

AUFsätze

ein höherer Preis insgesamt zu einer Steuerpflicht führt. Da stets ein medizinisch notwendiger Teil vorhanden sein wird, spricht vieles dafür, den Basisteil steuerfrei zu lassen.

Das letzte vom EuGH benannte Kriterium des Gemeinwohlinteresses an der Tätigkeit lässt sich demgegenüber nur schwer greifen. Auszuschließen ist, dass es um die medizinische Indikation der Heilbehandlung geht. So lässt die fehlende Indikation (z. B. bei sog. Schönheitsoperationen) bereits das Merkmal der Heilbehandlung entfallen.¹⁸ Viel spricht dafür, dass es hierbei um einen Vergleich mit dem üblicherweise von öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern angebotenen Leistungsspektrum gehen soll.¹⁹ Dieses Kriterium versagt allerdings, wenn es kein solches Angebot gibt. Insoweit wäre hilfsweise auf das übliche Leistungsangebot von allen Krankenhäusern abzustellen.²⁰ Diese Einschränkung wäre allerdings zu weitgehend, wenn sich ein Krankenhaus auf besondere Behandlungen spezialisiert hat und damit aus dem üblichen Rahmen fällt, ohne dass Zweifel am Gemeinwohlinteresse bestehen.

¹⁸ EuGH v. 21. 3. 2013, *PFC Clinic AB*, C-91/12, MwStR 2013, 197 m. Anm. Grube.

¹⁹ So auch das FG Schleswig-Holstein (Fn. 3).

²⁰ Das FG Schleswig-Holstein (Fn. 3) scheint dies auf das Angebot von Plankrankenhäusern beschränken zu wollen, ohne dies näher zu begründen.

4. Zusammenfassung

Die Entscheidung des FG Schleswig-Holstein kann für privat-rechtlich verfasste Krankenhäuser ohne eine SGB-Zulassung als ein Durchbruch verstanden werden. Erstmals hat ein FG in einem Hauptsacheverfahren die Auffassung der h. M. im Schrifttum bestätigt, wonach das Kriterium der SGB-Zulassung unionsrechtswidrig ist. Dies verdient uneingeschränkte Zustimmung. Dadurch dürften deutlich mehr Krankenhäuser als bisher die Umsatzsteuerbefreiung in Anspruch nehmen können. Allerdings bleibt abzuwarten, wie der BFH in der anhängigen Revision entscheiden wird.

Als offen darf die Frage betrachtet werden, ob aus der Unionsrechtswidrigkeit des Kriteriums der SGB-Zulassung nicht folgen muss, dass die Steuerbefreiung für privat-rechtlich organisierte Krankenhäuser bis zu einer gesetzlichen Neuregelung allgemein gelten muss. Das FG Schleswig-Holstein geht zwar nicht hiervon aus, sondern wendet die Kriterien des höherrangigen Unionsrechts unmittelbar an, doch gibt es auch Anhaltspunkte für die gegenteilige Auffassung.

Die betroffenen Krankenhäuser sollten sich verfahrensrechtlich die Berufung auf die Steuerbefreiung offen halten. In vielen Fällen wird es damit allein nicht getan sein, da ansonsten nicht die Vorteile einer später günstigen Rechtsprechung genutzt werden können. Zudem müssen auch Nachteile bedacht werden, z. B. im Hinblick auf den bei einer Steuerbefreiung nicht möglichen Vorsteuerabzug.

Der deutsche Kunsthandel entdeckt die Differenzbesteuerung – Über die Folgen des Wegfalls des ermäßigten Umsatzsteuersatzes

Von Dipl.-Finw. Friedhelm Unverdorben, Berlin*

Mit Wirkung zum 1. 1. 2014 sind für die Umsatzbesteuerung von Kunstgegenständen wesentliche Gesetzesänderungen in Kraft getreten, die für die Umsatzbesteuerung des gesamten deutschen Kunsthandels eine durchgreifende Zäsur darstellen. Als Folge eines 2012 von der Europäischen Kommission der Bundesrepublik Deutschland angedrohten Vertragsverletzungsverfahrens findet seit Beginn des Jahres der ermäßigte Umsatzsteuersatz keine Anwendung mehr auf den durch eine Galerie oder Kunsthändler getätigten Verkauf von Kunstgegenständen. Aufgrund des Wegfalls des ermäßigten Steuersatzes ist damit zu rechnen, dass viele im sog. Primärmarkt des Kunsthandels tätige deutsche Galerien die schon seit 1995 bestehende Wahlmöglichkeit, nach § 25a Abs. 2 UStG die Differenzbesteuerung anzuwenden, 2014 erstmalig nutzen werden. Die erstmalige Anwendung der Differenzbesteuerung wirft einige Fragen auf, die nachfolgend behandelt werden.

1. Primärmarkt und Sekundärmarkt

Im Kunsthandel unterscheidet man zwischen dem Primärmarkt und dem Sekundärmarkt. Als Primärmarkt wird der erstmalige Verkauf „atelierfrischer“ Kunst eines Künstlers durch eine Galerie bezeichnet. Der von Galerien und Kunsthändlern betriebene An- und Verkauf bereits einmal verkaufter Kunstwerke wird als Sekundärmarkt bezeichnet.

Im Primärmarkt erfolgt der Verkauf von Kunstgegenständen eines Künstlers durch die Galerie regelmäßig im Kommissionswege. Umsatzsteuerlich kommt es im Zeitpunkt des Verkaufs eines Kunstgegenstandes durch die Galerie zu zwei Lieferungen: der Lieferung vom Künstler an „seine“ Galerie (§ 3 Abs. 3 Satz 1 UStG) und der Lieferung von der Galerie an den Käufer.

Bis Ende 2013 unterlagen Lieferungen, die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb von Kunstgegenständen i. S. von Anlage 2 Nr. 53 nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG unterschiedslos dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. D.h., der Verkauf eines Kunstgegenstandes war sowohl im Primärmarkt als auch im Sekundärmarkt mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz belastet.

* Friedhelm Unverdorben ist Rechtsanwalt und Steuerberater und Partner der Sozietät RAUE LLP, Berlin.

AUFsätze

2. Steuerermäßigung für Kunstgegenstände abhängig vom Verkäufer

Ende Februar 2012 forderte die Europäische Kommission die Bundesrepublik Deutschland unter Androhung eines Vertragsverletzungsverfahrens zur Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG auf. Nach Auffassung der Kommission entsprach die nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneingeschränkte Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf alle Lieferungen von Kunstgegenständen nicht den Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL¹).

Die Auffassung der Kommission war gemessen am Wortlaut des Art. 103 Abs. 2 MwStSystRL richtig. Tatsächlich ist aber überhaupt nicht nachvollziehbar, warum bei Kunstgegenständen hinsichtlich der Steuersätze danach unterschieden wird, ob der Kunstgegenstand direkt vom Künstler oder vom Kunsthändler verkauft wird. Dass diese nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie geltende Ungleichbehandlung nicht nur willkürlich und wettbewerbsverzerrend ist, sondern dem Kunsthandel und dem Käufer eines Kunstgegenstandes auch überhaupt nicht zu vermitteln ist, zeigte ganz aktuell das Chaos Ende Februar auf der ARCO Madrid, der größten Messe für zeitgenössische Kunst in Spanien. Eine erst im Januar vom spanischen Gesetzgeber beschlossene Gesetzesänderung, nach der, entsprechend Art. 103 Abs. 2 MwStSystRL, für die Lieferung eines Kunstgegenstandes durch den Künstler der ermäßigte spanische Umsatzsteuersatz (10%) und für die Lieferung durch den Kunsthändler der Regelsteuersatz (21%) gilt, wurde vom spanischen Kunsthandel nicht verstanden. Die Unklarheit über die richtigen Umsatzsteuersätze war offenbar so groß, dass die Messeleitung (!) für die Dauer der Messe kurzerhand einen gemittelten (!) Steuersatz von 15,5% festlegte.² Als Steuerjurist mag man über diese Geschichte schmunzeln, sie zeigt aber leider auch, wie unsinnig diese Ungleichbehandlung ist und wie wenig verständlich sie den Kunsthändlern und den Kunstkäufern deshalb zu machen ist. Einfacher und für den europäischen Kunsthandel sinnvoller wäre es, Anhang III der MwStSystRL um die Lieferung von Kunstgegenstände zu erweitern.

Anstatt vor diesem Hintergrund das von der Kommission angedrohte Vertragsverletzungsverfahren nicht zu scheuen und für eine Gleichbehandlung vor dem EuGH zu kämpfen³, ist der deutsche Gesetzgeber der Aufforderung der Europäischen Kommission zur Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG mit dem am 26. 6. 2013 verabschiedeten AmtshilfeRLUmsG nachgekommen⁴: Mit Wirkung vom 1. 1. 2014 wurde der Bereich der Kunstgegenstände aus § 12 Abs. 2 Nr. 1 herausgenommen und in den neu angefügten Nrn. 12 und Nr. 13 von § 12 Abs. 2 UStG geregelt.

1 S. RL 2006/112/EG des Rates v. 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU Nr. 347, 1.

2 Vgl. Monopol-Magazin, Kunsticker v. 20. 2. 2014 mit Hinweis auf ein Zitat von El País: „Die diesjährige Arco-Messe geht als die des steuerlichen Durcheinanders in die Annalen ein“; Handelsblatt v. 23. 2. 2014, Kunstmarkt, S. 56

3 Ebenso *Widmann* MwStR 2013, 15 (20f.) und MwStR 2013, 321 (324f.)

4 Vgl. AmtshilfeRLUmsG v. 26. 6. 2013, BGBl. I 2013, 1809 (1833). Die Änderung trat gem. Art. 31 Abs. 7 AmtshilfeRLUmsG am 1. 1. 2014 in Kraft.

Für die Einfuhr gilt nach § 12 Abs. 2 Nr. 12 UStG wie bisher uneingeschränkt die Steuerermäßigung (vgl. Art. 103 Abs. 1 MwStSystRL). Dagegen sind die Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb von Kunstgegenständen entsprechend Art. 103 Abs. 2 MwStSystRL künftig gemäß § 12 Nr. 13 Buchst. a UStG im Kunsthandel nur noch dann steuerermäßigt, wenn die Lieferungen vom Urheber der Gegenstände oder dessen Rechtsnachfolger bewirkt werden.

Für den durch eine Galerie im Primärmarkt im Kommissionswege getätigten Verkauf eines Kunstgegenstandes ergibt sich ab 2014 danach folgende umsatzsteuerliche Beurteilung: Für die „erste“ Lieferung, also die vom Künstler an seine Galerie, gilt – wie bisher – der ermäßigte Umsatzsteuersatz, da sie vom Urheber erfolgt (§ 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG). Für die „zweite“ Lieferung aber, d. h. für die Lieferung von der Galerie an den Käufer des Kunstgegenstandes, gilt seit dem 1. 1. 2014 der Regelsteuersatz von 19%.

Da der Käufer von Kunstgegenständen in vielen Fällen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, führt der Wegfall des ermäßigten Steuersatzes sowohl für die von Galerien im Primärmarkt getätigten Lieferungen als auch für die Lieferungen von Kunsthändlern im Sekundärmarkt zu einer signifikanten Verteuerung von Kunstgegenständen. Den in Deutschland ansässigen Galerien und Kunsthändlern wird in den meisten Fällen deshalb nur die Wahl bleiben, entweder die Verkaufspreise für die Kunstgegenstände zu erhöhen, was in einem international sehr umkämpften Kunstmarkt aber oft nur schwer durchsetzbar ist, oder aber bis zu 10% hohe Netto-Einbußen hinzunehmen, was für viele der kleinen und mittleren, jenseits der bekannten Künstlernamen tätigen Galerien oftmals wirtschaftlich kaum zu verkraften sein dürfte.

3. Option zur Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 2 UStG rückt in den Fokus

Wegen des Wegfalls des ermäßigten Steuersatzes sind die Regelungen zur Differenzbesteuerung in den Fokus des Kunsthandels gerückt. Die im Primärmarkt tätigen Galerien dürften dabei erstmals von der seit 1995 bestehenden Wahlmöglichkeit, nach § 25a Abs. 2 Nr. 2 UStG die Differenzbesteuerung anzuwenden, vielfach Gebrauch machen. Denn die umsatzsteuerliche Belastung dürfte bei Anwendung der Differenzbesteuerung – auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Galerie, die ihr beim „Einkauf“ vom Künstler in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gemäß § 25a Abs. 5 Satz 3 UStG dann nicht mehr als Vorsteuer geltend machen kann – insgesamt geringer sein, als bei Anwendung des Regelsteuersatzes von 19% auf den vollen Verkaufspreis.

3.1 Europarechtlicher Hintergrund der Differenzbesteuerung auf Kunstgegenstände und Umsetzung im Umsatzsteuergesetz

Die Regelungen zur Differenzbesteuerung basieren auf dem bereits 1989 vorgelegten Vorschlag der EG-Kommission für eine Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke. Ziel dieser Sonderregelung war es, „für bestimmte Gegenstände von

AUFsätze

kulturellem Interesse (...) eine besondere Maßnahme ins Auge zu fassen, die der Erhaltung und Bereicherung des Kulturgutes der Gemeinschaft dienen soll.⁵ Mit der Richtlinie 94/5/EG vom 14. 2. 1994 wurde der Vorschlag der Kommission umgesetzt und mit Art. 26a die Regeln über die Differenzbesteuerung in die Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie („6. MwSt-RL“) eingefügt (jetzt Art. 312-325 MwStSystRL). Innerhalb der Differenzbesteuerung wurde exklusiv den Wiederverkäufern von Kunstgegenständen nach Art. 26a B Abs. 4 Buchst. b 6. MwSt-RL (Art. 316 MwStSystRL) ein Optionsrecht zur Anwendung der Differenzbesteuerung eingeräumt, wenn sie die Kunstgegenstände vom Urheber oder dessen Rechtsnachfolger erwerben. Übersetzt in die Sprache des Kunsthandels war damit von Anfang an der durch Galerien betriebene Primärmarkt des Kunsthandels gemeint.

Gleichzeitig mit der Einfügung von Art. 26a in die 6. MwSt-RL, d. h. ebenfalls am 14. 2. 1994, räumten Europäische Kommission und Europäischer Rat den Mitgliedsstaaten in einer gemeinsamen Protokollerklärung wiederum exklusiv für den Kunsthandel die Möglichkeit ein, im Rahmen der Differenzbesteuerung „in den Fällen, in denen sich der (...) entrichtete Einkaufspreis nicht genau ermitteln läßt oder der Einkaufspreis unbedeutend ist“ die maßgebliche Differenz pauschal mit mindestens 30 % des Verkaufspreises anzusetzen.⁶

3.2 Umsetzung im nationalen Recht

Auf nationaler Ebene wurden die in Art. 26a 6. MwSt-RL enthaltenen Vorgaben zur Einführung einer Differenzbesteuerung mit Wirkung vom 1. 1. 1995 durch Neufassung des § 25a UStG umgesetzt. Das nach Art. 26a B Abs. 4 Buchst. b 6. MwSt-RL für den Primärmarkt des Kunsthandels geschaffene Optionsrecht zur Differenzbesteuerung wurde durch § 25a Abs. 2 UStG umgesetzt. Für im Rahmen des Primärmarktes tätige Galerien, die Kunstgegenstände zeitgenössischer Künstler verkaufen, bestand somit bereits seit 1995 die Möglichkeit, auf den Verkauf eines Kunstgegenstandes die Differenzbesteuerung anzuwenden.

Bis Ende 2013 haben im Bereich des Primärmarktes tätige Galerien von dieser Möglichkeit aber keinen Gebrauch gemacht. Der Grund hierfür lag auf der Hand: Die umsatzsteuerliche Belastung beim Verkauf eines Kunstgegenstandes war aufgrund des ermäßigten Umsatzsteuersatzes im Ergebnis geringer, als bei Anwendung der Differenzbesteuerung, bei der die Galerie die ihr vom Künstler in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer hätte abziehen können (§ 25a Abs. 5 Satz 3 UStG).

Der Umstand, dass die Differenzbesteuerung insbesondere im Primärmarkt des deutschen Kunsthandels aus den vorgenannten Gründen bislang keine Rolle gespielt hat, erklärt auch, warum es bisher weder eine sich mit den Nuancen der Differenzbesteuerung im Kunsthandel befassende umsatzsteuerliche Fachliteratur gibt noch, soweit ersichtlich, hierzu

Rechtsprechung ergangen ist.⁷ Viele Fragen zur praktischen Anwendung der Differenzbesteuerung im Bereich des Primärmarktes des Kunsthandels stellen sich wegen des Wegfalls des ermäßigten Steuersatzes erst jetzt.

4. Differenzbesteuerung wirft Fragen auf

Nachfolgend sollen zwei der wichtigsten und drängendsten Fragen, die sich bei der in vielen Fällen erstmaligen Anwendung der Differenzbesteuerung im Primärmarkt des Kunsthandels aktuell stellen, erläutert werden.

4.1 Bemessungsgrundlage

Im Rahmen der Differenzbesteuerung des § 25a Abs. 3 Satz 1 UStG wird die anfallende Umsatzsteuer grundsätzlich nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis des Kunstgegenstandes übersteigt. Der so ermittelte Differenzbetrag wird in einem zweiten Schritt mit dem Regelsteuersatz von 19% belegt.

4.1.1 Einkaufspreis nicht ermittelbar

Insbesondere in den Fällen, in denen der Verkauf des einzelnen Kunstgegenstandes - wie regelmäßig im Primärmarkt - im Kommissionsweg erfolgt und der Kunsthändler umfangreiche Verkaufsfördermaßnahmen durchführt, die sämtlichen Werken eines Künstlers oder Künstlergruppe zugute kommen, und die Durchführung dieser Verkaufsfördermaßnahmen bei der Aufteilung des Veräußerungspreises berücksichtigt wird, kann der Einkaufspreis für das einzelne verkaufte Kunstwerk regelmäßig nicht ermittelt werden

Nach den zwischen Galerie und Künstler zumeist mündlich zustande kommenden Kommissionsverträgen ist die Galerie gegenüber dem Künstler zu umfangreichen Verkaufsfördermaßnahmen verpflichtet, die stets dem Verkauf *sämtlicher* vom Künstler geschaffener Kunstwerke zugute kommen. Die Verkaufsfördermaßnahmen umfassen insbesondere Ausstellungen und Messeteilnahmen, Publikationen und Öffentlichkeitsarbeit. Aufgrund dieser von der Galerie durchgeführten Verkaufsfördermaßnahmen wird bei Verkauf eines *einzelnen* Kunstgegenstandes der Veräußerungspreis zwischen Galerie und Künstler im nationalen wie internationalen Kunsthandel seit jeher regelmäßig im Verhältnis 50/50 aufgeteilt.

Die von der Galerie verauslagten Verkaufsförderungskosten kommen im Ergebnis dabei *allen* von ihr zu verkaufenden Kunstwerken des Künstlers zugute, eine genaue Zuordnung dieser Verkaufsförderungskosten auf das *einzelne* verkaufte Kunstwerk und damit eine genaue Ermittlung des Einkaufspreises des einzelnen Kunstwerkes ist deshalb tatsächlich unmöglich.⁸

Somit könnte die nach § 25a Abs. 2 UStG de jure zwar mögliche Differenzbesteuerung auf die von Galerien getätigten Verkäufe mangels Bestimmbarkeit des Einkaufspreises de facto nicht angewendet werden.

5 S. ABl. EG Nr. C 76/1989 v. 28. 3. 1989, 10.

6 S. Protokollerklärung in der Ratstagung am 14. 2. 1994 zur Änderungs-RL 94/5/EG, abgedruckt bei Lohse in Rau/Dürwächter, UStG, 156. Lfg., zu Art. 26a MwStSystRL.

7 Vgl. Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, 148. Lfg (2011), § 25a Rz 114: „Die Wahl der Differenzbesteuerung hat ... im Allgemeinen keinen Sinn“.

8 Vgl. auch Huschens NWB 2013, 2314.

AUFsätze

4.1.2 Lösung durch pauschale Marge (§ 25a Abs. 3 Satz 2, 1. Alternative UStG)

Der Gesetzgeber hat das Problem der Nichtermittelbarkeit des Einkaufspreises bei der Anwendung der Differenzbesteuerung bereits in dem Moment erkannt und hierfür eine Lösung gefunden, als klar war, dass die Differenzbesteuerung im Bereich des Kunsthandels zum ersten Mal eine praktische Relevanz erfahren wird. Mit Wirkung vom 1. 1. 2014 wurde deshalb folgender Satz 2 in § 25a Abs. 3 UStG eingefügt:

„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.“

Der Grund für die Hellsichtigkeit des Gesetzgebers ergibt sich aus der Gesetzesbegründung: Danach soll die Möglichkeit der Anwendung der pauschalen Marge Nachteile ausgleichen, die dem deutschen Kunsthandel durch den Wegfall des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ab 2014 entstehen, und hierdurch eine Schwächung des Kunststandorts Deutschland vermeiden. Die dem deutschen Kunsthandel mit dem Wegfall des ermäßigten Steuersatzes entstehenden Nachteile können – wenn auch nicht zur Gänze, aber doch zu einem wesentlichen Teil – aber nur im Rahmen der Differenzbesteuerung ausgeglichen werden. Da die tatsächliche Anwendung der Differenzbesteuerung dann aber nicht an der Schwierigkeit scheitern darf, den Einkaufspreis zu ermitteln, ist es aus Sicht des Gesetzgebers nur konsequent, den von der gemeinsamen Protokollerklärung der Europäischen Kommission und des Europäischen Rates vom 14. 2. 1994 exklusiv für den Fall der Nichtermittelbarkeit des Einkaufspreises von Kunstgegenständen vorgegebenen Rahmen zu nutzen und die Möglichkeit der Anwendung einer pauschalen Marge auch im deutschen Umsatzsteuerrecht zu schaffen.⁹

Tatsächlich lässt sich der Einkaufspreis i. S. von § 25a Abs. 3 Satz 2 UStG aus den vorgenannten Gründen insbesondere dann nicht ermitteln, wenn die Kunständler für „ihre“ Künstler und Künstlergruppen umfangreiche Verkaufsfördermaßnahmen tätigen, was bei der Aufteilung des Veräußerungspreises für das einzelne verkaufte Kunstwerk auch zugunsten des Kunsthändlers berücksichtigt wird.

Dass der umfangreiche Verkaufsfördermaßnahmen durchführende Kunständler eine wesentliche Fallgruppe ist, bei dem der Einkaufspreis für das einzelne verkaufte Kunstwerk i. S. von § 25a Abs. 3 Satz 2 UStG nicht ermittelbar ist, entspricht im übrigen auch dem Willen des Gesetzgebers. Das ergibt sich unmittelbar aus der Gesetzesbegründung zu § 25a Abs. 3 Satz 2 UStG, in der – neben dem Verweis auf die gemeinsame Protokollerklärung von EU-Rat und EU-Kommission vom 14. 2. 1994 – ausdrücklich auf eine entsprechende Regelung in Frankreich verwiesen wird.¹⁰ Die in Frankreich geltende Regelung knüpft für die

Anwendung der pauschalen Marge insbesondere an die Durchführung von Verkaufsfördermaßnahmen durch den Kunständler an.¹¹

Es ist unbestritten, dass der Einkaufspreis für das einzelne verkaufte Kunstwerk auch in den Fällen, in denen ein Kunständler ohne Einzelpreisfestlegung ganze Sammlungen oder geschlossene Nachlässe aufkauft, nicht ermittelt werden kann.¹² Dies dürfte aber eher im Bereich des Sekundärmarktes eine Rolle spielen, für den von Galerien im Kommissionswege betriebenen Primärmarkt ist diese Fallgruppe ohne Relevanz.

4.1.3 Einkaufspreis unbedeutend (§ 25a Abs. 3 Satz 2, 2. Alternative UStG)

Der Einkaufspreis ist i. S. von § 25a Abs. 3 Satz 2, 2. Alternative UStG dann unbedeutend, wenn bei Gegenüberstellung von Verkaufspreis und Einkaufspreis im Ergebnis der gesamte Verkaufspreis dem Regelsteuersatz zu unterwerfen wäre. Das dürfte im Kunstmarkt, der von jeher starken Preisschwankungen unterworfen ist, immer dann der Fall sein, wenn sich das Kunstwerk seit vielen Jahren im Warenbestand des Kunsthändlers befindet, d. h. nicht im Kommissionswege verkauft wird. Um hier eine für Kunsthandel und Finanzverwaltung gleichermaßen praktikable Anwendung zu ermöglichen, sollte im UStAE aus Vereinfachungsgründen bestimmt werden, nach wie vielen Jahren der Zugehörigkeit eines Kunstgegenstandes zum Bestand des Kunsthändlers der Einkaufspreis als unbedeutend angesehen werden kann. Die französische Finanzverwaltung geht davon aus, dass der Einkaufspreis von Kunstgegenständen unbedeutend ist, wenn sie seit über sechs Jahren zum Bestand des Kunsthändlers gehören.¹³

4.1.4 UStAE

Da insbesondere im Bereich des im Kommissionswege betriebenen Primärmarktes die Differenzbesteuerung von vielen Kunsthändlern seit dem 1. 1. 2014 erstmals angewendet werden wird, bei einigen zentralen Fragen derzeit aber noch Klärungsbedarf besteht, ist es aus Gründen einer rechtssicheren Anwendung für den Kunsthandel dringend erforderlich, dass die Finanzverwaltung im UStAE zeitnah entsprechende Regelungen veröffentlicht, die sich, dem Willen des Gesetzgebers folgend, an den in Frankreich geltenden Regelungen orientieren.

D. h., im UStAE ist vor allem klarzustellen, dass ein Kunständler den Einkaufspreis insbesondere dann nicht i. S. von § 25a Abs. 3 Satz 2, 1. Alternative UStG ermitteln kann, wenn er nachweist, dass er Verkaufsfördermaßnahmen durchführt. Die Durchführung dieser Maßnahmen sollte – wie in Frankreich – aus Vereinfachungsgründen insbesondere durch die im Zusammenhang mit den Verkaufsfördermaßnahmen typischerweise entstehenden Kosten nachgewiesen werden können.

⁹ Die pauschale Marge ist deshalb auch kein Steuersubventionstatbestand, wie, ohne nähere Begründung, von *Paintner* DStR 2013, 1693 (1698), behauptet. Die für Kunstgegenstände bereits 1994 geschaffene Möglichkeit der Differenzbesteuerung ist eine von der EU Kommission gewollte Förderung des Primärmarktes des Kunsthandels, die pauschale Marge dient lediglich der praktischen Umsetzung dieser Möglichkeit.

¹⁰ Vgl. BT-Drs. 17/11220, 41; *Huschens*, NWB 2013, 2314.

¹¹ Art. 297 A-III Code général des impôts, BOI-TVA-SECT-90-10 No. 210.

¹² So auch *Widmann* MwStR 2013, 321 (324).

¹³ Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôt, BOI-TVA-SECT-90-10 No. 220.

AUFsätze

Hinsichtlich der Frage, wann der Einkaufspreis i. S. von § 25a Abs. 3 Satz 2, 2. Alternative UStG unbedeutend ist, sollte der Anwendungserlass klarstellen, dass dies jedenfalls dann der Fall ist, wenn der Kunstgegenstand seit über sechs Jahren zum Bestand des Kunsthändlers gehört.

4.2 Differenzbesteuerung bei innergemeinschaftlichem Kommissionsgeschäft problematisch

In den häufig vorkommenden Fällen, in denen eine in Deutschland ansässige Galerie im Kommissionswege Kunstgegenstände eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Künstlers in Deutschland verkauft, ist die Anwendung der Differenzbesteuerung zukünftig zwar auch möglich, könnte aber einen unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand erfordern.

Zum Hintergrund: Bislang wurde bei einem innergemeinschaftlich im Kommissionswege für den Künstler erfolgten Verkauf eines Kunstgegenstandes in Deutschland die „erste“ Lieferung, also die des im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Künstlers an die in Deutschland ansässige Galerie, von der Galerie als in Deutschland umsatzsteuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb beurteilt. Diese von der Finanzverwaltung für innergemeinschaftliche Kommissionsgeschäfte ausdrücklich gebilligte Handhabung¹⁴ hatte den für Finanzverwaltung und Kunsthandel gleichermaßen enorm praktischen Vorteil, dass der im Gemeinschaftsgebiet ansässige Künstler nicht wegen einer nach §§ 1 Abs. 1, 3 Abs. 7 UStG in Deutschland umsatzsteuerpflichtigen Lieferung registriert werden und die Umsatzsteuer für diese „erste“ Lieferung gegenüber dem deutschen Finanzamt nicht anmelden musste. Die der Höhe nach identische deutsche Umsatzsteuer für die Lieferung dieses Kunstgegenstandes vom Künstler an die Galerie wurde von der deutschen Galerie im Rahmen des gem. § 1a UStG umsatzsteuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbes geschuldet.

Die dank Abschn. 1a.2 Abs. 7 Sätze 2 und 3 UStAE zweckmäßige¹⁵ umsatzsteuerliche Behandlung von innergemeinschaftlichen Kommissionsgeschäften ist im Bereich des innergemeinschaftlichen Kunsthandels in Deutschland fraglich geworden, wenn der deutsche Kunsthändler nunmehr nach § 25a Abs. 2 Nr. 2 UStG die Differenzbesteuerung anwenden möchte. Denn nach dem Wortlaut des § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG dürfte die Differenzbesteuerung dann keine Anwendung finden, wenn der Liefergegenstand innergemeinschaftlich von der in Deutschland ansässigen Galerie erworben und die Lieferung des im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Künstlers an die deutsche Galerie in dessen Ansässigkeitsstaat als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt wurde, also genau der Fall vorliegt, der bisher gängige Praxis war. Um der deutschen Galerie auch in diesen Fällen zukünftig die Anwendung der Differenzbesteuerung zu ermöglichen, müsste wegen § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG in Abkehr von Abschn. 1a.2 Abs. 7 Sätze

2 und 3 UStAE auch die „erste“ Lieferung des Künstlers an die Galerie nach § 3 Abs. 7 UStG als in Deutschland erbracht, beurteilt werden.¹⁶ In diesem Fall würde nicht die deutsche Galerie, sondern der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Künstler die – der Höhe nach – identische Umsatzsteuer schulden, der sich deshalb hier aber bei dem nach der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung für seinen Ansässigkeitsstaat zuständigen Finanzamt registrieren und Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben müsste; gegenüber der bisherigen Handhabung ungleich aufwändiger und den im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Künstlern von ihren deutschen Galerien auch kaum zu vermitteln.

An dieser Stelle lohnt die Frage nach dem Sinn und Zweck des in der Fachliteratur kaum beachteten und in der Praxis der Differenzbesteuerung offenbar auch keine Rolle spielenden § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG. Die Vorschrift soll sicherstellen, dass für den innergemeinschaftlich erworbenen, von der Umsatzsteuer entlasteten Liefergegenstand beim Wiederverkauf die vollständige Umsatzsteuerbelastung hergestellt wird.¹⁷ Es wird in diesem Zusammenhang – soweit ersichtlich – immer nur vom Fall der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG ausgegangen¹⁸, nicht aber vom Fall der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 2 Nr. 2 UStG.

Für den Bereich der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 2 UStG kann die notwendige Umsatzsteuerbelastung des innergemeinschaftlich erworbenen Kunstgegenstandes aber ohnehin einfach dadurch sichergestellt werden, dass der Katalog des § 25a Abs. 5 Satz 3 UStG, der die im Falle der Anwendung der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 2 UStG nicht als Vorsteuer abziehbaren Steuern aufführt, im Rahmen einer Gesetzesänderung um die Steuer für den innergemeinschaftlich erworbenen Kunstgegenstand ergänzt wird.¹⁹ Da in diesem Fall auch für den innergemeinschaftlich erworbenen Kunstgegenstand die Möglichkeit besteht, die Differenzbesteuerung anzuwenden, wäre § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG dahingehend zu ändern, dass die Vorschrift nicht für die Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 2 UStG gilt.

Bis es zu der sinnvollen und notwendigen Gesetzesänderungen kommt, sollte die Finanzverwaltung in einem BMF-Schreiben klarstellen, dass die Möglichkeit der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 2 UStG zweckmäßigerweise auch im Falle des § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG besteht und in diesen Fällen der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG entsprechend § 25a Abs. 5 Satz 3 UStG ausscheidet.

¹⁶ Was nach Abschn. 1a.2 Abs. 7 Satz 1, Abschn. 3.1 Abs. 3 Satz 7 und Abschn. 3.12 Abs. 2 Satz 3 UStAE auch möglich wäre.

¹⁷ Vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter UStG, 148. Lfg. Oktober 2011, § 25a UStG Rn. 196; *Leonard* in Bunjes, UStG, 12. Aufl. 2013, § 25a UStG Rn. 52.

¹⁸ Vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter, Fn. 18, § 25a Rn. 196; *Leonard* in Bunjes UStG, Fn. 18, § 25a Rn. 52.; *Janzen* in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 80. Lfg. 10/2013, § 25a UStG Rn 29.

¹⁹ So wie der Vorsteuerauschlusskatalog des § 25a Abs. 5 Satz 3 UStG auch erst mit Wirkung v. 1. 1. 2002 um die seinerzeit erstmals relevant werdende Steuer nach § 13b Abs. 2 UStG (seit dem 1. 7. 2010 § 13b Abs. 5 UStG) ergänzt wurde.

¹⁴ vgl. Abschn. 1a.2 Abs. 7 Sätze 2 und 3, Abschn. 3.1 Abs. 3 Satz 8 und Abschn. 3.12 Abs. 2 Satz 4 UStAE.

¹⁵ vgl. auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, 141. Lfg. Januar 2010, § 1a UStG Rn. 170.

AUFsätze

5. Für die Ausübung der Wahlmöglichkeit nach § 25a Abs. 2 Satz 1 UStG ist für 2014 eine Übergangsregelung notwendig und auch angemessen

Nach § 25a Abs. 2 Satz 1 UStG muss der im Primärmarkt tätige Kunsthändler spätestens bei Abgabe der ersten Voranmeldung eines Kalenderjahres gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt erklären, dass er zukünftig die Differenzbesteuerung anwenden wird. D.h., wenn ein Kunsthändler aufgrund des Wegfalls des ermäßigten Steuersatzes nunmehr erstmals ab 2014 die Differenzbesteuerung anwenden möchte, muss er dies eigentlich mit Abgabe seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar bzw. das 1. Quartal 2014 erklären.

Da die Finanzverwaltung bislang aber keine Regelungen zur praktischen Anwendung insbesondere der Neuregelung des § 25a Abs. 3 Satz 2 UStG veröffentlicht hat, ist nicht auszuschließen, dass einzelne verunsicherte Kunsthändler von der Wahlmöglichkeit des § 25a Abs. 2 Satz 1 UStG bislang Abstand genommen haben und deshalb die Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 2 Satz 1 UStG eigentlich frühestens 2015 anwenden können. Es ist deshalb notwendig und auch angemessen, wenn die Finanzverwaltung für diese Fälle eine Übergangsregelung trifft.

Die nach dem Wegfall des ermäßigten Steuersatzes aktuell im deutschen Kunsthandel bestehende Unsicherheit über die umsatzsteuerliche Beurteilung von Kunstverkäufen mag zu einem geringen Teil auch damit zu tun haben, dass viele Kunsthändler und ihre Berater gezwungen sind, sich nunmehr erstmals mit den vielfältigen Regelungen des § 25a UStG im Detail auseinanderzusetzen. Der Hauptgrund für die Unsicherheit besteht aber ohne Zweifel in den immer noch fehlenden Anwendungsregelungen der Finanzverwaltung.²⁰ Angesichts des Umstandes, dass spätestens seit Verabschiedung des AmtshilfeRLUMsG vom 26. 6. 2013 ab dem 1. 1. 2014 im deutschen Kunsthandel erstmals mit einer verstärkten Anwendung der Differenzbesteuerung zu rechnen war, ist es jedenfalls nicht recht nachvollziehbar, warum die Finanzverwaltung für den Bereich des Kunsthandels bislang keine Anwendungsregelungen erlassen hat. Das überrascht umso mehr, als die Finanzverwaltung für den Briefmarkenhandel mit BMF-Scheiben vom 29. 11. 2013 noch vor dem 1. 1. 2014 Anwendungsregelungen getroffen hat und zwar mit der ausdrücklichen Begründung, dass aufgrund des Wegfalls des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ab dem 1. 1. 2014 eine verstärkte Anwendung der Differenzbesteuerung zu erwarten sei und sich aus dem Übergang zur Differenzbesteuerung erhebliche Schwierigkeiten ergeben – also mit exakt der Begründung, die in einem weit stärkeren Maße erst recht für den, gegenüber dem Briefmarkenhandel zweifelsohne noch komplexeren Kunsthandel gilt.

Auch vor diesem Hintergrund sollte, ja muss die Finanzverwaltung mit Blick auf die Anwendung des § 25a Abs. 2 Satz 1 UStG zu einer Übergangsregelung bereit sein, die auch noch eine gewisse Zeit nach der erwarteten Veröffentlichung der Regelungen im UStAE mit Wirkung

für das gesamte Veranlagungsjahr 2014 die Erklärung der Anwendung der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 2 Satz 1 UStG ermöglicht. Es wäre jedenfalls unbillig, wenn ein im Primärmarkt tätiger Kunsthändler für das gesamte Veranlagungsjahr 2014 nur deshalb die Möglichkeit verliert, die Differenzbesteuerung anwenden zu können, weil die für den Kunsthandel so wichtigen Anwendungsregelungen über die Differenzbesteuerung von der Finanzverwaltung erst im Laufe des Jahres 2014 veröffentlicht werden.

6. Zusammenfassung

Es ist der erklärte Wille des Gesetzgebers, dass die Möglichkeit der Anwendung der Differenzbesteuerung für den deutschen Kunsthandel die wirtschaftlichen Nachteile ausgleichen soll, die durch den von der Europäischen Kommission erzwungenen Wegfall des ermäßigten Steuersatzes beim Verkauf von Kunstgegenständen durch Galerien und Kunsthändler entstehen. Damit werden die schon seit 1995 geltenden Bestimmungen zur Differenzbesteuerung im Bereich des Kunsthandels aus ihrem Dornröschenschlaf geweckt und einige Regelungen des § 25a UStG in der Praxis vielfach erstmals angewendet werden.

Immerhin hat der Gesetzgeber eines der größten Probleme bei der Anwendung der Differenzbesteuerung im Bereich des Kunsthandels erfreulicherweise schon erkannt und gelöst. Mit der in § 25a Abs. 3 Satz 2 UStG eingefügten Vereinfachungsregelung des Ansatzes einer pauschalen Marge ist sichergestellt, dass die Differenzbesteuerung auch dann angewendet werden kann, wenn der Einkaufspreis für den einzelnen verkauften Kunstgegenstand nicht ermittelt werden kann oder unbedeutend ist. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn die Kunsthändler Verkaufsfördermaßnahmen für ihre Künstler durchführen oder sie über alte Kunstbestände verfügen.

Da die Finanzverwaltung bislang keine Regelungen zur Anwendung der pauschalen Marge im UStAE veröffentlicht hat, besteht im deutschen Kunsthandel derzeit – trotz eindeutiger gesetzlicher Vorgaben – eine Verunsicherung über die Anwendung der pauschalen Marge im Rahmen der Differenzbesteuerung. Auch vor diesem Hintergrund wäre es sehr zu begrüßen, wenn die Finanzverwaltung sobald als möglich im UStAE klarstellende Regelungen veröffentlicht und sich – wie vom Gesetzgeber gefordert – an entsprechenden Regelungen in Frankreich orientiert. Dabei sollten sowohl im Interesse des Kunsthandels als auch der vor Ort zuständigen Umsatzsteuer-Sonderprüfer insbesondere auch Regelungen über einen möglichst einfachen Nachweis der Durchführung der Verkaufsfördermaßnahmen getroffen werden.

Um den Kunsthandel mit im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Künstlern in Deutschland nicht unnötig zu erschweren und auch auf Ebene der Finanzverwaltung unnötigen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, sollte die Finanzverwaltung bis zu einer späteren Gesetzesänderung eine klarstellende Regelung treffen, wonach die Differenzbesteuerung im Kunsthandel auch bei innegemeinschaftlichen Kommissionsgeschäften anwendbar ist und § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG insoweit nicht gilt.

²⁰ vgl. Handelsblatt v. 14. 2. 2014, Rubrik „Kunstmarkt“, S. 66 und 67.