



Arbeitskreis Steuern und Rechnungslegung

Stellungnahme 1/2019

Münster, im Juni 2019

Mitglieder des Arbeitskreises:

StB/FB Int. StR Dipl.-Kfm. Ingo B. **Besselmann**, LL.M., Rheda-Wiedenbrück

StB/RA/FA f. int. Wirtschaftsrecht Dr. Dietmar **Janzen**, MBA, Münster

Univ.-Prof. Dr. Marcel **Krumm**, Münster

StB/RA Prof. Dr. Otto-Gerd **Lippross**, Münster

StBin Dipl.-Kffr. Dipl.-Hdl. Prof. Dr. Petra **Oesterwinter**, Dortmund

StB/RA Dipl.- Fw. (FH) Jörg **Sauermann**, Harsewinkel

StB/RA/FA f. StR Michael **Steinrücke**, Dortmund

StB/WP Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Zündorf**, Bielefeld

Zuständig in der Geschäftsführung der StBK Westfalen-Lippe:

Geschäftsführer RA/FA f. StR Dr. Gottfried **Wacker**

Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe

Körperschaft des öffentlichen Rechts

Erphostraße 43

48145 Münster

Tel.: 0251/41764-0

Fax: 0251/41764-27

E-Mail: mail@stbk-westfalen-lippe.de

Internet: www.stbk-westfalen-lippe.de



Differenzbesteuerung gem. § 25a Abs. 2 UStG bei innergemeinschaftlich erworbenen oder selbst eingeführten Gegenständen

- Petitum für eine Anpassung der deutschen Regelungen an die unionsrechtlichen Vorgaben in der MwStSystRL -

1. Bei der Differenzbesteuerung sind zu unterscheiden der allgemeine Anwendungsbereich nach § 25a Abs. 1 UStG und die Sonderregelung des § 25a Abs. 2 UStG, die nur unter besonderen Voraussetzungen und auf Grund einer fristgebundenen Optionserklärung des Wiederverkäufers zur Anwendung kommt. Die unionsrechtlichen Regelungen der Differenzbesteuerung sind nach Inkrafttreten des Binnenmarkts durch die Richtlinie 94/5/EG vom 14.2.1994 (ABl. EG Nr. L 60/1994, 16) in die damalige 6. EG-Richtlinie eingefügt worden. Es handelt sich bei diesen Bestimmungen um echte Binnenmarktregelungen, die auf Umsätze innerhalb der Gemeinschaft abgestimmt sind. Das wird besonders deutlich an der Vorschrift über den allgemeinen Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung in Art. 314 MwStSystRL, die der deutsche Gesetzgeber in § 25a Abs. 1 UStG umgesetzt hat. Danach ist die (allgemeine) Differenzbesteuerung anzuwenden, wenn die maßgebende Vorlieferung „innerhalb der Gemeinschaft“ erfolgt ist (vgl. auch § 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UStG). Die für die Vorlieferung „nicht geschuldete“ Umsatzsteuer i.S. von § 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG ist nicht nur deutsche Umsatzsteuer, sondern auch die Mehrwertsteuer in anderen Mitgliedstaaten. Die differenzbesteuerte Vorlieferung i.S. von § 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG) kann auch die Lieferung eines Unternehmers in einem anderen Mitgliedstaat sein (vgl. dazu EuGH vom 18. 5. 2017 – C-624/15, Litdana, MwStR 2017 S. 536 m. Anm. Grube).
2. Bei der optionalen Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 2 UStG geht es darum, dass beim Wiederverkauf bestimmter Gegenstände (Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten) nur die vom Wiederverkäufer erzielte Marge der Besteuerung mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegt, während die Steuersatzbegünstigung der Vorlieferung bzw. der Einfuhr erhalten bleibt. Die entsprechende unionsrechtliche Vorgabe in Art. 316 MwStSystRL hat der Gesetzgeber allerdings, wie der EuGH mit Urteil vom 29. 11.2018 (C-264/17, Mensing, UR 2019 S. 32 = DStR 2019 S. 556 = MwStR 2018 S. 231 m. Anm. Pogodda-Grünwald) entschieden hat, nicht ordnungsgemäß umgesetzt.
 - a) Nach § 25a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG ist die Differenzbesteuerung nur anwendbar, wenn die Lieferung an ihn steuerpflichtig war und nicht von einem Wiederverkäufer ausgeführt wurde. Nach dem Wortlaut der deutschen Vorschrift sind die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung daher nicht erfüllt, wenn der Wiederverkäufer einen Kunstgegenstand von einem Nicht-Wiederverkäufer, also insbesondere von dem Urheber, im Rahmen einer



steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung erworben hat. Art. 316 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL setzt demgegenüber keine steuerpflichtige Vorlieferung voraus, sondern verlangt nur, dass die Kunstgegenstände „vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolgern geliefert wurden“. Der Wiederverkäufer kann sich auf diese unionsrechtliche, ihn begünstigende Vorschrift berufen (EuGH vom 29.11.2018, a.a.O.). Er wird dann nur mit der Steuer auf den nach § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG – dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden innergemeinschaftlichen Erwerb – belastet. Gem. Art. 322 Buchst. b MwStSystRL kann diese Steuer – auch ohne ausdrückliche Regelung in § 25a Abs. 5 Satz 3 UStG – nicht als Vorsteuer abgezogen werden, weil es sonst zu einer systemwidrigen doppelten Begünstigung käme. Der deutsche Gesetzgeber sollte die deutschen Vorschriften möglichst schnell an die Rechtsprechung des EuGH anpassen, indem

- der Anwendungsbereich des § 25a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG auf Kunstgegenstände erstreckt wird, die von einem Nicht-Wiederverkäufer innergemeinschaftlich geliefert wurden,
- das Vorsteuerabzugsverbot gem. § 25a Abs. 5 Satz 3 UStG erweitert wird,
- die Ausschlussregelung für innergemeinschaftlich erworbene Gegenstände (§ 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG) eingeschränkt wird

und

- die Regelung über die Bemessungsgrundlage (§ 25a Abs. 3 UStG) entsprechend ergänzt wird (vgl. auch Pogodda-Grünwald, a.a.O.).

- b) § 25a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG sieht die Anwendung der Differenzbesteuerung bei Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten vor, die der Wiederverkäufer „selbst eingeführt“ hat. Das Merkmal „selbst eingeführt“ ist im UStAE nicht erläutert. Dazu wird in einzelnen bekannt gewordenen Fällen von Finanzämtern die Auffassung vertreten, der Einfuhrtatbestand im Sinne des § 25a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG müsse im Inland verwirklicht worden sein. Die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung lägen nicht vor, wenn der Wiederverkäufer die Gegenstände in einem anderen Mitgliedstaat eingeführt und anschließend in das Inland verbracht habe. In diesem Fall sei in dem anderen Mitgliedstaat ein innergemeinschaftliches Verbringen zu erklären und im Inland ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb verwirklicht worden. Dagegen spricht Folgendes:

Art. 316 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL setzt – in Übereinstimmung mit dem Wortlaut des deutschen Rechts – lediglich voraus, dass die Wiederverkäufer die begünstigten Gegenstände „selbst eingeführt haben“. Selbst eingeführt sind auch Gegenstände, die in anderen Mitgliedstaaten eingeführt, also dort



in den freien Verkehr der Gemeinschaft überführt worden sind. Das Merkmal „selbst eingeführt“ liegt nur dann nicht vor, wenn die Gegenstände von einem anderen Wirtschaftsbeteiligten eingeführt und anschließend an den Wiederverkäufer veräußert worden sind, also ein Zwischenerwerb stattgefunden hat.

Die Auffassung, der Wiederverkäufer müsse die Warenbewegung aus dem Mitgliedstaat der Einfuhr in den Mitgliedstaat, in dem er den Gegenstand anschließend veräußert, als innergemeinschaftliches Verbringen erklären, ist mit dem besonderen Gesetzesplan der Differenzbesteuerung nicht vereinbar. Das zeigt sich exemplarisch in dem Fall, dass ein Unternehmer einen Gegenstand, den er für eine Betriebsstätte/feste Niederlassung in einem Mitgliedstaat erworben hat, anschließend in einen anderen Mitgliedstaat verbringt, um ihn dort differenzbesteuert zu veräußern. Es besteht kein Zweifel, dass in einem solchen Fall die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung (§ 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG) vorliegen und nicht an dem innergemeinschaftlichen Verbringen scheitern dürfen. Langer (Regierungsdirektor im BMF) will das Verbringen als differenzbesteuerte fiktive Lieferung behandeln, damit die Voraussetzungen des § 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG vorliegen (Langer in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 25a Rdnr. 184). Überzeugender ist die Gegenauffassung, nach der in solchen Fällen kein steuerbares Verbringen anzunehmen ist (vgl. Wäger in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 236 Rdnr. 70; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 25a Rdnr. 58).

Das bedeutet im Ergebnis: Die Differenzbesteuerung ist auch anwendbar, wenn der Wiederverkäufer den begünstigten Gegenstand in einem anderen Mitgliedstaat eingeführt hat und nach der Beförderung in das Inland im Inland veräußert. Die Einfuhrumsatzsteuer in dem anderen Mitgliedstaat kann nicht als Vorsteuer abgezogen werden (Art. 322 Buchst. a MwStSystRL). Auf diese Weise kommt es zu der vom Richtliniengeber und auch vom deutschen Gesetzgeber intendierten Steuerbegünstigung: Bei dem Verkauf von Kunstgegenständen, die der Wiederverkäufer selbst eingeführt hat, wird nicht die gesamte Gegenleistung, sondern nur die Marge dem allgemeinen Steuersatz unterworfen. Hinzu kommt die nicht als Vorsteuer abziehbare Einfuhrumsatzsteuer, die auf den Zollwert der eingeführten Gegenstände – allerdings mit dem ermäßigten Steuersatz – erhoben wird.

Der Gesetzgeber sollte deshalb bei der ohnehin erforderlichen Anpassung des § 25a UStG an das „Mensing-Urteil“ des EuGH vom 29. 11. 2018 (a.a.O.) durch eine ergänzende Formulierung in § 25a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG klarstellen, dass das Merkmal „selbst eingeführt“ nicht nur bei Einfuhren im Inland, sondern auch bei Einfuhren in anderen Mitgliedstaaten erfüllt ist.