



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 18. Dezember 2014

- E-Mail-Verteiler U 1 -

- E-Mail-Verteiler U 2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;
Änderungen im Bereich der Besteuerung von Umsätzen mit Kunstgegenständen und
Sammlungsstücken durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur
Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom
26. Juni 2013**

BEZUG TOP 15 der Sitzung USt V/14

GZ **IV D 2 - S 7246/14/10001**

IV D 2 - S 7421/13/10001

DOK **2014/1108052**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

- 1 Durch Artikel 10 Nr. 5 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes (AmtshilfeRLUmsG) vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) wurde der Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Umsätze mit Kunstgegenständen und Sammlungsstücken an die unionsrechtlichen Vorgaben in Artikel 103 MwStSystRL angepasst (vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 12 und 13 UStG). Daneben wurde durch Artikel 10 Nr. 12 AmtshilfeRLUmsG eine Regelung zur Ermittlung einer besonderen Bemessungsgrundlage in den Fällen differenzbeststeuerter Umsätze mit Kunstgegenständen geschaffen (vgl. § 25a Abs. 3 Satz 2 UStG n. F., sog. „Pauschalmarge“). Die Änderungen sind am 1. Januar 2014 in Kraft getreten.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hierzu Folgendes:

I. Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Umsätze mit Kunstgegenständen und Sammlungsstücken

- 2 Der sachliche und persönliche Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes für nach dem 31. Dezember 2013 ausgeführte Umsätze mit Kunstgegenständen und Sammlungsstücken bestimmt sich ausschließlich nach den neu in § 12 Abs. 2 UStG eingefügten Nummern 12 und 13. Die sachlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerermäßigung ergeben sich für Kunstgegenstände weiterhin aus Nummer 53 der Anlage 2 zum UStG und für Sammlungsstücke aus Nummer 49 Buchst. f sowie Nummer 54 der Anlage 2 zum UStG. Die Regelungen des BMF-Schreibens vom 5. August 2004, IV B 7 - S 7220 - 46/04, BStBl I S. 638, zur Abgrenzung der begünstigten Kunstgegenstände und Sammlungsstücke nach den Vorschriften des Zolltarifs sind grundsätzlich weiter anzuwenden.
- 3 Umsätze aus der Vermietung der in den Nummern 49 Buchst. f, 53 und 54 der Anlage 2 zum UStG genannten Gegenständen sind gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht begünstigt und unterliegen dem allgemeinen Umsatzsteuersatz.

1. Umsätze mit Kunstgegenständen (Nummer 53 der Anlage 2 zum UStG)

- 4 Begünstigt sind die Einfuhr sowie bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen die Lieferungen und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, die in der Nummer 53 der Anlage 2 zum UStG aufgeführt sind (§ 12 Abs. 2 Nr. 12 und 13 UStG).

a) Einfuhr von Kunstgegenständen

- 5 Die Einfuhr eines Kunstgegenstands unterliegt gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 12 UStG dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, wenn der Gegenstand unter Nummer 53 der Anlage 2 zum UStG fällt. Die Einschränkungen des § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a und b UStG gelten insoweit nicht.

b) Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe von Kunstgegenständen

- 6 Die Lieferungen und der innergemeinschaftliche Erwerb von Kunstgegenständen fallen nur dann unter die Steuerermäßigung, wenn neben den sachlichen Voraussetzungen der Nummer 53 der Anlage 2 zum UStG eine der in § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a und b UStG genannten persönlichen Voraussetzungen erfüllt ist. Bei der Prüfung der persönlichen Voraussetzungen ist stets auf den Lieferer abzustellen. Dies gilt auch in den Fällen des innergemeinschaftlichen Erwerbs.

- 7** Bei der Einreihung eines Gegenstands in den Zolltarif werden ausschließlich die sachlichen Voraussetzungen, nicht jedoch die in § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a und b UStG genannten persönlichen Voraussetzungen geprüft. Sofern eine unverbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke einen Gegenstand einer der in Nummer 53 der Anlage 2 zum UStG genannten Zolltarifpositionen zuweist, ist dies allein für eine Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nicht ausreichend, da eine Prüfung der persönlichen Voraussetzungen erst im Rahmen der Umsatzsteuerfestsetzung erfolgt.

aa) Lieferung durch den Urheber oder dessen Rechtsnachfolger

- 8** Nach § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG kommt der ermäßigte Umsatzsteuersatz zur Anwendung, wenn die Lieferung vom Urheber des Kunstgegenstands oder dessen Rechtsnachfolger bewirkt wird.
- 9** Wer als Urheber oder Rechtsnachfolger im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG anzusehen ist, ist nach den Vorschriften des Urheberrechtsgesetzes (UrhG) zu beurteilen. Urheber ist nach § 7 UrhG der Schöpfer des Kunstgegenstands. Das Urheberrecht ist vererblich (§ 28 Abs. 1 UrhG). Es ist jedoch nicht übertragbar, es sei denn, es wird in Erfüllung einer Verfügung von Todes wegen oder an Miterben im Wege der Erbauseinandersetzung übertragen (§ 29 Abs. 1 UrhG). Rechtsnachfolger ist daher nur, wer nach § 30 UrhG in die Rechtsposition des Urhebers eintritt und das Urheberrecht im Ganzen erhält (z. B. Erben oder Vermächtnisnehmer). Wem nicht das Urheberrecht im Ganzen, sondern nur Nutzungsrechte oder andere in § 29 Abs. 2 UrhG genannte Befugnisse eingeräumt werden, ist kein Rechtsnachfolger. Dies gilt auch dann, wenn diese Rechte oder Befugnisse zusammen mit dem Kunstgegenstand übertragen werden. Die Anwendung der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG bleibt bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen unberührt.

bb) Lieferungen durch andere Personen

- 10** Wird der Gegenstand von einem anderen Unternehmer als dem Urheber oder dessen Rechtsnachfolger geliefert, kommt der ermäßigte Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. b UStG nur dann zur Anwendung, wenn die Lieferung von einem Unternehmer bewirkt wird, der kein Wiederverkäufer ist und der Gegenstand
- vom Unternehmer in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt wurde,
 - von seinem Urheber oder dessen Rechtsnachfolger an den Unternehmer geliefert wurde oder
 - den Unternehmer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt hat.

- 11** Die Definition des Wiederverkäufers in § 25a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG gilt auch für Zwecke der Umsatzsteuerermäßigung. Als Wiederverkäufer gelten Unternehmer, die im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Gebrauchtgegenstände erwerben und sie danach, gegebenenfalls nach Instandsetzung, im eigenen Namen wieder verkaufen (gewerbsmäßige Händler), und die Veranstalter öffentlicher Versteigerungen, die Gebrauchtgegenstände im eigenen Namen und auf eigene oder fremde Rechnung versteigern. Auf den Umfang der Umsätze mit Kunstgegenständen kommt es nicht an. Von der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes sind daher neben gewerblichen Kunsthändlern (z. B. Galeristen) auch Unternehmer ausgeschlossen, die im Rahmen ihrer Wiederverkäufertätigkeit nur gelegentlich Kunstgegenstände veräußern oder öffentlich versteigern.
- 12** Für Hilfsgeschäfte (z. B. den Verkauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens) kommt der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung, wenn für diese Umsätze jeweils die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchstabe b UStG erfüllt sind.

2. Umsätze mit Sammlungsstücken (Nummern 49 Buchst. f und 54 der Anlage 2 zum UStG)

- 13** Die Anwendung der Steuerermäßigung für Sammlungsstücke ist auf die Einfuhr von Gegenständen beschränkt, die in Nummer 49 Buchst. f und Nummer 54 der Anlage 2 zum UStG aufgeführt sind (§ 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG). Lieferungen im Inland und innergemeinschaftliche Erwerbe von Sammlungsstücken unterliegen dem allgemeinen Umsatzsteuersatz, auch wenn der einzelne Gegenstand unter Nummer 49 Buchst. f oder Nummer 54 der Anlage 2 zum UStG fällt.

II. Anwendung der Differenzbesteuerung auf die Lieferungen von Kunstgegenständen (§ 25a UStG)

1. Abgabe von Erklärungen nach § 25a Abs. 2 Satz 1 UStG; Anwendung der Differenzbesteuerung auf Lieferungen von Kunstgegenständen, die vor dem 1. Januar 2014 erworben wurden

- 14** Gemäß § 25a Abs. 2 Satz 1 UStG kann der Wiederverkäufer spätestens bei Abgabe der ersten Voranmeldung eines Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt erklären, dass er die Differenzbesteuerung von Beginn dieses Kalenderjahres an u. a. auch auf folgende Gegenstände anwendet:

– Kunstgegenstände (Nummer 53 der Anlage 2), die er selbst eingeführt hat, oder

– Kunstgegenstände, wenn die Lieferung an ihn steuerpflichtig war und nicht von einem Wiederverkäufer ausgeführt wurde.

- 15** Die Wirkung einer Erklärung nach § 25a Abs. 2 Satz 1 UStG ist nicht auf Kunstgegenstände beschränkt, die nach dem Beginn des betreffenden Kalenderjahres erworben werden. Hat der Wiederverkäufer bis zur Abgabe der ersten Voranmeldung des Kalenderjahres 2014 eine solche Erklärung abgegeben, erfasst sie auch Gegenstände, die er vor dem 1. Januar 2014 erworben hat und erst nach diesem Zeitpunkt veräußert.
- 16** Die Abgabe der Erklärung nach § 25a Abs. 2 Satz 1 UStG führt gemäß § 25a Abs. 5 Satz 3 UStG dazu, dass der Wiederverkäufer nicht berechtigt ist, die Einfuhrumsatzsteuer, die gesondert ausgewiesene Steuer oder die nach § 13b Abs. 5 UStG geschuldete Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung des Kunstgegenstands als Vorsteuer abzuziehen. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für vor dem 1. Januar 2014 erworbene Kunstgegenstände im Sinne des § 25a Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG ist nach allgemeinen Grundsätzen des § 15a UStG unter Beachtung der Regelungen in den §§ 44 und 45 UStDV vorzunehmen. Bei Kunstgegenständen, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden, erfolgt die Berichtigung gemäß § 15a Abs. 2 UStG für den Besteuerungszeitraum, in dem das Wirtschaftsgut unter den Bedingungen des § 25a UStG geliefert wird. Eine Berichtigung unterbleibt, wenn der Unternehmer bei der Lieferung des Kunstgegenstandes gemäß § 25a Abs. 8 Satz 1 UStG auf die Anwendung der Differenzbesteuerung verzichtet oder nach Ablauf der Bindungsfrist des § 25a Abs. 2 Satz 2 UStG zur Anwendung der allgemeinen Regelungen des UStG zurückkehrt und den Kunstgegenstand erst danach liefert.

2. Besondere Bemessungsgrundlage in den Fällen differenzbeststeuerter Umsätze mit Kunstgegenständen (§ 25a Abs. 3 Satz 2 UStG)

- 17** Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 25a Abs. 1 UStG oder nach Abgabe einer Erklärung des Unternehmers nach § 25a Abs. 2 UStG kommen die Regelungen zur Differenzbesteuerung zur Anwendung. Im Rahmen der Differenzbesteuerung wird der Umsatz grundsätzlich nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt (§ 25a Abs. 3 Satz 1 UStG). Abweichend hiervon ist dieser Betrag im Falle einer nach dem 31. Dezember 2013 ausgeführten Lieferung eines Kunstgegenstands gemäß § 25a Abs. 3 Satz 2 UStG mit 30 % des Verkaufspreises anzusetzen, wenn sich der Einkaufspreis des Kunstgegenstands nicht ermitteln lässt oder der Einkaufspreis unbedeutend ist („Pauschalmarge“).

3. Änderung des Umsatzsteueranwendungserlasses

18 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 11. Dezember 2014, IV D 3 - S 7340/14/10002 (2014/1099363), BStBl I S. 1631, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Abschnitt 12.1 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 3 Nummer 5 wird der abschließende Punkt durch ein Semikolon ersetzt und es werden die neuen Nummern 6 und 7 angefügt:

„6. Umsätze mit Hörbüchern, vgl. BMF-Schreiben vom 1. 12. 2014, BStBl I S. 1605;

7. Umsätze mit Kunstgegenständen und Sammlungsstücken, vgl. BMF-Schreiben vom 18. 12. 2014, BStBl 2015 I S. XXX.“

b) In Satz 4 wird die Angabe „§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG“ durch die Angabe „§ 12 Abs. 2 Nr. 1 **oder 13 UStG**“ ersetzt.

2. In Abschnitt 15a.2 Abs. 2 Nr. 7 wird der abschließende Punkt durch ein Komma ersetzt und es wird folgende Nummer 8 angefügt:

„8. wenn der Unternehmer aufgrund einer Erklärung nach § 25a Abs. 2 Satz 1 UStG von der allgemeinen Besteuerung zur Differenzbesteuerung oder umgekehrt übergeht (vgl. hierzu Abschnitt 25a.1 Abs. 7 Satz 7 ff.).“

3. Abschnitt 25a.1 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 7 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 2 werden die folgenden Sätze 3 und 4 eingefügt:

„³Die Wirkung der Erklärung ist nicht auf Gegenstände beschränkt, die erst nach dem Beginn des Kalenderjahres erworben werden. ⁴Sie erfasst auch Gegenstände, die vor diesem Zeitpunkt erworben wurden und erst danach veräußert werden.“

bb) Die bisherigen Sätze 3 und 4 werden die neuen Sätze 5 und 6.

- cc) Nach dem neuen Satz 6 werden folgende Sätze 7 bis 10 angefügt:

„⁷Der Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Differenzbesteuerung aufgrund einer Erklärung nach § 25a Abs. 2 Satz 1 UStG oder umgekehrt ist eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse i. S. d. § 15a UStG. ⁸Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist nach allgemeinen Grundsätzen vorzunehmen. ⁹Bei einem Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird, erfolgt die Berichtigung gemäß § 15a Abs. 2 UStG für den Besteuerungszeitraum, in dem das Wirtschaftsgut unter den jeweils veränderten Verhältnissen geliefert wird. ¹⁰In den Fällen des Übergangs von der allgemeinen Besteuerung zur Differenzbesteuerung unterbleibt eine Berichtigung, wenn der Unternehmer bei der Lieferung des Wirtschaftsguts gemäß § 25a Abs. 8 Satz 1 UStG auf die Anwendung der Differenzbesteuerung verzichtet oder nach Ablauf der Bindungsfrist des § 25a Abs. 2 Satz 2 UStG zur allgemeinen Besteuerung zurückkehrt und das Wirtschaftsgut erst danach liefert.“

- b) Absatz 8 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird nach dem Wort „Bemessungsgrundlage“ das Wort „**grundsätzlich**“ eingefügt.

- bb) Nach Satz 4 wird folgender Satz 5 angefügt:

„⁵Wird die Bemessungsgrundlage für die Lieferung eines Kunstgegenstands nach § 25a Abs. 3 Satz 2 UStG berechnet, ist nach Absatz 11a zu verfahren.“

- c) Nach Absatz 11 wird folgender Absatz 11a eingefügt:

„Besondere Bemessungsgrundlage für bestimmte Lieferungen von Kunstgegenständen („Pauschalmarge“)

(11a) ¹Im Falle der Lieferung eines Kunstgegenstands ist der Betrag, nach dem sich der Umsatz bemisst, abweichend von § 25a Abs. 3 Satz 1 UStG mit 30 % des Verkaufspreises anzusetzen, wenn sich der Einkaufspreis des Kunstgegenstands nicht ermitteln lässt oder der Einkaufspreis unbedeutend ist (§ 25a Abs. 3 Satz 2 UStG). ²Die Anwendung dieser Pauschalmarge ist auf Gegenstände beschränkt, die in Nummer 53 der Anlage 2 zum UStG aufgeführt sind.

³Auf Sammlungsstücke (Nummer 54 der Anlage 2 zum UStG) ist die Regelung nicht anwendbar. ⁴Es kommt nicht darauf an, ob der Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung kraft der Regelungen in § 25a Abs. 1 UStG oder aufgrund einer nach § 25a Abs. 2 UStG abgegebenen Erklärung anwendet. ⁵Da der Einkaufspreis eines Kunstgegenstands unter Berücksichtigung der gesetzlichen Pflichten des Unternehmers nach § 25a Abs. 6 UStG grundsätzlich aufzuzeichnen ist, liegt der Fall der Nichtermittelbarkeit des Einkaufspreises nur ausnahmsweise vor. ⁶Das Vorliegen eines solchen Einzelfalles richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, die der Unternehmer nachzuweisen hat. ⁷Dieser Nachweis gilt als erbracht, wenn der Unternehmer darlegt, dass er alle ihm zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft hat. ⁸In Fällen, in denen der Unternehmer den ermittelbaren Einkaufspreis nicht aufgezeichnet hat oder die Nichtermittelbarkeit des Einkaufspreises des Kunstgegenstands nicht darlegen kann, erfolgt die Preisermittlung im Wege einer sachgerechten Schätzung. ⁹Eine Nichtermittelbarkeit des Einkaufspreises liegt nicht allein schon dann vor, wenn der Unternehmer Aufwendungen für die Durchführung von Verkaufsfördermaßnahmen für von ihm in Kommission genommene Kunstgegenstände trägt.

Beispiel 1:

¹Der Wiederverkäufer W erwirbt von einer Erbengemeinschaft den gesamten Nachlass eines Verstorbenen, in dem ein Kunstgegenstand enthalten ist. ²Ohne Ermittlung der Einzelwerte wird für sämtliche Nachlassgegenstände ein Gesamtkaufpreis vereinbart. ³W verkauft den Kunstgegenstand später für 2 500 €

⁴Da W den Einkaufspreis des im Nachlass enthaltenen Kunstgegenstands nicht ermitteln kann, ist bei Veräußerung des Gegenstands die Pauschalmarge anzuwenden:

Verkaufspreis	2 500,00 €
davon 30 % (= Pauschalmarge)	750,00 €
darin enthaltene Umsatzsteuer (19 %)	119,75 €
Besondere Bemessungsgrundlage	630,25 €

Beispiel 2:

¹Der Wiederverkäufer W erwirbt eine Sammlung von Kunstgegenständen als Sachgesamtheit. ²Ohne Feststellung der Einzelwerte wird für die

Sammlung ein Gesamtkaufpreis vereinbart. ³W veräußert die Kunstgegenstände später einzeln weiter.

⁴Da W den Einkaufspreis der einzelnen Kunstgegenstände nicht ermitteln kann, ist bei Veräußerung der einzelnen Gegenstände durch W die Pauschalmarge anzuwenden.

Beispiel 3:

¹Galerist G stellt in seinen Räumen Werke des Künstlers K aus. ²G veräußert ein Werk im Rahmen eines Kommissionsgeschäfts (§ 3 Abs. 3 UStG) an einen Abnehmer. ³Die Hälfte des Verkaufspreises leitet G vereinbarungsgemäß an K weiter. ⁴Für seine Lieferung erteilt K dem G eine Rechnung. ⁵G trägt die Aufwendungen für die Durchführung von Verkaufsfördermaßnahmen.

⁶Da G den Einkaufspreis anhand der Rechnung des K ermitteln kann, ist die Pauschalmarge nicht anwendbar. ⁷Der Umsatz ist nach dem Betrag zu bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis übersteigt, abzüglich der Umsatzsteuer selbst. ⁸Die von G getragenen Aufwendungen für die Durchführung von Verkaufsfördermaßnahmen berühren den Einkaufspreis nicht; insoweit ist G bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 UStG zum Abzug der Vorsteuer berechtigt.

¹⁰Der Einkaufspreis eines Kunstgegenstands ist unbedeutend, wenn er den Betrag von 500 € ohne ggfs. anfallende Umsatzsteuer nicht übersteigt.“

III. Anwendungsregelung

- 19** Die in Abschnitt I. dargestellten Regelungen dieses Schreibens sind auf nach dem 31. Dezember 2013 ausgeführte Umsätze anzuwenden.
- 20** Die Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses in Abschnitt II sind grundsätzlich auf nach dem 31. Dezember 2013 ausgeführte Umsätze anzuwenden. Hiervon abweichend sind die Änderungen in Abschnitt 12.1 Abs. 1, Abschnitt 15a.2 Abs. 2 und Abschnitt 25a.1 Abs. 7 UStAE in allen offenen Fällen anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.