

## Differenzbesteuerung im Gebrauchtwagenhandel

**Es geht zulasten des Steuerpflichtigen, der die Anwendung der Differenzbesteuerung begehrts, wenn das Vorliegen der Voraussetzungen des § 25a UStG unerwiesen geblieben ist und er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um Unregelmäßigkeiten in Bezug auf seinen jeweiligen Geschäftspartner nachzugehen.**

BFH, Beschluss vom 11.12.2024 – [XI R 15/21](#)

**Sachverhalt:** Der Klähandelt mit gebrauchten Kraftfahrzeugen. Für den Besteuerungszeitraum 2014 (Streitjahr) meldete er keine regelbesteuerten Kfz-Lieferungen, sondern nur Umsätze unter Anwendung der Differenzbesteuerung nach [§ 25a UStG](#) an.

Im Jahr 2016 führte der Beklagte – das Finanzamt – bei dem Kläger eine Außenprüfung durch, die die Umsatzsteuer für das Streitjahr und den Besteuerungszeitraum 2015 umfasste. Nach den Feststellungen der Prüferin kaufte der Kläger in 29 Fällen unter Verwendung üblicher Musterverträge Kraftfahrzeuge von angeblichen Privatverkäufern, wobei der jeweilige Verkäufer nicht mit dem letzten eingetragenen Halter des Fahrzeugs identisch war. Nach Auffassung der Prüferin hätte der Kläger dies beim Ankauf erkennen und daraus den Schluss ziehen müssen, dass der jeweilige Verkäufer als Händler tätig ist, sofern dieser ihm keine Verkaufsvollmacht des letzten Halters vorlegen könnte. Die Prüferin stellte Mehrumsätze in Höhe von 34.705 € fest, auf die die Regelbesteuerung anzuwenden sei. Ferner hat der Kläger für 22 weitere aufgrund von Musterverträgen gelieferte Fahrzeuge Fahrgestellnummern angegeben, die vom Kraftfahrt-Bundesamt nicht ermittelt werden konnten. Nach Auffassung der Prüferin ist vom Unternehmer zu verlangen, dass er in seinen Buchführungsunterlagen und Rechnungen richtige und überprüfbare Daten angibt, zumal die Anwendung der Differenzbesteuerung von den Ankaufsmodalitäten abhängt. Der Kläger habe die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nur eingeschränkt beachtet. Dies könne nicht gänzlich zulasten der Finanzverwaltung gehen. Da er die falschen Angaben aber eher versehentlich gemacht habe, sei die Differenzbesteuerung nur für 20 % der betroffenen Umsätze zu versagen. Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer sei daher um 5.143 € netto zu erhöhen.

Auf der Grundlage des Prüfungsberichts vom 13.06.2016 erließ das Finanzamt am 04.07.2016 einen entsprechenden Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr. Der Einspruch des Klägers hatte nur hinsichtlich weiterer, hier nicht streitiger Prüfungsfeststellungen Erfolg; im Übrigen wurde er als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht Düsseldorf wies die Klage mit Urteil vom 24.03.2021 ab. Es vertrat die Auffassung, der insoweit beweisbelastete Kläger habe nicht zur Überzeugung des Gerichts dargelegt und nachgewiesen, dass hinsichtlich der streitbefangenen Umsätze die Voraussetzungen des [§ 25a I Nr. 2 Satz 2 UStG](#) zur Anwendung der Differenzbesteuerung vorliegen. Soweit sich der Kläger auf seinen guten Glauben berufe, sei abgesehen davon, dass ein etwaiger guter Glaube des Klägers nicht im vorliegenden Feststellungsverfahren, sondern ausschließlich in einem gesondert durchzuführenden Billigkeitsverfahren berücksichtigt werden könne, nicht erkennbar, dass der Kläger in gutem Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen habe, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass die von ihm getätigten Umsätze nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führen.

Mit seiner hiergegen gerichteten Revision hat der Kläger die Verletzung materiellen Rechts gerügt und insbesondere geltend gemacht, dass die Entscheidung des Finanzgerichts im Widerspruch zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zur Differenzbesteuerung (vgl. EuGH, Urt. v. 18.05.2017 – [C-624/15, ECLI:EU:C:2017:389](#) – Litdana) stehe. Entgegen der EuGH-Rechtsprechung gehe das Finanzgericht davon aus, dass den Steuerpflichtigen grundsätzlich die Beweislast für das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale der Differenzbesteuerung nach [§ 25a UStG](#) beziehungsweise Art. 314 MwStSystRL<sup>1</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2006 L 347, 1. trifft. Die fehlende Übereinstimmung von Halter und Veräußerer des Fahrzeugs sei kein Anhaltspunkt für das Vorliegen von Unregelmäßigkeiten bei der Erklärung und Entrichtung der Umsatzsteuer oder gar eine Steuerhinterziehung auf der vorhergehenden Umsatzstufe. Auch könnte die Differenzbesteuerung nicht wegen Fehlens der Rechnungsangabe „Gebrauchtgegenstände/▷Sonderregelung“ versagt werden. Auch erforderten weder [§ 25a UStG](#) noch Art. 314 MwStSystRL die Angabe der Fahrzeug-Identifizierungsnummer. Schließlich habe er, der Kläger, weder gewusst noch als steuerlicher Laie wissen können, ob in der Kette der vorhergehenden Umsatzstufen zum Ausschluss von der Differenzbesteuerung führende Gründe vorhanden waren.

Die Revision, über die gemäß [§ 126a FGO](#) entschieden wurde, hatte keinen Erfolg.

**Aus den Gründen:** [12] II. ... Das Finanzgericht hat zu Recht erkannt, dass die streitbefangenen Umsätze des Klägers der Regelbesteuerung unterliegen.

[13] 1. Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß [§ 1 I Nr. 1 Satz 1 UStG](#) die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen nach dem Entgelt bemessen; Entgelt ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, abzüglich der Umsatzsteuer ([§ 10 I 1 und I 2 UStG](#), Art. 73 MwStSystRL).

[14] 2. Nach [§ 25a I UStG](#) gilt jedoch für Lieferungen im Sinne des [§ 1 I Nr. 1 UStG](#) von beweglichen körperlichen Gegenständen die Differenzbesteuerung, wenn die in [§ 25a I Nr. 1 bis Nr. 3 UStG](#) bestimmten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Vorschrift beruht auf Art. 314 MwStSystRL, auch wenn sie in der fehlenden Beschränkung auf die Lieferung von Gebrauchtgegenständen und in der Definition des Begriffs des Wiederverkäufers vom Unionsrecht abweicht (vgl. BFH, Urt. v. 23.02.2017 – [V R 37/15, BFHE 258, 161 = BStBl II 2019, 452](#) Rn. 17). Diese Unterschiede wirken sich im Streitfall, der den Handel mit gebrauchten Kraftfahrzeugen betrifft, jedoch nicht aus.

[15] a) Im Streitfall hat das Finanzgericht in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, dass das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des [§ 25a I Nr. 2 Satz 2 UStG](#) unerwiesen geblieben ist, nämlich ob für die vom Kläger empfangene jeweilige Lieferung eines Kraftfahrzeugs Umsatzsteuer nicht geschuldet ([§ 25a](#) I Nr. 2 Satz 2 lit. a Fall 1 UStG) oder nach [§ 19 I UStG](#) nicht erhoben ([§ 25a](#) I Nr. 2 Satz 2 lit. a Fall 2 UStG) oder die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde ([§ 25a](#) I Nr. 2 Satz 2 lit. b UStG).

[16] aa) Da zu sämtlichen streitbefangenen Lieferungen des Klägers als Wiederverkäufer jeweils ein „Privatvertrag“ über den vorangegangenen Ankauf des betreffenden Kraftfahrzeugs vorliegt, würde – soweit es sich tatsächlich um einen Privatverkäufer beziehungsweise Nichtsteuerpflichtigen (Art. 314 lit. a MwStSystRL) handelte – die Umsatzsteuer für die vorangegangene Lieferung nicht geschuldet ([§ 25a](#) I Nr. 2 Satz 2 lit. a Fall 1 UStG). Allerdings hat das Finanzgericht angenommen, dass allein aus dem Vorliegen von Musterkaufverträgen, die typischerweise bei privaten Kfz-Verkäufen genutzt werden, nicht mit der erforderlichen Gewissheit gefolgert werden könne, dass die Verkäufer tatsächlich Privatpersonen waren, zumal in keinem dieser Fälle der jeweilige Verkäufer mit dem letzten Halter des Kraftfahrzeugs identisch war. Soweit der Kläger unzutreffende beziehungsweise unvollständige Fahrgestellnummern aufgezeichnet hatte, konnten keine weiteren Einzelheiten zu den letzten Haltern und Verkäufern ermittelt werden. Es sei eine durchaus naheliegende Möglichkeit, dass ein Zwischenverkauf des Kraftfahrzeugs von einer Privatperson an einen Händler stattgefunden hat. Diese tatsächliche Würdigung des Finanzgerichts ist aufgrund der festgestellten Tatsachen möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat ([§ 118 II FGO](#)).

[17] bb) Soweit – wie vom Finanzamt vermutet – es sich bei den Lieferungen der betreffenden Kraftfahrzeuge an den Kläger nicht um solche einer Privatperson, sondern um solche eines Händlers beziehungsweise eines anderen Steuerpflichtigen handeln sollte, schlösse dies nach zutreffender Auffassung des Finanzgerichts die Differenzbesteuerung zwar nicht in jedem Fall aus. Allerdings konnte vom Finanzgericht weder festgestellt werden, dass es sich für diesen Fall bei dem Händler um einen Kleinunternehmer gemäß [§ 19 I UStG](#) beziehungsweise Art. 284 MwStSystRL handelte, für dessen Lieferung die Umsatzsteuer nicht erhoben wurde ([§ 25a](#) I Nr. 2 Satz 2 lit. a Fall 2 UStG), noch, dass für die betreffende Lieferung an den Kläger jeweils die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde ([§ 25a](#) I Nr. 2 Satz 2 lit. b UStG, Art. 314 lit. d MwStSystRL). Für ein Handeln als Kleinunternehmer oder die Vornahme der Differenzbesteuerung konnten vom Finanzgericht keine Anhaltspunkte festgestellt werden; im Gegenteil spricht aus der Sicht des Finanzgerichts gegen die Vornahme einer Differenzbesteuerung, dass die abgeschlossenen Kaufverträge keinen Hinweis gemäß [§ 14a VI 1 UStG](#) enthalten. Auch diese tatsächliche Würdigung ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; auch sie bindet den Senat ([§ 118 II FGO](#)).

[18] b) Zutreffend ist das Finanzgericht davon ausgegangen, dass es zulasten des Klägers geht, der die Anwendung der Differenzbesteuerung ([§ 25a UStG](#), Art. 314 MwStSystRL) begeht, dass das Vorliegen der betreffenden Tatbestandsmerkmale unerwiesen geblieben ist und er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um Unregelmäßigkeiten in Bezug auf die jeweils als „Privatverkäufer“ aufgetretene Person nachzugehen.

[19] aa) Art. 314 MwStSystRL stellt eine von der allgemeinen Regelung der Mehrwertsteuerrichtlinie abweichende Mehrwertsteuersonderregelung dar und ist daher eng auszulegen (vgl. EuGH, Urt. v. 18.05.2017 – [C-624/15, ECLI:EU:C:2017:389](#) Rn. 23 – Litdana). Die in Art. 314 MwStSystRL enthaltenen Voraussetzungen müssen erfüllt sein, um einem Steuerpflichtigen die Anwendung der Differenzbesteuerung zu gestatten; Art. 314 MwStSystRL enthält in seinen lit. a bis d eine Auflistung der Personen, von denen der steuerpflichtige Wiederverkäufer – hier der Kläger – diese Gegenstände erwerben muss, um die Sonderregelung anwenden zu können (vgl. EuGH, Urt. v. 18.05.2017 – [C-624/15, ECLI:EU:C:2017:389](#) Rn. 27 – Litdana). Für die darauf beruhende Vorschrift des [§ 25a UStG](#) kommen keine hiervon abweichenden Auslegungsgrundsätze in Betracht.

[20] bb) Im Übrigen gilt auch im Unionsrecht der Grundsatz, dass der Steuerpflichtige die materiellen Voraussetzungen einer für ihn günstigen Regelung nachweisen muss (vgl. EuGH, Urt. v. 09.12.2021 – [C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989](#) Rn. 33 – Kemwater ProChemie; Urt. v. 16.02.2023 – [C-519/21, ECLI:EU:C:2023:106](#) Rn. 99 f. – DGRFP Cluj). Das gilt auch dann, wenn es darauf ankommt, ob der Leistende Steuerpflichtiger ist (vgl. EuGH, Urt. v. 11.11.2021 [C-281/20, ECLI:EU:C:2021:910](#) Rn. 41 ff. – Ferimet).

[21] 3. Der Senat kann im Streitfall offenlassen, ob bei der Differenzbesteuerung Vertrauensschutz bereits im Festsetzungsverfahren zu gewähren ist (s. dazu BFH, Beschl. v. 16.05.2019 – [XI B 13/19, BFHE 264, 521 = BStBl II 2021, 950](#) Rn. 22); denn dem Kläger steht kein Vertrauensschutz zu.

[22] a) In der vom EuGH entschiedenen Rechtssache Litedana kam ausschließlich die Erfüllung des Tatbestands des Art. 314 lit. d MwStSystRL in Betracht; allerdings wurden die betreffenden Gegenstände Litedana von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer geliefert, der die Sonderregelung des Art. 314 lit. d MwStSystRL nicht auf diese Lieferung angewandt hatte (vgl. EuGH, Urt. v. 18.05.2017 – [C-624/15, ECLI:EU:C:2017:389](#) Rn. 30 – Litedana). Die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 314 lit. d MwStSystRL waren danach nicht (in Gänze) erfüllt. Trotzdem ist es nach Auffassung des EuGH den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats verwehrt, einem Steuerpflichtigen, der eine Rechnung mit Angaben sowohl zur Differenzbesteuerung als auch zur Befreiung von der Mehrwertsteuer erhalten hat, das Recht zur Anwendung der Differenzbesteuerung zu versagen, selbst wenn eine spätere Prüfung dieser Behörden ergibt, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer, der die Gebrauchtgegenstände geliefert hatte, die Differenzbesteuerung auf die Lieferung dieser Gegenstände in Wirklichkeit nicht angewandt hatte, es sei denn, die zuständigen Behörden weisen nach, dass der Steuerpflichtige nicht in gutem Glauben gehandelt hat oder nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (vgl. EuGH, Urt. v. 18.05.2017 – [C-624/15, ECLI:EU:C:2017:389](#) Rn. 30, 48 – Litedana). Unter diesen Voraussetzungen schützte der EuGH (im litauischen Festsetzungsverfahren) den guten Glauben des Steuerpflichtigen darauf, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer, der die Gebrauchtgegenstände geliefert hat, die Differenzbesteuerung angewandt hat (vgl. EuGH, Urt. v. 18.05.2017 – [C-624/15, ECLI:EU:C:2017:389](#) Rn. 48 – Litedana).

[23] b) Unabhängig davon, ob sich diese Gutgläubensgesichtspunkte des EuGH auch auf das deutsche Steuerfestsetzungsverfahren und auf die übrigen Tatbestände des § 25a I Nr. 2 UStG, Art. 314 MwStSys-TRL übertragen lassen, ist nach den tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts im Streitfall nicht erkennbar, dass der Kläger in gutem Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.

[24] aa) Das Finanzgericht hat dazu tatsächlich festgestellt, dass es sich im Streitfall bei den Erwerben um einmalige Geschäftsbeziehungen mit für den Kläger unbekannten Personen handelte. Außerdem war der letzte Halter des angekauften Kfz nicht mit der Person des Verkäufers identisch. Das Finanzgericht hat angenommen, der Kläger habe daher nicht ohne Weiteres auf die Behauptung des jeweiligen Verkäufers vertrauen können, als Privatverkäufer zu handeln. In diesem Fall hätte sich nach Auffassung des Finanzgerichts ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer zumindest die Verkaufsvollmacht vorlegen lassen müssen. Wird eine solche nicht vorgelegt, liege die Vermutung nahe, dass es sich bei dem betreffenden Verkäufer um einen „verkappten“ Händler handelt, der seine Händlereigenschaft zum Zwecke einer Steuerhinterziehung verschleiert. Diese tatsächliche Würdigung ist möglich, verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze und steht im Einklang mit dem anerkannten Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch; sie bindet daher den Senat.

[25] bb) Ein etwaiges Vertrauen des Klägers darauf, der jeweilige Verkäufer des Kraftfahrzeugs sei Kleinunternehmer, weshalb die Steuer nach § 19 I UStG nicht erhoben worden sei, oder Unternehmer, der seinerseits die Differenzbesteuerung nach § 25a UStG vorgenommen habe, fände in den hier ausschließlich eingegangenen Verträgen über Privatverkäufe keine Grundlage.

[26] cc) Schließlich vermag die Tatsache, dass der Kläger nach den Feststellungen der Prüferin die Aufzeichnungspflichten nach § 25a VI UStG erfüllt hat, das Verwirklichen des Tatbestands der Differenzbesteuerung nach § 25a I UStG beziehungsweise das Vorliegen eines diesbezüglichen schützenswerten Vertrauens nicht zu ersetzen.

[27] 4. Das Finanzamt hat danach die betroffenen Umsätze zu Recht der Regelbesteuerung unterworfen. Es ist weder vorgetragen noch sonst ersichtlich, dass es die Steuer unzutreffend bemessen hätte.

[28] 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 II FGO.

**Probleme beim Autokauf?**

Als spezialisierter Rechtsanwalt helfe ich Ihnen gerne weiter – ganz gleich, ob Sie Käufer oder Verkäufer sind. Interessiert? Nutzen Sie das Kontaktformular auf <https://autokaufrecht.info/sofortberatung/> oder rufen Sie mich unverbindlich an

**(0 23 27) 8 32 59-99.**