

T9a Besondere Besteuerungsformen

Differenzbesteuerung § 25a UStG

▼ § 25a UStG - Grundlegender Tatbestand [Seite 6]

§ 25a (1) UStG

(1) Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 von beweglichen körperlichen Gegenständen gilt eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer ist ein Wiederverkäufer. Als Wiederverkäufer gilt, wer gewerbsmäßig mit beweglichen körperlichen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert.
2. Die Gegenstände wurden an den Wiederverkäufer im Gemeinschaftsgebiet geliefert. Für diese Lieferung wurde
 - a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder nach § 19 Abs. 1 nicht erhoben oder
 - b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.
3. Die Gegenstände sind keine Edelsteine (aus Positionen 71 02 und 71 03 des Zolltarifs) oder Edelmetalle (aus Positionen 71 06, 71 08, 71 10 und 71 12 des Zolltarifs).

- Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1
 - nicht igE
 - Gegenstand ist grds. gebraucht —> A 25a.1 (1) S. 2
- Wiederverkäufer —> § 25a (1) Nr. 1 S. 2
- Lieferung im Gemeinschaftsgebiet
- Für diese Lieferung wurde Umsatzsteuer nicht geschuldet
- Ausschlussgegenstände: keine Edelsteine / -metalle

▼ Welcher Steuersatz gilt bei § 25a UStG? [Seite 6]

- § 25a (5) S. 1 = 19 %

§ 25a (5) S. 1

Die Steuer ist mit dem allgemeinen Steuersatz nach § 12 Abs. 1 zu berechnen.

▼ Vorsteuer bei § 25a möglich? [Seite 20]

- Grundsätzlich bereits deswegen nicht, weil zu Beginn schon keine Steuerbelastung vorliegen darf (siehe § 25a (1) Nr. 2 S. 2 UStG)
- Für den Ausnahmefall des § 25a (2), zu dem wir noch kommen, gilt jedoch § 25a (5) 3

§ 25a (5) S. 3

Abweichend von § 15 Abs. 1 ist der Wiederverkäufer in den Fällen des Absatzes 2 nicht berechtigt, die entstandene Einfuhrumsatzsteuer, die gesondert ausgewiesene Steuer oder die nach § 13b Absatz 5 geschuldete Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung als Vorsteuer abzuziehen.

▼ Personelle Voraussetzung = Wiederverkäufer [Seite 7]

- § 25a (1) Nr. 1 S. 2
- Banken mit **Sicherungsgut**
- A 25a.1 (2) inkl. Beispiel

(2) Der Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung ist auf Wiederverkäufer beschränkt. Als Wiederverkäufer gelten Unternehmer, die im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Gebrauchsgüter erwerben und sie danach, gegebenenfalls nach Instandsetzung, im eigenen Namen wieder verkaufen (gewerbsmäßige Händler), und die Veranstalter öffentlicher Versteigerungen, die Gebrauchsgüter im eigenen Namen und auf eigene oder fremde Rechnung versteigern (vgl. BFH-Urteil vom 2. 3. 2006, V R 35/04, BStBl II S. 675, und vom 29. 6. 2011, XI R 15/10, BStBl II S. 839). Der An- und Verkauf der Gebrauchsgüter kann auf einen Teil- oder Nebenbereich des Unternehmens beschränkt sein.

Beispiel:

Ein Kreditinstitut veräußert die von Privatpersonen sicherungsübereigneten Gebrauchsgüter. Der Verkauf der Gegenstände unterliegt der Differenzbesteuerung. Das Kreditinstitut ist insoweit als Wiederverkäufer anzusehen.

▼ Zur Erinnerung: Wie war das nochmal mit **Sicherungsübereignung**?

A 1.2 (1)

(1) Bei der Sicherungsübereignung erlangt der Sicherungsnehmer zu dem Zeitpunkt, in dem er von seinem Verwertungsrecht Gebrauch macht, auch die Verfügungsmacht über das Sicherungsgut. Die Verwertung der zur Sicherheit übereigneten Gegenstände durch den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens führt zu zwei Umsätzen (sog. **Doppelumsatz**), und zwar zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer und zu

einer Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber (vgl. BFH-Urteil vom 4. 6. 1987, V R 57/79, BStBl II S. 741, und BFH-Beschluss vom 19. 7. 2007, V B 222/06, BStBl 2008 II S. 163).

Hinweis: Es gibt sogar **Dreifachumsätze** —> A 1.2 (1a)

ACHTUNG: Zusätzlich gibt es hier auch noch § 13b (2) Nr. 2 UStG

A 13b.1 (2) S. 1 Nr. 4

Lieferungen von sicherungsübereigneten Gegenständen durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG). § 13b Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 5 Sätze 1 und 7 bis 9 UStG findet keine Anwendung, wenn ein sicherungsübereigneter Gegenstand vom Sicherungsgeber unter den Voraussetzungen des § 25a UStG geliefert wird.

Beispiel:

Der Unternehmer U in Leipzig finanziert eine Bank B in Dresden die Anschaffung eines Pkw. Bis zur Rückzahlung des Darlehens lässt sich B den Pkw zur Sicherheit übereignen. Da U seinen Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommt, verwertet B den Pkw durch Veräußerung an einen privaten Abnehmer A.

Mit der Veräußerung des Pkw durch B liegen eine Lieferung des U (Sicherungsgeber) an B (Sicherungsnehmer) sowie eine Lieferung von B an A vor (vgl. Abschnitt 1.2 Abs. 1). Für die Lieferung des U schuldet B als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer (§ 13b Abs. 5 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 2 Nr. 2 UStG).

▼ Sachliche Voraussetzung [Seite 9]

a. Kauf ohne USt-Belastung

- Kleinunternehmer, Privatpersonen, Differenzbesteuerer, steuefreie Käufe zB § 4 Nr. 28, ...
- **Liste** —> A 25a.1 (5)

Der Wiederverkäufer kann die Regelung danach anwenden, wenn er den Gegenstand im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben hat von

1. einer Privatperson oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die nicht Unternehmer ist;

2. einem Unternehmer aus dessen nichtunternehmerischen Bereich;
3. einem Unternehmer, der mit seiner Lieferung des Gegenstands unter eine Steuerbefreiung fällt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führt;
4. einem Kleinunternehmer, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates von der Steuer befreit oder auf andere Weise von der Besteuerung ausgenommen ist, oder
5. einem anderen Wiederverkäufer, der auf seine Lieferung ebenfalls die Differenzbesteuerung angewendet hat (§ 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe b UStG). 2Dies setzt allerdings voraus, dass für diese Lieferung die Differenzbesteuerung zu Recht angewendet wurde (vgl. BFH-Urteil vom 23. 4. 2009, V R 52/07, BStBl II S. 860). 3Die Differenzbesteuerung ist hiernach auch bei Verkäufen von Händler an Händler möglich.

b. Kauf aus der EU

c. **Ausschlachten** PKW ? —> A 25a.1 (4) S. 4

Die Differenzbesteuerung ist auch dann anwendbar, wenn ein Unternehmer Gegenstände liefert, die er gewonnen hat, indem er die zuvor von ihm erworbenen Gebrauchtgegenstände, z. B. **Gebrauchtfahrzeuge**, zerlegt hat (vgl. EuGH-Urteil vom 18. 1. 2017, C-471/15, Sjelle Autogenbrug, und BFH-Urteil vom 23. 2. 2017, V R 37/15, BStBl 2019 II S. 452).

▼ Spezialfall **Kunst** [Seite 11]

- § 25a (2)

(2) Der Wiederverkäufer kann spätestens bei Abgabe der ersten Voranmeldung eines Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt erklären, dass er die Differenzbesteuerung von Beginn dieses Kalenderjahres an auch auf folgende Gegenstände anwendet:

1. Kunstgegenstände (Nummer 53 der Anlage 2), Sammlungsstücke (Nummer 49 Buchstabe f und Nummer 54 der Anlage 2) oder Antiquitäten (Position 9706 00 00 des Zolltarifs), die er selbst eingeführt hat, oder
2. Kunstgegenstände, wenn die Lieferung an ihn steuerpflichtig war und nicht von einem Wiederverkäufer ausgeführt wurde.

Die Erklärung bindet den Wiederverkäufer für mindestens zwei Kalenderjahre.

- § 12 (2) Nr. 13

[ermäßigt besteuert werden nach Nr. 13]

die Lieferungen und der innergemeinschaftliche Erwerb der in Nummer 53 der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände, wenn die Lieferungen

a) vom Urheber der Gegenstände oder dessen Rechtsnachfolger bewirkt werden oder

b) von einem Unternehmer bewirkt werden, der kein Wiederverkäufer (§ 25a Absatz 1 Nummer 1 Satz 2) ist, und die Gegenstände

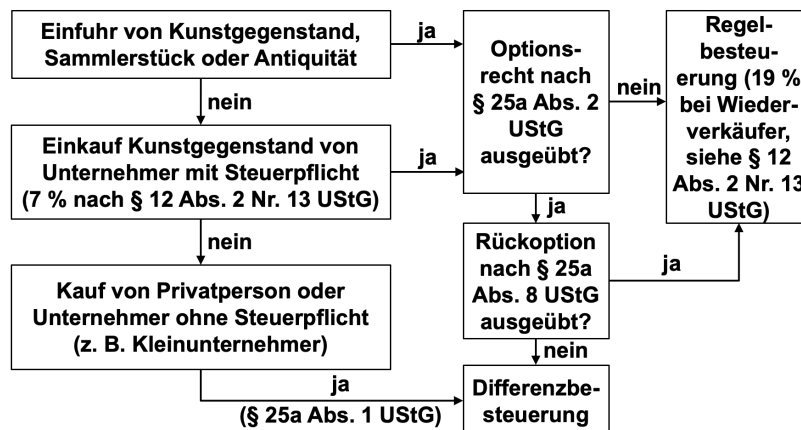
aa) vom Unternehmer in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt wurden,

bb) von ihrem Urheber oder dessen Rechtsnachfolger an den Unternehmer geliefert wurden oder cc) den Unternehmer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt haben;

- Rückoption § 25a (8)

Der Wiederverkäufer kann bei jeder Lieferung auf die Differenzbesteuerung verzichten, soweit er Absatz 4 nicht anwendet. Bezieht sich der Verzicht auf die in Absatz 2 bezeichneten Gegenstände, ist der Vorsteuerabzug frühestens in dem Voranmeldungszeitraum möglich, in dem die Steuer für die Lieferung entsteht.

- Schema: —> Skript S. 12



▼ Beispiel

Ein Wiederverkäufer (Antiquitätenhändler) erwirbt einen Kunstgegenstand i. S. der Nr. 53 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG im Inland

- von einer Privatperson,
- von einem Regelunternehmer.

Lösung

- Zwingend § 25a UStG, damit Marge mit 19 %

b)

- Bei Kauf von Differenzbesteuerer $\Rightarrow$ zwingend § 25a UStG
- Kauf von Regelunternehmer führt zu Wahlrecht

a) Wahlrecht § 25a Abs. 2 Nr. 2 UStG

Vorteil: Nur Marge wird besteuert

Nachteil: Keine VoSt, 19 %

b) § 25a Abs. 8 UStG

Vorteil: VoSt (im Zeitpunkt des Verkaufs)

Nachteil: Besteuerung gesamtes Entgelt mit 19 %

▼ BMG = Marge [Seite 15]

- § 25a (3)

Der Umsatz wird nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt; bei Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b und in den Fällen des § 10 Abs. 5 tritt an die Stelle des Verkaufspreises der Wert nach § 10 Abs. 4 Nr. 1. Lässt sich der Einkaufspreis eines Kunstgegenstandes (Nummer 53 der Anlage 2) nicht ermitteln oder ist der Einkaufspreis unbedeutend, wird der Betrag, nach dem sich der Umsatz bemisst, mit 30 Prozent des Verkaufspreises angesetzt. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage. Im Fall des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 1 gilt als Einkaufspreis der Wert im Sinne des § 11 Abs. 1 zuzüglich der Einfuhrumsatzsteuer. Im Fall des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 2 schließt der Einkaufspreis die Umsatzsteuer des Lieferers ein.

- Nebenkosten bei Erwerb $\rightarrow$ A 25a.1 (8) S. 2

Nebenkosten, die nach dem Erwerb des Gegenstands angefallen, also nicht im Einkaufspreis enthalten sind, z. B. Reparaturkosten, mindern nicht die Bemessungsgrundlage.

- Was passiert bei einer **negativen Marge**

- $\rightarrow$ A 25a.1 (11)

Die Bemessungsgrundlage ist vorbehaltlich des Absatzes 12 für jeden Gegenstand einzeln zu ermitteln (Einzeldifferenz). 2in positiver Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkaufspreis – oder dem an seine Stelle tretenden Wert – und dem Einkaufspreis eines Gegenstands kann für die Berechnung der zu entrichtenden Steuer nicht mit einer negativen Einzeldifferenz aus dem Umsatz eines anderen Gegenstands oder einer negativen Gesamtdifferenz (vgl. Absatz 12) verrechnet werden. Bei einem **negativen Unterschiedsbetrag** beträgt die Bemessungsgrundlage 0 €;

dieser Unterschiedsbetrag kann auch in späteren Besteuerungszeiträumen nicht berücksichtigt werden. 4 Wird ein Gegenstand nicht im Jahr der Anschaffung veräußert, entnommen oder zugewendet, ist der noch nicht berücksichtigte Einkaufspreis im Jahr der tatsächlichen Veräußerung, Entnahme oder Zuwendung in die Berechnung der Einzeldifferenz einzubeziehen.

▼ Gesamtmenge [Seite 17]

- § 25a (4)

Der Wiederverkäufer kann die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums ausgeführten Umsätze nach dem Gesamtbetrag bemessen, um den die Summe der Verkaufspreise und der Werte nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 die Summe der Einkaufspreise dieses Zeitraums übersteigt (Gesamtdifferenz). Die Besteuerung nach der Gesamtdifferenz ist nur bei solchen Gegenständen zulässig, deren Einkaufspreis 500 Euro nicht übersteigt. Im Übrigen gilt Absatz 3 entsprechend.

- Vermeidet Problem der negativen Margen
- —> Skript Beispiel S. 18

▼ Bild

Beispiel

Einkaufspreis bis 500 €		Netto-BMG	Steuersatz	USt in €
Wareneinkauf insgesamt	10.000 €			
Warenverkauf insgesamt	12.000 €			
Positive Gesamtmenge Brutto	2.000 €	1.680,67	19 %	319,33

Einkaufspreis über 500 € (Positivmarge)				
Wareneinkauf insgesamt	30.000 €			
Warenverkauf insgesamt	35.000 €			
Positive Gesamtmenge Brutto	5.000 €	4.201,68	19 %	798,32

Einkaufspreis über 500 € (Negativmarge)				
Wareneinkauf insgesamt	25.000 €			
Warenverkauf insgesamt	22.000 €			
Negative Gesamtmenge Brutto	3.000 €	0,00	19 %	0,00
Summe		5.882,35	19 %	1.117,65

- Problem wenn über Jahre hinweg —> Skript Beispiel S. 19

▼ Bild

⇒ **Beispiel: Einkauf und Verkauf alles in 03**

Jahr	Waren-einkauf	Waren-verkauf	Bruttomarge Positiv	Bemessungsgrundlage	Umsatz-steuer
03	25.000 €	50.000 €	25.000 €	21.008,40 €	3.991,60 €

⇒ **Beispiel: Einkauf 03, Verkauf 04**

Jahr	Waren-einkauf	Waren-verkauf	Bruttomarge	Bemessungsgrundlage	Umsatz-steuer
03	25.000 €	0 €	Negativ 25.000 €	0 €	0 €
04	0 €	50.000 €	Positiv 50.000 €	42.016,81 €	7.983,19 €

▼ Steuerbefreiungen [Seite 19]

- § 25a (5) 2

Die Steuerbefreiungen, ausgenommen die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a), bleiben unberührt.

- Beispiel: Ware, die ohne USt-Belastung erworben wurde, wird von Wiederverkäufer verkauft an ...

Inländische Privatperson	Inländischen Unternehmer	EU-Privatperson	EU-Unternehmer	Drittland-Privatperson	Drittland-Unternehmer
§ 25a greift	§ 25a greift	⚠ kein § 3c wegen § 25a (7) Nr. 3 ⇒ stbar+pflicht + § 25a	stbar+pflicht + § 25a	Ausfuhr = frei	Ausfuhr = frei

▼ Aufzeichnungspflichten [Seite 20]

- Grundsätzlich kein Klausurproblem
- § 25a (6)

§ 22 gilt mit der Maßgabe, dass aus den Aufzeichnungen des Wiederverkäufers zu ersehen sein müssen

1. die Verkaufspreise oder die Werte nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1,
2. die Einkaufspreise und
3. die Bemessungsgrundlagen nach den Absätzen 3 und 4.

Wendet der Wiederverkäufer neben der Differenzbesteuerung die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften an, hat er getrennte Aufzeichnungen zu führen.

▼ Weitere Besonderheiten = § 25a (7) [Seite 21]

§ 25a (7)

Es gelten folgende Besonderheiten:

1. Die Differenzbesteuerung findet keine Anwendung
 - a) auf die Lieferungen eines Gegenstands, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstands an den Wiederverkäufer die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist,
 - b) auf die innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs im Sinne des § 1b Abs. 2 und 3.
2. Der innergemeinschaftliche Erwerb unterliegt nicht der Umsatzsteuer, wenn auf die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber im Sinne des § 1a Abs. 1 die Differenzbesteuerung im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist.
3. Die Anwendung des § 3c und die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a) sind bei der Differenzbesteuerung ausgeschlossen.

- Erläuterung zu ...

1. a = kein § 25a wenn Kauf mit igE
b = ein § 25a bei neuen Kfz
2. Wenn ich vom EU-Ausland-Unternehmer kaufe & er § 25a (dort) anwendet, habe ich keinen igE
⇒ Ich habe die Mgl des § 25a
3. kein § 3c und keine igL bei § 25a

▼ Frage: Gibt es die Differenzbesteuerung, wenn ich Ware aus dem **Privatvermögen einlege?** (Verkauf eingelegter Gegenstände)

- Nein, § 25a (1) Nr. 2 setzt Lieferung der Gegenstände voraus. Einlage ≠ Lieferung

A 25.1 (4)

(4) Die Anwendung der Differenzbesteuerung setzt nach § 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG voraus, dass der Wiederverkäufer die Gebrauchsgüter im Rahmen einer entgeltlichen Lieferung für sein Unternehmen erworben hat (vgl. BFH-Urteil vom 18. 12. 2008, V R 73/07, BStBl 2009 II S. 612). Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn der Wiederverkäufer Gegenstände aus seinem **Privatvermögen in das Unternehmen eingelegt** oder im Rahmen einer unentgeltlichen Lieferung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 UStG erworben hat.

▼ A 10.3 (1) S. 5+6

Eine Entgeltminderung liegt grundsätzlich auch vor, wenn ein in der Leistungskette beteiligter Unternehmer einem nicht unmittelbar nachfolgenden Abnehmer einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts erstattet oder ihm gegenüber einen Preisnachlass gewährt. Erstattet danach der erste Unternehmer in einer Leistungskette dem Endverbraucher einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts oder gewährt er ihm einen Preisnachlass, mindert sich dadurch grundsätzlich die Bemessungsgrundlage des ersten Unternehmers an seinen unmittelbaren Abnehmer (vgl. EuGH-Urteil vom 24. 10. 1996, C-317/94, Elida Gibbs, BStBl 2004 II S. 324).

▼ A 17.2 (1) S. 5

5Erstattet daher ein Unternehmer in einer Leistungskette einem nicht unmittelbar nachfolgenden Abnehmer (begünstigter Abnehmer) einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts oder gewährt er ihm einen Preisnachlass, mindert sich dadurch die Bemessungsgrundlage für den Umsatz dieses Unternehmers an seinen unmittelbaren Abnehmer, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der den Preisnachlass gewährende Unternehmer hat eine im Inland steuerpflichtige Leistung erbracht,
2. die Leistung an den begünstigten Abnehmer ist im Inland steuerpflichtig und
3. der den Preisnachlass gewährende Unternehmer hat das Vorliegen der vorstehenden Voraussetzungen sowie den Preisnachlass bzw. die Preiserstattung nachgewiesen (vgl. Absatz 5).

▼ A 17.2 (1) Beispiel

Beispiel:

Hersteller A verkauft Ware an Großhändler B. B verkauft die Ware an einen Zwischenhändler C. C verkauft die Ware an den Einzelhändler D, der die Ware an den letzten Abnehmer der Leistungskette E verkauft. B erstattet D wegen Abnahme einer bestimmten Menge von Waren, die über ihn vertrieben wurden, nachträglich einen Teil des von D für diese Waren aufgewendeten Preises.

Da es weder auf die Position des B als zweiten Unternehmer noch auf die des D als vierten und damit vorletzten Abnehmer in der Leistungskette ankommt, kann B die Bemessungsgrundlage seiner Lieferung an C mindern. Gleichzeitig kann bei D nur ein entsprechend geminderter Vorsteuerabzug berücksichtigt werden (vgl. Absatz 3).

ERGÄNZUNG: Bei C bleibt die Vorsteuer gleich!

▼ Preisnachlässe bei Vermittlungen (Ibero Tours) [Seite 30]

A 17.2 (7) S. 1-2

Eine Minderung der Bemessungsgrundlage kommt nicht in Betracht, wenn nicht ein an der Leistungskette beteiligter Unternehmer, sondern lediglich ein Vermittler dem Kunden der von ihm vermittelten Leistung einen sog. Preisnachlass gewährt (BFH-Urteil vom 27. 2. 2014, V R 18/11, BStBl 2015 II S. 306). Danach mindern beispielsweise Preisnachlässe, die dem Abnehmer von Reiseleistungen vom Reisebüro für eine vom Reisebüro lediglich vermittelte Reise gewährt werden, nicht die Bemessungsgrundlage des Umsatzes der vom Reisebüro dem Reiseveranstalter gegenüber erbrachten Vermittlungsleistung.

- Nachweise kein Klausurproblem, aber in der Praxis, daher Hinweis auf A 17.2 (6a)

 Umsätze im Rahmen der LuF

▼ Zentrale Norm = § 24 UStG [Seite 34]

(1) Hat der Gesamtumsatz des Unternehmers (§ 19 Absatz 3) im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600 000 Euro betragen, wird die Steuer für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze vorbehaltlich der Sätze 2 bis 4 wie folgt festgesetzt:

1. für die Lieferungen von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, ausgenommen Sägewerkserzeugnisse, auf 5,5 Prozent,
2. für die Lieferungen der in der Anlage 2 nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnisse und Getränke sowie von alkoholischen Flüssigkeiten, ausgenommen die Lieferungen in das Ausland und die im Ausland bewirkten Umsätze, und für sonstige Leistungen, soweit in der Anlage 2 nicht aufgeführte Getränke abgegeben werden, auf 19 Prozent,
3. für die übrigen Umsätze im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 auf 9,0 Prozent der Bemessungsgrundlage.

Die Befreiungen nach § 4 mit Ausnahme der Nummern 1 bis 7 bleiben unberührt; § 9 findet keine Anwendung. Die Vorsteuerbeträge werden, soweit sie den in Satz 1 Nr. 1 bezeichneten Umsätzen zuzurechnen sind, auf 5,5 Prozent, in den übrigen Fällen des Satzes 1 auf 9,0 Prozent der Bemessungsgrundlage für diese Umsätze festgesetzt. Ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt. § 14 ist mit der

Maßgabe anzuwenden, dass der für den Umsatz maßgebliche Durchschnittssatz in der Rechnung zusätzlich anzugeben ist.

- Umfasst nur die Umsätze im Rahmen des LuF Betriebes (vgl. Wortlaut § 24 (1))
- Wir teilen hier das einzige Mal in der USt ein Unternehmen in zwei Betriebe auf (—> § 24 (3))

§ 24 (3)

Führt der Unternehmer neben den in Absatz 1 bezeichneten Umsätzen auch andere Umsätze aus, so ist der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb zu behandeln.

▼ Was ist ein LuF Betrieb? [Seite 34]

- § 24 (2)

Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gelten

1. die Landwirtschaft, die Forstwirtschaft, der Wein-, Garten-, Obst- und Gemüsebau, die Baumschulen, alle Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, die Binnenfischerei, die Teichwirtschaft, die Fischzucht für die Binnenfischerei und Teichwirtschaft, die Imkerei, die Wanderschäferei sowie die Saatzucht;
2. Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, soweit ihre Tierbestände nach den §§ 51 und 51a des Bewertungsgesetzes zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören.

Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt sind.

▼ Welche Erzeugnisse umfasst § 24? [Seite 35]

- Wortlaut § 24 (1)
- Zur Nr. 2 siehe —> A 24.2 (5) (Nachschlagewerk)
- Zur Nr. 3 siehe —> A 24.2 (6) (Nachschlagewerk)

▼ Systematische Übersicht [Skript S. 38]

Eingangsleistung		Ausgangsleistung	Steuerlast
Normale VoSt	Rest-Unternehmen	Normale USt	variabel
5,5 % VoSt	LaFo-Betrieb forstwirtschaftl. Erzeugnisse	5,5 % USt	0 %
9,5 % VoSt	Nicht Anlage 2 (Alk.) Getränke	19 % USt	9,0 %
9,0 % VoSt	Übrige § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG	9,0 % USt	0 %
Keine VoSt	Einfuhr und i. g. E.	Normale USt	Volle Umsatzsteuer

▼ Merke: Zu § 24 UStG gehören nur Umsätze im Rahmen der LuF

▼ Was gehört alles zur LuF? [Seite 40]

▼ Eigene LuF Erzeugnisse [Seite 40]

A 24.2 (1) S. 2-5

Voraussetzung ist, dass die Erzeugnisse im Rahmen dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erzeugt worden sind. 3Die Umsätze mit zugekauften Produkten sind von der Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 14. 6. 2007, V R 56/05, BStBl II S. 158). 4Als zugekaufte Produkte gelten die zum Zwecke der Weiterveräußerung erworbenen Erzeugnisse. 5Werden nicht selbst erzeugte landwirtschaftliche Erzeugnisse im eigenen Betrieb durch unproduktive Tätigkeiten zu einem Produkt anderer Marktgängigkeit weiterverarbeitet, gelten diese hingegen als eigene Erzeugnisse.

A 24.2 (2) Beispiel 2

Beispiel 2:

1Ein Landwirt, der Getreide anbaut, bringt sein Getreide zu einer Mühle. 2Er erhält vom Müller Mehl, das aus fremdem Getreide gemahlen wurde und zahlt den Mahllohn. 3Der Landwirt veräußert das Mehl an einen Lebensmittelhersteller. 4Die Lieferung des Mehls an den Lebensmittelhersteller unterliegt der Durchschnittssatzbesteuerung. 5Unschädlich ist, dass das Mehl nicht tatsächlich aus dem vom Landwirt erzeugten Getreide gemahlen wurde.

A 24.2 (3) 1

Werden selbst erzeugte Produkte untrennbar mit zugekauften Produkten vermischt, unterliegt die Lieferung des Endprodukts aus

Vereinfachungsgründen noch der Durchschnittssatzbesteuerung, wenn die Beimischung des zugekauften Produkts nicht mehr als 25 % beträgt.

▼ LuF Dienstleistungen [Seite 42]

A 24.3 (2)

Insbesondere folgende sonstige Leistungen können bei Vorliegen der in Satz 1 genannten Voraussetzungen der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen:

1. Anbau-, Ernte-, Dresch-, Press-, Lese- und Einsammelarbeiten, einschließlich Säen und Pflanzen;
2. Verpackung und Zubereitung, wie beispielsweise Trocknung, Reinigung, Zerkleinerung, Desinfektion und Einsilierung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;
3. Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;
4. Hüten, Zucht und Mästen von Vieh;
5. Vermietung normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken;
6. technische Hilfe;
7. Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen;
8. Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen;
9. Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen.

A 24.3 (3) 1

Ein Anhaltspunkt für das Vorliegen einer Tätigkeit außerhalb der Land- und Forstwirtschaft kann eine im vorangegangenen Kalenderjahr überschrittene Umsatzgrenze von 51 500 € sein.

▼ Weitere Leistungen ohne Besprechung. In der Klausur siehe A 24.2 und 24.3

▼ Vereinfachung = wir packen alles in § 24 [Seite 45]

- —> A 24.6 (1) und (2)

(1) Werden im Rahmen eines pauschalierenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auch der Regelbesteuerung unterliegende Umsätze ausgeführt (z. B. Lieferungen zugekaufter Erzeugnisse oder die Erbringung sonstiger

Leistungen, die nicht landwirtschaftlichen Zwecken dienen, aber einen engen Bezug zur eigenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugertätigkeit des Unternehmers aufweisen), können diese unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 aus Vereinfachungsgründen in die Durchschnittssatzbesteuerung einbezogen werden. 2 Unter den gleichen Voraussetzungen kann aus Vereinfachungsgründen von der Erhebung der Steuer auf die Umsätze mit Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten verzichtet werden.

(2) Voraussetzung für die Anwendung des Absatzes 1 ist, dass die dort genannten Umsätze (Nettobetrag) voraussichtlich nicht mehr als 4 000 € im laufenden Kalenderjahr betragen. Weitere Voraussetzung ist, dass der Unternehmer neben den in Absatz 1 genannten Umsätzen in dem Kalenderjahr voraussichtlich keine Umsätze ausführen wird, die eine Verpflichtung zur Übermittlung einer Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr nach § 18 Abs. 3 oder 4a UStG nach sich ziehen.

▼ Steuerbefreiungen —> § 24 (1) S. 2 [Seite 48]

Die Befreiungen nach § 4 mit Ausnahme der Nummern 1 bis 7 bleiben unberührt; § 9 findet keine Anwendung.

- Keine Ausfuhr oder igL möglich

▼ Vorsteuer —> § 24 (1) 3+4

Nur soweit Pauschal, darüber hinaus keine

Die Vorsteuerbeträge werden, soweit sie den in Satz 1 Nr. 1 bezeichneten Umsätzen zuzurechnen sind, auf 5,5 Prozent, in den übrigen Fällen des Satzes 1 auf 9,0 Prozent der Bemessungsgrundlage für diese Umsätze festgesetzt. Ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt.

▼ Rechnungsstellung —> § 24 (1) 5

Atypischer Steuersatz wird ausgewiesen => der Empfänger hat daraus Vorsteuer

§ 14 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass der für den Umsatz maßgebliche Durchschnittssatz in der Rechnung zusätzlich anzugeben ist.

▼ Option weg von § 24 UStG [Seite 50]

- § 24 (4)

(4) Der Unternehmer kann spätestens bis zum 10. Tag eines Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt erklären, dass seine Umsätze vom Beginn des vorangegangenen Kalenderjahres an nicht nach den Absätzen 1 bis 3, sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Gesetzes besteuert werden

sollen. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre; im Falle der Geschäftsveräußerung ist der Erwerber an diese Frist gebunden. Sie kann mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum 10. Tag nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären. Die Frist nach Satz 4 kann verlängert werden. Ist die Frist bereits abgelaufen, so kann sie rückwirkend verlängert werden, wenn es unbillig wäre, die durch den Fristablauf eingetretenen Rechtsfolgen bestehen zu lassen.

- Sinnvoll zB bei hohen Inventionen
- Toll für Klausur —> § 15a (7) [Seite 52]

(7) Eine Änderung der Verhältnisse im Sinne der Absätze 1 bis 3 ist auch beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 und umgekehrt und beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23a oder 24 und umgekehrt gegeben.

- 💡 Man kann auch leicht bei § 24 über § 15a (8) diesen prüfen, denn A 24.2 (6) 2

Die Umsätze mit Gegenständen des land- und forstwirtschaftlichen Unternehmensvermögens (z. B. der Verkauf gebrauchter landwirtschaftlicher Geräte) unterliegen der Regelbesteuerung.

▼ igE durch Landwirt [Seite 49]

- Grundsätzlich Exot iSd § 1a (3) ⇒ Verzicht notwendig

§ 1a

(3) Ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne der Absätze 1 und 2 liegt nicht vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Erwerber ist

- a. [steuerfreier Unternehmer]
- b. [Kleinunternehmer]
- c. ein Unternehmer, der den Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwendet, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 festgesetzt ist, oder
- d. [jurP öR]

und

2. der Gesamtbetrag der Entgelte für Erwerbe im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 und des Absatzes 2 hat den Betrag von 12 500 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überstiegen und wird diesen Betrag im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen (Erwerbsschwelle).

- Sodann i.g.E. zu 19 %
- Will er daraus VorSt, muss § 24 (4) gewählt werden

▼ Landwirt und § 19 UStG [Seite 51]

- Der Umsatz des § 24 ist Teil des Gesamtumsatzes nach § 19 (3), d. h. regelmäßig kein Kleinunternehmer

▼ Landwirt und § 13b UStG [Seite 52]

- Natürlich sind Landwirt Unternehmer ⇒ taugliche § 13b Empfänger ⇒ regelmäßig aber keine VorSt

▼ Jetzt verstehen wir auch diese Grafik 😊



Reisemargenbesteuerung

▼ Grundlegendes System [Seite 53]

§ 25 (1) UStG

(1) Die nachfolgenden Vorschriften gelten für Reiseleistungen eines Unternehmers, soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen. Erbringt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen

einer Reise mehrere Leistungen dieser Art, so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung. Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 1. Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen.

- Einkauf diverser Reisevorleistungen
- im eigenen Namen
 -  keine **Vermittlung** (Wortlaut § 25 (1) 1)
- Bündelung zu einer Gesamtleistung
- Weitergabe an den Kunden
- Marge unterliegt der USt ⇒ keine Vorsteuer ⇒ § 25 (4)

(4) Abweichend von § 15 Abs. 1 ist der Unternehmer nicht berechtigt, die ihm für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten sowie die nach § 13b geschuldeten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen. Im Übrigen bleibt § 15 unberührt.

▼ Was können alles Reiseleistungen sein bzw. was umfasst eine Reise? [Seite 54]

A 25.1 (2) S. 1-2

(2) 1 Für das Vorliegen einer Reiseleistung ist es grundsätzlich erforderlich, dass der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen erbringt, welches zumindest eine Beförderungs- oder Beherbergungsleistung enthält. 2 Als Bestandteile einer Reiseleistung kommen insbesondere in Betracht:

1. Beförderung zu den einzelnen Reisezielen, Transfer;
2. Beherbergung;
3. Verpflegung;
4. Betreuung durch Reiseleiter;
5. Durchführung von Veranstaltungen (z. B. Stadtrundfahrten, Besichtigungen, Sport- und sonstige Animationsprogramme, Landausflüge);
6. Eintrittsberechtigungen.

▼ Was sind Reisevorleistungen? [Seite 55]

- § 25 (1) 5:

Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen.

- A 25.1 (9) 2:

In Betracht kommen alle Leistungen, die der Reisende in Anspruch nehmen würde, wenn er die Reise selbst zusammenstellte, insbesondere Beförderung, Beherbergung und Verpflegung.

- A 25.1 (9) 4

Keine Reisevorleistungen sind hingegen die folgenden Leistungen dritter Unternehmer, die dem Reisenden nur mittelbar zugutekommen:

1. Ein selbständiges Reisebüro vermittelt die Pauschalreisen des Reiseveranstalters;
2. ein Reisebus muss während einer Reise repariert werden.

- 25.1 (8) S. 1

(8) 1§ 25 UStG gilt nur bei der Inanspruchnahme von Reisevorleistungen durch den Unternehmer, nicht jedoch, soweit dieser Reiseleistungen durch den Einsatz eigener Mittel (Eigenleistungen) – z. B. eigene Beförderungsmittel, eigenes Hotel, Betreuung durch angestellte Reiseleiter – erbringt.

▼ Rechtsfolgen [Seite 56]

- Wir haben nur eine einheitliche Leistung an den Kunden
- Diese fällt gänzlich unter § 3a (1) —> § 25 (1) 4 ⚠ auch bei B2B !!

§ 25 (1) 4: Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 1.

▼ Besondere Befreiung bei Reisemargen [Seite 56]

- § 25 (2)

(2) Die sonstige Leistung ist steuerfrei, soweit die ihr zuzurechnenden Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden. Die Voraussetzung der Steuerbefreiung muss vom Unternehmer nachgewiesen sein. Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat.

- A 25.2 (3)

(3) 1Werden die Reisevorleistungen nur zum Teil im Drittlandsgebiet, im Übrigen aber im Gemeinschaftsgebiet erbracht, ist die Reiseleistung insoweit steuerfrei, als die Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden. 2Dies gilt auch für Reisevorleistungen, die in der Beförderung von Personen bestehen. 3Erstreckt sich somit eine Beförderung sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, hat der Unternehmer

die gesamte Beförderungsleistung nach Maßgabe der im Drittlands- und im Gemeinschaftsgebiet zurückgelegten Strecken aufzuteilen.

Beispiel 1:

1Reiseveranstalter A verkauft im eigenen Namen eine Pauschalreise in die USA (Flug und Beherbergung) ab München.

2Die Reiseleistung des A ist insoweit steuerpflichtig, als die Personenbeförderung im Flugzeug (Reisevorleistung) im Gemeinschaftsgebiet bewirkt wird (vgl. Abschnitt 25.2 Abs. 4). 3Der Leistungsort der übrigen Reisebestandteile liegt im Drittlandsgebiet. 4Die Reiseleistung ist daher insoweit steuerfrei.

- A 25.2 (4) (für Klausur)

(4) 1Erstreckt sich eine Personenbeförderung im Luftverkehr (Reisevorleistung) sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, kann der Empfänger der Beförderungsleistung abweichend von Absatz 3 aus Vereinfachungsgründen wie folgt verfahren:

...

▼ Margenberechnung / Bemessungsgrundlage [Seite 59]

- § 25 (3)

(3) Die sonstige Leistung bemisst sich nach dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

- Beispiel in A 25.3 (1)

Beispiel 1:

1Ein Reiseveranstalter mit Sitz im Inland verkauft im eigenen Namen eine im Inland stattfindende Bahnpauschalreise. 2Der Preis beträgt 440 € pro Person. 3Es nehmen 40 Personen teil. 4Der Reiseveranstalter wendet für Reisevorleistungen einschließlich Umsatzsteuer folgende Beträge auf:

1.	an die Deutsche Bahn AG für Beförderungsleistungen	3 200 €,
2.	an das Hotel für Beherbergungsleistungen	12 000 €.

5Die Marge ist für jeden einzelnen Reiseteilnehmer zu ermitteln, soweit nicht einzelne Leistungsempfänger im eigenen Namen für weitere Reiseteilnehmer auftreten:

Reisepreis (Aufwendungen der Reisetilnehmer)	440 €
./. Reisevorleistungen	
Beförderung 3200 / 40	./. 80
Beherbergung 12000 / 40 Pers.	./. 300
Marge	60 €
./.	darin enthaltene Umsatzsteuer (19/119 = Steuersatz 19 %)
Bemessungsgrundlage	<u>50,42 €</u>

- Komplexeres Beispiel in A 25.3 (2)

Durchschnittliche Vorsteuer § 23 UStG

Abgeschafft zum 1.1.2023