

# Beschluss vom 11. Dezember 2024, XI R 15/21

**Differenzbesteuerung im Gebrauchtwagenhandel; möglicher Vertrauensschutz setzt Gutgläubigkeit voraus**

ECLI:DE:BFH:2024:B.111224.XIR15.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 25a Abs 1 Nr 2, UStG § 25a Abs 6, EGRL 112/2006 Art 314, FGO § 126a, AO § 163, AO § 227, UStG VZ 2014

vorgehend FG Düsseldorf, 24. März 2021, Az: 5 K 1414/18 U

## Leitsätze

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

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.03.2021 - 5 K 1414/18 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) handelt mit gebrauchten Kraftfahrzeugen (Kfz). Für den Besteuerungszeitraum 2014 (Streitjahr) meldete er keine regelbesteuerten Kfz-Lieferungen, sondern nur Umsätze unter Anwendung der Differenzbesteuerung nach § 25a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an.
- 2 In 2016 führte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) bei dem Kläger eine Außenprüfung durch, die die Umsatzsteuer für das Streitjahr und den Besteuerungszeitraum 2015 umfasste.
- 3 Nach den Feststellungen der Prüferin kaufte der Kläger in 29 Fällen unter Verwendung üblicher Musterverträge Kfz von angeblichen "Privatverkäufern", wobei der jeweilige Verkäufer nicht mit dem letzten eingetragenen Halter des Kfz identisch war. Nach Auffassung der Prüferin habe 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 hat vorlegen können. Die Prüferin stellte Mehrumsätze in Höhe von 34.705 € fest, auf die die Regelbesteuerung anzuwenden sei.
- 4 Ferner hat der Kläger zu 22 weiteren aufgrund Musterverträgen gelieferten Kfz Fahrgestellnummern angegeben, die vom Kraftfahrt-Bundesamt nicht haben ermittelt werden können. Nach Auffassung der Prüferin sei 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, was nicht gänzlich zu Lasten der Finanzverwaltung gehen könne. Da er aber eher versehentlich unzutreffende Angaben gemacht habe, sei die Differenzbesteuerung nur für 20 % der betroffenen Umsätze zu versagen mit der Folge, dass die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer um 5.143 € netto zu erhöhen sei.
- 5 Auf der Grundlage des Prüfungsberichts vom 13.06.2016 erließ das FA 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 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 18.04.2018).

- 6 Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf wies die Klage mit Urteil vom 24.03.2021 - 5 K 1414/18 U (Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1948) ab. Es vertrat die Auffassung, der insoweit beweisbelastete Kläger habe nicht zur Überzeugung des FG dargelegt und nachgewiesen, dass hinsichtlich der streitbefangenen Umsätze die Voraussetzungen des § 25a Abs. 1 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 Festsetzungsverfahren, sondern ausschließlich in einem gesondert durchzuführenden Billigkeitsverfahren berücksichtigt werden könne, insoweit 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.
- 7 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Er rügt die Verletzung materiellen Rechts und macht insbesondere geltend, dass die Entscheidung des FG im Widerspruch zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zur Differenzbesteuerung (vgl. EuGH-Urteil Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389) stehe. Entgegen der EuGH-Rechtsprechung gehe das FG davon aus, dass den Steuerpflichtigen grundsätzlich die Beweislast für das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG bzw. Art. 314 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) trifft. Die fehlende Übereinstimmung von Halterangaben und dem Veräußerer des Kfz sei kein Anhaltspunkt für das Vorliegen von Unregelmäßigkeiten bei der Erklärung und Entrichtung der Umsatzsteuer oder gar eine Steuerhinterziehung auf der vorhergehenden Umsatzstufe. Auch könne die Differenzbesteuerung nicht wegen Fehlens der Rechnungsangabe "Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung" versagt werden. Auch erforderten weder § 25a UStG noch Art. 314 MwStSystRL die Angabe der Fahrzeugidentifikationsnummer. 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.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil und den Änderungsbescheid vom 04.07.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.04.2018 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 12 Das FG hat zu Recht erkannt, dass die streitbefangenen Umsätze des Klägers der Regelbesteuerung unterliegen.
- 13 1. Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 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 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG, Art. 73 MwStSystRL).
- 14 2. Nach § 25a Abs. 1 UStG gilt jedoch für Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG von beweglichen körperlichen Gegenständen die Differenzbesteuerung, wenn die in § 25a Abs. 1 Nr. 1 bis 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. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.02.2017 - V R 37/15,

BFHE 258, 161, BStBl II 2019, 452, Rz 17). Diese Unterschiede wirken sich im Streitfall, der den Handel mit gebrauchten Kfz betrifft, jedoch nicht aus.

- 15** a) Im Streitfall hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, dass das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des § 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 UStG unerwiesen geblieben ist, nämlich ob für die vom Kläger empfangene jeweilige Lieferung eines Kfz Umsatzsteuer nicht geschuldet (Buchst. a Alternative 1) oder nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben (Buchst. a Alternative 2) oder die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde (Buchst. b).
- 16** aa) Da zu sämtlichen streitbefangenen Lieferungen des Klägers als Wiederverkäufer jeweils ein "Privatvertrag" über den vorangegangenen Ankauf des betreffenden Kfz vorliegt, würde --soweit es sich tatsächlich um einen Privatverkäufer beziehungsweise Nichtsteuerpflichtigen (Art. 314 Buchst. a MwStSystRL) handelte-- die Umsatzsteuer für die vorangegangene Lieferung nicht geschuldet (§ 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 UStG). Allerdings hat das FG 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 Kfz 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 Kfz von einer Privatperson an einen Händler stattgefunden hat. Diese tatsächliche Würdigung des FG ist aufgrund der festgestellten Tatsachen möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 17** bb) Soweit --wie vom FA vermutet-- es sich bei den Lieferungen der betreffenden Kfz an den Kläger nicht um solche einer Privatperson, sondern um solche eines Händlers beziehungsweise eines anderen Steuerpflichtigen handeln sollte, schliesse dies nach zutreffender Auffassung des FG die Differenzbesteuerung zwar nicht in jedem Fall aus. Allerdings konnte vom FG weder festgestellt werden, dass es sich für diesen Fall bei dem Händler um einen Kleinunternehmer gemäß § 19 Abs. 1 UStG bzw. Art. 284 MwStSystRL handelte, für dessen Lieferung die Umsatzsteuer nicht erhoben wurde (§ 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a Alternative 2 UStG), noch dass für die betreffende Lieferung an den Kläger jeweils die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde (§ 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG, Art. 314 Buchst. d MwStSystRL). Für ein Handeln als Kleinunternehmer oder die Vornahme der Differenzbesteuerung konnten vom FG keine Anhaltspunkte festgestellt werden; im Gegenteil spricht aus der Sicht des FG gegen die Vornahme einer Differenzbesteuerung, dass die abgeschlossenen Kaufverträge keinen Hinweis gemäß § 14a Abs. 6 Satz 1 UStG enthalten. Auch diese tatsächliche Würdigung ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; auch sie bindet den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 18** b) Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass es zu Lasten des Klägers geht, der die Anwendung der Differenzbesteuerung (§ 25a UStG, Art. 314 MwStSystRL) begehrt, 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-Urteil Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389, Rz 23). 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 Buchst. 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-Urteil Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389, Rz 27). 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-Urteile Kemwater ProChemie vom 09.12.2021 - C-154/20, EU:C:2021:989, Rz 33; DGRFP Cluj vom 16.02.2023 - C-519/21, EU:C:2023:106, Rz 99 f.). Das gilt auch dann, wenn es darauf ankommt, ob der Leistende Steuerpflichtiger ist (vgl. EuGH-Urteil Ferimet vom 11.11.2021 - C-281/20, EU:C:2021:910, Rz 41 ff.).
- 21** 3. Der Senat kann im Streitfall offen lassen, ob bei der Differenzbesteuerung Vertrauensschutz bereits im Festsetzungsverfahren zu gewähren ist (s. dazu BFH-Beschluss vom 16.05.2019 - XI B 13/19, BFHE 264, 521, BStBl II 2021, 950, Rz 22); denn dem Kläger steht kein Vertrauensschutz zu.

- 22** a) In der vom EuGH entschiedenen Rechtssache Litdana kam ausschließlich die Erfüllung des Tatbestands des Art. 314 Buchst. d MwStSystRL in Betracht; allerdings wurden die betreffenden Gegenstände Litdana von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer geliefert, der die Sonderregelung des Art. 314 Buchst. d MwStSystRL nicht auf diese Lieferung angewandt hatte (vgl. EuGH-Urteil Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389, Rz 30). Die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 314 Buchst. 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 Gebrauchsgüter 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-Urteil Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389, Rz 30, 48). Unter diesen Voraussetzungen schützte der EuGH (im litauischen Festsetzungsverfahren) den guten Glauben des Steuerpflichtigen darauf, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer, der die Gebrauchsgüter geliefert hat, die Differenzbesteuerung angewandt hat (vgl. EuGH-Urteil Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389, Rz 48).
- 23** b) Unabhängig davon, ob sich diese Gutgläubensgesichtspunkte des EuGH auch auf das deutsche Steuerfestsetzungsverfahren und auf die übrigen Tatbestände des § 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG, Art. 314 MwStSystRL übertragen lassen, ist nach den tatsächlichen Feststellungen des FG 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 FG 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 FG 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 FG 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 Kfz sei Kleinunternehmer, weshalb die Steuer nach § 19 Abs. 1 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 Abs. 6 UStG erfüllt hat, das Verwirklichen des Tatbestands der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 UStG beziehungsweise das Vorliegen eines diesbezüglichen schützenswerten Vertrauens nicht zu ersetzen.
- 27** 4. Das FA 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 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)