

6. Differenzbesteuerung

6.1 Vorbemerkung

§ 25a UStG enthält eine Sonderregelung für die Besteuerung von Fahrzeugen, die in der EU ohne Vorsteuerabzug erworben worden sind. In der Regel handelt es sich um Gebrauchtfahrzeuge, die von Privatpersonen eingekauft werden.

Bei der Differenzbesteuerung wird die Umsatzsteuer nicht aus dem erzielten Verkaufserlös herausgerechnet, sondern nach der sog. Margenbesteuerung ermittelt. Hierbei wird vom Verkaufspreis der Einkaufspreis abgezogen. Die Differenz ist die Bruttomarge, aus der die Umsatzsteuer mit 19 Prozent herauszurechnen ist.

■ Beispiel

Verkaufspreis (VKP)	11.000,00 Euro
./. Einkaufspreis (EKP)	10.000,00 Euro
= Bruttomarge	1.000,00 Euro
: 1,19 = netto	840,34 Euro
Umsatzsteuer (840,34 Euro x 19 %)	159,66 Euro

Weitere Konsequenzen aus der Differenzbesteuerung:

- Die in der Marge enthaltene Umsatzsteuer darf in einer Rechnung nicht gesondert ausgewiesen werden.
- Steuerfreie Ausfuhrlieferungen in Drittländer können ausgeführt werden.
- Steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen innerhalb der EU sind nicht möglich. Sollen steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeführt werden, muss auf die Anwendung der Differenzbesteuerung verzichtet werden.
- Die Anwendung der Regelung für innergemeinschaftliche Fernverkäufe ist ausgeschlossen.

6.2 Voraussetzungen der Differenzbesteuerung im Einzelnen

6.2.1 Umsatzarten

Unter die Differenzbesteuerung fallen nur entgeltliche Lieferungen von Fahrzeugen. Bei der Entnahme eines Fahrzeugs liegt kein steuerbarer Umsatz vor, weil der Händler für den Pkw nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war (§ 3 Abs. 1b S. 2 UStG, [A 25a.1. Abs. 9 UStAE](#)).

Erwerb ohne
Vorsteuerabzug

Nur die Marge
wird versteuert

Entgeltliche
Lieferung von
Fahrzeugen

Vorsteuerabzug für Bestandteile

Wird ein Pkw entnommen, in den nach Erwerb sog. Bestandteile (z. B. eine Klimaanlage) eingegangen sind, für die ein Vorsteuerabzug möglich war, unterliegen nur die Bestandteile der Besteuerung (A 3.3. Abs. 2 S. 2 UStAE). Weil für die Bestandteile ein Vorsteuerabzug gegeben war, ist die Differenzbesteuerung auf die Bestandteile nicht anwendbar.

■ Beispiel

Händler H hat von einem Privatmann einen Pkw für 20.000 Euro erworben. Später baut er einen Austauschmotor für 4.500 Euro zzgl. 855 Euro Umsatzsteuer ein. Bei der Entnahme beträgt der Restwert des Austauschmotors (netto) 3.000 Euro.

- Die Entnahme des Pkw unterliegt nicht der Besteuerung.
- Der Austauschmotor ist ein Bestandteil, weil die Aufwendungen mehr als 1.000 Euro oder mehr als 20 Prozent der Anschaffungskosten des Pkw betragen haben (A 3.3. Abs. 4 UStAE).
- Die Entnahme des Austauschmotors wird gemäß § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG besteuert. Die Differenzbesteuerung ist nicht anwendbar. Bemessungsgrundlage ist der Restwert von 3.000 Euro (A 10.6. Abs. 2 UStAE). Ob ein Restwert für den Austauschmotor vorhanden ist, bestimmt sich nach der Schwacke-Liste oder vergleichbarer Übersichten von Automobilclubs. Die Umsatzsteuer beträgt 570 Euro (= 3.000 Euro x 19 Prozent).

Lackierarbeiten führen nicht zur Entnahme- besteuerung

Sind nach dem Erwerb Lackierarbeiten angefallen, wurden keine Bestandteile eingefügt. Eine Entnahme unterliegt nicht der Besteuerung. Allerdings ist die Vorsteuer für die Lackierarbeit zeitanteilig für einen fünfjährigen Berichtigungszeitraum zurückzuzahlen, wenn die Vorsteuer für die Lackierarbeit mehr als 1.000 Euro betragen hat (§ 15a Abs. 1, 3 und 5 UStG, § 44 Abs. 1 und 4 UStDV).

■ Beispiel

Händler H hat einen Pkw ohne Vorsteuerabzug erworben. Am 01.10.2021 lässt er ihn neu lackieren. Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (1.200 Euro) zieht er (zutreffend) als Vorsteuer ab. Am 01.01.2022 entnimmt H den Pkw.

- Die Entnahme des Pkw unterliegt mangels Vorsteuerabzug nicht der Umsatzbesteuerung.
- Die Lackierarbeiten sind eine Dienstleistung und führen nicht zu einem Bestandteil (A 3.3. Abs. 2 S. 4 UStAE). Somit werden die Lackierarbeiten bei Entnahme nicht umsatzbesteuert.
- Für die Lackierarbeiten gilt ein fünfjähriger Berichtigungszeitraum (01.10.2021 bis 30.09.2026). Die nicht besteuerte Entnahme führt zu einer anteiligen (01.01.2022 bis 30.09.2026) Vorsteuerrückzahlung von 1.140 Euro (1.200 Euro x 57/60).

6.2.2 Bestimmte Fahrzeuge

Die Differenzbesteuerung ist nur bei Fahrzeugen möglich, die entgeltlich für das Unternehmen erworben wurden. Sie ist ausgeschlossen, wenn das Fahrzeug privat gekauft und später ins Unternehmen eingelegt worden ist ([A 25a.1. Abs. 4 UStAE](#)).

■ Beispiel

Ein Steuerpflichtiger, der bisher nicht unternehmerisch tätig war, hat in den vergangenen Jahren vier Oldtimer von Privatpersonen ohne Vorsteuerabzug privat (Hobby) angeschafft. 2020 eröffnet er einen Oldtimerhandel, legt die Oldtimer in das Unternehmen ein und veräußert sie. Bei der Veräußerung der Oldtimer ist die Differenzbesteuerung nicht anwendbar, weil die Fahrzeuge nicht entgeltlich für das Unternehmen angeschafft worden sind.

Der Umsatz ist jedoch gemäß § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei: Erwirbt ein Steuerpflichtiger Gegenstände für den privaten Bedarf und veräußert er sie später im Rahmen seines Unternehmens, ist die Lieferung gemäß § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei, weil es sich beim Erwerb um Kosten der privaten Lebensführung i. S. v. § 12 Nr. 1 S. 2 EStG gehandelt hat, für die dem Grunde nach ein Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen war (BFH, Urteil vom 26.09.2019, Az. V R 27/19, DStR 2019, 2524 m. Anm. Heuermann).

Die Differenzbesteuerung setzte nach früherer Auffassung der Finanzverwaltung voraus, dass der erworbene mit dem veräußerten Gegenstand identisch ist. Dies war jedoch nicht mit dem Urteil des EuGH vom 18.01.2017 (Rs. C-471/15 – Sjelle Autogenbrug, UR 2017, 242) vereinbar. Danach muss nur ein „Gebrauchtgegenstand“ vorliegen, dem unverändert dieselbe Funktion zukommt, die er im Neuzustand hatte und daher in seinem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar ist. Daher kommt die Differenzbesteuerung auch bei der Veräußerung von Fahrzeugteilen, die durch das Zerlegen von Altfahrzeugen gewonnen wurden, zur Anwendung. Der BFH hat die Rechtsprechung des EuGH übernommen und zugleich erläutert, wie die Bemessungsgrundlage bei der „Ausschlachtung“ von Gebrauchtgegenständen zu ermitteln ist. Danach muss im Wege der Schätzung der Einkaufspreis für die jeweils verkauften Teile ermittelt werden (BFH, Urteil vom 23.02.2017, Az. [V R 37/15](#), BStBl 2019 II, 452). Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 17.07.2019, Az. [III C 2 – S 7421/19/10003 :001](#) (BStBl 2019 I, 835) für alle offenen Fälle die Rechtsprechung übernommen und den UStAE angepasst (vgl. [Abschn. 25a.1 Abs. 1 S. 4 bis 6 UStAE](#)).

Auch „neue“ Gebrauchtwagen können in den Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung fallen, wenn der Händler den Pkw ohne Vorsteuerabzug erworben hat (vgl. hierzu Stadie in Rau/Dürnwächter, § 25a UStG, Rz. 76).

Entgeltlicher
Erwerb für das
Unternehmen

Differenzbesteue-
rung auch bei der
Veräußerung von
Fahrzeugteilen

Auch bei
Fahrzeugen des
Anlagevermögens

■ Beispiel

Ein Nichtunternehmer gewinnt bei einer Lotterie einen Neuwagen, den er an einen Händler verkauft. Dieser kann die Weiterveräußerung nach § 25a UStG versteuern.

Für die Anwendung des § 25a UStG ist es unerheblich, ob die Fahrzeuge zum Anlage- oder Umlaufvermögen gehören. Deshalb wird bei einem Fahrzeug, das ohne Vorsteuerabzug erworben wurde und dem Anlagevermögen zugeordnet worden ist, die Umsatzsteuer bei Weiterverkauf nach der Differenzbesteuerung ermittelt.

■ Beispiel

Ein Händler erwirbt von einem Privatmann einen Kombi, den er als Geschäftswagen (Anlagevermögen) einsetzt. Bei einem späteren Verkauf ist die Differenzbesteuerung anwendbar.

Keine Differenz-
besteuerung bei
EU-Lieferungen von
Neufahrzeugen

§ 25a UStG findet keine Anwendung, wenn ein „neues“ Fahrzeug innergemeinschaftlich in ein anderes EU-Land geliefert wird (§ 25a Abs. 7 Nr. 1b UStG). Ein Fahrzeug gilt als neu, wenn es nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat oder wenn seine erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt (§ 1b Abs. 3 UStG).

■ Beispiel

Ein Kfz-Händler erwirbt von einer Privatperson einen acht Monate alten Pkw mit einer Laufleistung von 4.000 Kilometern, den er an einen belgischen Abnehmer veräußert.

Die Weiterveräußerung an den belgischen Abnehmer unterliegt nicht der Differenzbesteuerung, weil der Pkw aufgrund seiner Laufleistung (4.000 Kilometer) als neu gilt. Weil der Pkw innergemeinschaftlich geliefert wird, ist der Umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 1b, § 6a UStG). Der Abnehmer muss in Belgien einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern, auch wenn er ein Nichtunternehmer ist.

Gewerbsmäßiger
Handel erforderlich

6.2.3 Wiederverkäufer

Die Differenzbesteuerung kann nach § 25a Abs. 1 Nr. 1 UStG nur ein Wiederverkäufer in Anspruch nehmen. Wiederverkäufer ist jede Person, die gewerbsmäßig mit beweglichen körperlichen Sachen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert.

Wiederverkaufs-
absicht

Gewerbsmäßige Händler sind Unternehmer, die im Rahmen ihres Unternehmens oder eines abgrenzbaren Teilbereichs üblicherweise Gebrauchtgegen-

stände zum Zweck des Wiederverkaufs einkaufen und sie anschließend, ggf. nach Instandsetzung, wieder verkaufen, also im Rahmen der normalen Tätigkeit (A. 25a.1. Abs. 2 UStAE). Die Wiederverkaufsabsicht kann zweitrangig sein (EuGH, Urteil vom 08.12.2005, Rs. [C-280/04](#), UR 2006, 360).

■ Beispiel

Ein Leasingunternehmen erwirbt Fahrzeuge ohne Vorsteuerabzug und veräußert diese nach Ablauf der Leasingzeit. Das Leasingunternehmen ist Wiederverkäufer, wenn bei Anschaffung der Fahrzeuge eine Wiederverkaufsabsicht vorliegt.

6.2.4 Erwerb im Gemeinschaftsgebiet

Das Fahrzeug muss an den Händler im Gemeinschaftsgebiet geliefert worden sein (§ 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG). Der Lieferort muss dementsprechend im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet gewesen sein. Ist der Lieferort im Drittlandsgebiet und wird der Gegenstand eingeführt, ist die Differenzbesteuerung nicht anwendbar.

Lieferort im Gebiet der EU

■ Beispiel

Der Händler H erwirbt in Belgien ein gebrauchtes Kfz für 6.000 Euro von einer Privatperson. Da der Erwerb in einem EU-Staat erfolgt, ist bei Weiterverkauf die Differenzbesteuerung anwendbar. Um einen Rohgewinn von 1.000 Euro zu erzielen, muss er 7.190 Euro als inländischen Verkaufspreis ansetzen. Dabei entsteht eine Umsatzsteuer von 190 Euro [(7.190 Euro \cdot 6.000 Euro) = 1.190 Euro : 1,19 = 1.000 Euro (Marge) x 19 Prozent].

Abwandlung: Bei einem Erwerb in Norwegen (nicht EU-Staat) für 6.000 Euro von einer Privatperson und anschließender Veräußerung im Inland müsste hingegen die Lieferung voll versteuert werden. Der Händler müsste daher einen Verkaufspreis von 8.330 Euro erzielen, um einen Rohgewinn von 1.000 Euro (8.330 Euro Verkaufspreis \cdot 1.330 Euro Umsatzsteuer \cdot 6.000 Euro Einkaufspreis) zu erlangen.

6.2.5 Erwerb ohne Vorsteuerabzug

Weitere Voraussetzung für die Differenzbesteuerung ist, dass

- der Vorlieferer für die Veräußerung keine Umsatzsteuer schuldet,
- die Umsatzsteuer wegen der Kleinunternehmerbesteuerung (§ 19 Abs. 1 UStG) nicht erhoben wird oder
- der Vorlieferer die Differenzbesteuerung anwendet (§ 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG).

Weitere Voraussetzung für Differenzbesteuerung