EUR von Privat an. Das Fahrzeug soll einem Unternehmenskunden mit einem Rohgewinnaufschlag von 1.000 EUR verkauft werden und in Deutschland verbleiben. A müsste den Verkaufspreis (VKP) wie folgt kalkulieren:

| | Differenzbesteuerung | Regelbesteuerung |
|-----------------------------|----------------------|-------------------|
| Einkaufspreis | 10.000 EUR | 10.000 EUR |
| + Rohgewinnaufschlag | <u>1.000 EUR</u> | <u>1.000 EUR</u> |
| = Nettoverkaufspreis | 11.000 EUR | 11.000 EUR |
| + USt: 19 % auf ... | | |
| ... die Marge/den Netto-VKP | 190 EUR | 2.090 EUR |
| = VKP | 11.190 EUR | 13.090 EUR |

Unterschiedliche Ermittlung des Verkaufspreises

3.1 Bei Differenzbesteuerung USt nie offen ausweisen!

Bei Anwendung der Differenzbesteuerung darf die Umsatzsteuer niemals offen ausgewiesen werden (§ 14a Abs. 6 S. 2 UStG). Das Verbot des gesonderten Ausweises der Steuer in einer Rechnung gilt auch dann, wenn das Autohaus – wie im Beispielfall – das Fahrzeug an einen anderen Unternehmer liefert, der eine gesondert ausgewiesene Steuer aus dem Erwerb als Vorsteuer abziehen könnte.

Umsatzsteuer nie offen ausweisen

PRAXISHINWEIS | Weist das Autohaus – entgegen der Regelung in § 14a Abs. 6 S. 2 UStG – die auf die Differenz entfallende Steuer gesondert aus, entsteht aus dem einen Verkauf eine zweifache Umsatzsteuerschuld (vgl. A 25a.1 Abs. 16 UStAE):

- Das Autohaus schuldet die gesondert ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG.
- Zusätzlich schuldet das Autohaus für die Lieferung des Gegenstands die Steuer nach § 25a UStG.

Das muss unbedingt vermieden werden!

3.2 Vorteile der Regelbesteuerung im Firmenkundengeschäft

Im Beispiel 1 muss der Firmenkunde bei Anwendung der Differenzbesteuerung 11.190 EUR bezahlen und wäre mit diesem Betrag mangels Vorsteuerabzug endgültig belastet. Bei der Regelbesteuerung muss er zunächst 13.090 EUR bezahlen, bekäme aber 2.090 EUR erstattet und wäre endgültig nur mit 11.000 EUR belastet. Er spart damit die Umsatzsteuer auf die Marge von 190 EUR.

Firmenkunden mit Vorsteuerabzug sollten optieren ...

Beachten Sie | Da der **Privatkunde** immer mit dem VKP endgültig belastet ist, ist die Differenzbesteuerung hier immer die günstigere Alternative. Selbiges gilt für **Firmenkunden, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind** wie Humanmediziner, Versicherungsvertreter oder Kleinunternehmer.

...Privatkunden und Firmenkunden ohne Vorsteuerabzug nicht

3.3 Händler-Händler-Geschäft

■ Beispiel 2

Wie Beispiel 1. Das Fahrzeug wurde jedoch (zulässigerweise) differenzbesteuert von einem Händler-Kollegen erworben.

Der Erwerber kann auch dann zwischen „Differenz- oder Regelbesteuerung“ wählen, wenn er den Gebrauchtwagen von einem Händler-Kollegen unter Anwendung der Differenzbesteuerung erworben hat.

PRAXISHINWEIS | In diesem Fall sollte aber der Einkauf optimiert werden (s.u.).

4. Fallgruppe 2: EU-Geschäft

■ Beispiel 3

Wie Beispiel 1. Der Kunde ist Italiener; die Lieferung erfüllt die Voraussetzungen der §§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6a UStG an eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Hierzu muss man wissen: Für differenzbesteuerte Umsätze gelten die üblichen Steuerbefreiungen – mit Ausnahme der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 25a Abs. 5 S. 2 UStG, A 25a.1 Abs. 15 S. 3 f. UStG).

| | Differenzbesteuerung | Regelbesteuerung |
|-----------------------------|----------------------|-------------------|
| Einkaufspreis | 10.000 EUR | 10.000 EUR |
| + Rohgewinnaufschlag | <u>1.000 EUR</u> | <u>1.000 EUR</u> |
| = Nettoverkaufspreis | 11.000 EUR | 11.000 EUR |
| + USt: 19 % auf ... | | |
| ... die Marge/den Netto-VKP | 190 EUR | 0 EUR |
| = VKP | 11.190 EUR | 11.000 EUR |

Beachten Sie | Für die Anwendung der Differenzbesteuerung darf das Fahrzeug aber nie ein Neufahrzeug sein (§ 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. b UStG).

Wieder spart der Firmenkunde bei Anwendung der Regelbesteuerung die Umsatzsteuer auf die Marge – dieses Mal aber nicht wie beim Inlandsgeschäft indirekt über den Umweg des Vorsteuerabzugs, sondern direkt über einen umsatzsteuerfreien Warenbezug.

PRAXISHINWEIS | Auch in diesem Fall sollte beim Händler-Händler-Geschäft der Einkauf optimiert werden (s.u.)!

Wahlrecht auch bei differenzbesteuertem Erwerb

Für Firmenkunden Option wieder günstiger

5. Fallgruppe 3: Verkauf/Non-EU-Geschäft

■ Beispiel 4

Wie Beispiel 3. Der Kunde ist Russe; die Lieferung erfüllt die Voraussetzungen der §§ 4 Nr. 1 Buchst. a, 6 UStG an eine steuerfreie Ausfuhrlieferung.

| | Differenzbesteuerung | Regelbesteuerung |
|-----------------------------|----------------------|-------------------|
| Einkaufspreis | 10.000 EUR | 10.000 EUR |
| + Rohgewinnaufschlag | <u>1.000 EUR</u> | <u>1.000 EUR</u> |
| = Nettoverkaufspreis | 11.000 EUR | 11.000 EUR |
| + USt: 19 % auf ... | | |
| ... die Marge/den Netto-VKP | 0 EUR | 0 EUR |
| = VKP | 11.000 EUR | 11.000 EUR |

Hier ist es – bei einem Wareneinkauf von Privat – auf den ersten Blick egal, welche der beiden Besteuerungsformen zur Anwendung kommt: Immer erfolgt der Verkauf durch das Autohaus umsatzsteuerfrei.

PRAXISHINWEIS I

1. Es ist aber sinnvoll, die Differenzbesteuerung anzuwenden, da das Finanzamt bei unvollständigen Beleg- und Buchnachweisen dann nur die Differenzsteuer von Ihnen nachfordern kann.
2. Auf der **Rechnung** müssen Sie sowohl auf die Anwendung der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG (§ 14a Abs. 6 UStG) hinweisen als auch auf die Anwendung der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. a, § 6 UStG (§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 8 UStG).

6. Fallgruppe 4: Einkauf / Händler-Händler-Geschäft

■ Beispiel 5

Autohaus B nimmt von einem Privatkunden ein sehr spezielles Fahrzeug in Zahlung und verkauft es sofort an Autohaus A weiter. A bietet derartige Fahrzeuge deutschlandweit an.

Auch dann, wenn A das Fahrzeug von einem anderen deutschen Händler (B) eingekauft hat, gelten die Ausführungen zu Fallgruppe 1 entsprechend – d.h. A hat **beim Verkauf** die Wahl zwischen Differenz- und Regelbesteuerung. Wichtig ist aber auch der Einkauf des A. Ob für A ein differenzbesteuertes oder ein regelbesteuertes **Ankauf** günstiger ist, kann erst entschieden werden, wenn feststeht, ob A das Fahrzeug an einen Firmenkunden oder an einen Privatkunden verkauft. Daher sollte das Fahrzeug unter den Händlerkollegen zunächst differenzbesteuert angekauft werden und – für den Fall der Veräußerung an einen Firmenkunden Folgendes vereinbart werden:

Verkauf in beiden Varianten steuerfrei

Margenbesteuerung vorsorglich anwenden

Ankauf sollte zunächst differenzbesteuert erfolgen

- Der Käufer (hier: A) informiert den Händler-Kollegen (hier: B), wenn er das Fahrzeug regelbesteuert weiterverkauft.
- B optiert in diesem Fall nachträglich zur Regelbesteuerung und erteilt dem A eine berichtigte Rechnung mit gesondertem USt-Ausweis.
- A zahlt B die daraus entstehende Mehrsteuer.

Drei wichtige Zusatzvereinbarungen

MUSTERKLAUSEL / ... Option zur Regelbesteuerung

Der Käufer erwirbt das Fahrzeug zum Weiterverkauf. Optiert der Käufer bei der Weiterveräußerung zur Regel-Umsatzsteuer, ist er berechtigt, dies dem Verkäufer mitzuteilen. Der Verkäufer ist in diesem Fall verpflichtet, auch seinen Umsatz der Regelbesteuerung zu unterwerfen und dem Käufer darüber eine ordnungsgemäße Rechnung (§ 14 UStG) mit gesondertem USt-Ausweis zu erteilen. Letzteres steht unter dem Vorbehalt, dass eine Option seitens des Verkäufers umsatzsteuerlich noch möglich ist (BFH 10.12.08, XI R 1/08, BStBl II 09, 1026; A 25a.1 Abs. 21 i.V.m. A 9.1 Abs. 3 u. Abs. 4 UStAE). Der Käufer verpflichtet sich in diesem Fall zur Zahlung der Mehr-Umsatzsteuer.

Regelungen im „Händler-Händler-Vertrag“

Beachten Sie | Die nachträgliche Option ist dem Verkäufer nur bis zur **formellen Bestandskraft der Jahressteuerfestsetzung** möglich (BFH 10.12.08, XI R 1/08, BStBl II 09, 1026; A 25a.1 Abs. 21 i.V.m. A 9.1 Abs. 3 u. Abs. 4 UStAE).

Option nur bis zur formellen Bestandskraft möglich

7. Fazit

Die vorstehenden Überlegungen lassen sich – etwa zur Unterstützung der Ein- und Verkäufer – wie folgt zusammenfassen:

CHECKLISTE / ... Differenz- oder Regelbesteuerung?

| | Differenzbesteuerung | Regelbesteuerung |
|---|----------------------|------------------|
| Verkauf/Inland/Privatkundengeschäft | x | |
| Verkauf/Inland/Firmenkundengeschäft | | x |
| Verkauf/EU/Privatkundengeschäft | x | |
| Verkauf/EU/Firmenkundengeschäft | | x |
| Verkauf/Non-EU/Privatkundengeschäft | x | |
| Verkauf/Non-EU/Firmenkundengeschäft | x | |
| Einkauf „Händler-Händler“ für ein differenzbesteuertes Verkaufsgeschäft | x | |
| Einkauf „Händler-Händler“ für ein regelbesteuertes Verkaufsgeschäft | | x |

Leitlinien für „Ein- und Verkäufer“