

# Urteil vom 11. Dezember 2024, XI R 9/23

## Keine Differenzbesteuerung bei anteiligem Recht zum Vorsteuerabzug am Liefergegenstand

ECLI:DE:BFH:2024:U.111224.XIR9.23.0

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 4, UStG § 25a Abs 1 S 2 Nr 2, UStG § 15 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 314, UStG VZ 2017

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 29. März 2023, Az: 4 K 77/22

## Leitsätze

Die Lieferung einer Waschkommode, die sich aus einer (ohne Recht zum Vorsteuerabzug von einer Privatperson erworbenen) Kommode und aus (mit Recht zum Vorsteuerabzug erworbenen) Sanitärgegenständen (Waschbecken, Armaturen et cetera) zusammensetzt, unterliegt nicht der Differenzbesteuerung, weil der Liefergegenstand teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat (Anschluss an das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Bawaria Motors vom 19.07.2012 - C-160/11, EU:C:2012:492).

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 29.03.2023 - 4 K 77/22 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob auf die Lieferung gebrauchter Waschkommoden, die restauriert und mit Hilfe neuer Teile zu neuwertigen Waschtischen umgearbeitet wurden (sog. Upcycling), § 25a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) angewendet werden darf.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) kauft nach den bereits in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 1037 veröffentlichten tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts (FG) antike Kommoden aus Privatbesitz an, restauriert diese und baut sie durch Aufsatz eines neuen Waschbeckens und gegebenenfalls weiterem Zubehör zu neuwertigen Waschtischen um. Der Kunde kann sich im Rahmen der Restaurierung das Objekt individuell zusammenstellen. In den Verkaufsgesprächen zeigt die Klägerin die Kommode mit mehreren auswählbaren Waschbecken. Die Fertigstellung des Kaufobjekts erfolgt nach Auswahl des Kunden und Eingang der Anschlussmaße.
- 3 Die Klägerin stellte im Streitjahr (2017) über ihre Leistungen jeweils zwei Rechnungen aus. Sie erteilte zum einen eine Rechnung über die restaurierte Kommode (unter Anwendung der Differenzbesteuerung). Zum anderen rechnete sie den Auf- beziehungsweise Umbau mit dem ausgewählten Waschtisch unter Anwendung der Regelbesteuerung ab. Beide Rechnungen wurden am selben Tag erstellt.
- 4 Im Rahmen einer Außenprüfung (unter anderem für die Umsatzsteuer der Jahre 2015 bis 2017) nahm die Prüferin an, dass die Anwendung der Differenzbesteuerung unzulässig sei. Bei dem Endprodukt handele es sich aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers um eine einheitliche Leistung, die nicht "künstlich" in zwei getrennte Leistungen

aufgeteilt werden könne. Das Endprodukt sei aufgrund der Umarbeitung so weitreichend verändert, dass ein neuer Gegenstand entstanden sei, der einer neuen Nutzung zugeführt werde. Dies sei von der Differenzbesteuerung, die allein den Wiederverkauf identischer Gegenstände betreffe, ausgenommen.

- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ am 30.12.2019 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung entsprechende Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2015 bis 2017, in denen es die Anwendung der Differenzbesteuerung versagte.
- 6 Der Einspruch, mit dem die Klägerin vortrug, die Differenzbesteuerung sei zu Recht auf die antiken Waschkommoden angewendet worden, blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 31.05.2022). Das FA führte aus, die Differenzbesteuerung sei zwar nicht auf gebrauchte Gegenstände beschränkt. Der erworbene Gebrauchtgegenstand müsse jedoch mit dem Gegenstand übereinstimmen, der veräußert werde. Das sei hier nicht der Fall.
- 7 Das FG gab der Klage statt. Sein Urteil ist in EFG 2023, 1037 veröffentlicht.
- 8 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Es macht geltend, entgegen der Auffassung des FG sei der Keramikaufsatz nebst Zubehör keine Nebenleistung. Der Keramikaufsatz nebst Zubehör habe entgegen der Auffassung des FG einen eigenen Zweck, denn er diene dem Kunden dazu, das angeschaffte Objekt nach heutigem Standard überhaupt als Waschtisch zu nutzen. Aus der Perspektive des Kunden werde gerade nicht nur die aufgearbeitete Kommode, sondern das individuell zusammengestellte Gesamtensemble erwartet und gekauft. Dies führe dazu, dass mehrere Einzelleistungen (Lieferung der Kommode und Lieferung des Keramikaufsatzes nebst Zubehör) eine einzige (neue), wirtschaftlich nicht trennbare (komplexe) Leistung bilden.
- 10 Das FA macht ferner geltend, dass die Auslegung des § 25a UStG unionsrechtskonform im Lichte des Art. 311 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) zu erfolgen habe. Wiederverkäufer sei unter anderem, wer zum Zwecke des Wiederverkaufs Gebrauchtgegenstände kaufe. Gebrauchtgegenstände seien gemäß Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 MwStSystRL bewegliche körperliche Gegenstände, die keine Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten und keine Edelmetalle oder Edelsteine im Sinne der Definition der Mitgliedstaaten sind und die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind. Dem gebrauchten Gegenstand müssten unverändert die Funktionen zukommen, die er im Neuzustand gehabt habe. Er müsse in seinem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sein. Davon ausgeschlossen seien Gegenstände im Neuzustand. Der neue Keramikaufsatz sei kein Gebrauchtgegenstand, der wiederverwertet wird, sondern ein Gegenstand, der neu sei und erstmalig in den Wirtschaftskreislauf gelange. Die Klägerin erwerbe Gebrauchtgegenstände (Kommoden) aus privater Hand sowie neue Gegenstände (Keramikaufsatz nebst Zubehör). Diese würden zu einem neuen Gegenstand (Waschtisch) verbunden. Daher bestehe keine Identität des erworbenen Gegenstands "Kommode" mit dem veräußerten Gegenstand "Waschtisch". Es fehle an der Nämlichkeit. Die Funktion des Gegenstands sei aufgrund der Leistung der Klägerin verändert (Waschtisch statt Kommode).
- 11 Soweit im Rahmen der Differenzbesteuerung eine Doppelbesteuerung vermieden werden solle, könne es für die Neuteile, für die der Verkäufer Vorsteuer abziehen könne, zu keiner Doppelbesteuerung kommen. Wettbewerbsverzerrungen seien im Streitfall nicht zu besorgen. Sofern Privatpersonen vergleichbare Gegenstände veräußern, sei davon auszugehen, dass es sich lediglich um Einzelfälle handle und von einem Wettbewerbsnachteil nicht die Rede sein könne.
- 12 Ergänzend weist das FA darauf hin, dass sich der Klageantrag nur auf die Anwendung der Differenzbesteuerung für die antiken Waschkommoden, nicht jedoch für die Keramikaufsätze nebst Zubehör bezogen habe. Dennoch habe das FG die Gesamtleistung als eine einheitliche Leistung angesehen, die der Differenzbesteuerung unterliege.
- 13 Hilfsweise macht das FA geltend, dass nach Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 MwStSystRL für die Anwendung der Differenzbesteuerung erforderlich sei, dass die Gebrauchtgegenstände in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung wiederverwendbar seien. Der Begriff der Instandsetzung sei gesetzlich nicht geregelt. Im allgemeinen Sprachgebrauch verstehe man darunter die Wiederherstellung oder Ausbesserung einer Sache in ihren gebrauchsfähigen Zustand. Sowohl das Hinzufügen des Keramikaufsatzes als auch die individuellen Anpassungen für die erforderlichen Anschlüsse und der Schubladen gingen über eine Instandsetzung jedenfalls hinaus.

- 14 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 16 Sie verteidigt die angefochtene Vorentscheidung. Auch sie, die Klägerin, gehe mittlerweile von einer einheitlichen Leistung aus. Eine Instandsetzung erfasse sowohl die Reparatur als auch den Austausch von Baugruppen oder Anlagenteilen. Ein neues Waschbecken könne der Kommode nicht ihre Eigenschaft als Gebrauchtgegenstand nehmen. Die Wettbewerbsbetrachtung des FA sei unzutreffend. Das Upcycling sei ein florierender, schnell wachsender Wirtschaftszweig. Das Antik- und Trödelgewerbe biete inzwischen auch den Verkauf mit Aufbereitung an. Außerdem drohten Wettbewerbsnachteile gegenüber Anbietern, die vergleichbare Gegenstände ausschließlich aus Neumaterial herstellen. Das Aussägen eines kreisrunden Lochs für den Ablauf und der Erwerb eines Waschbeckens sei für jeden handwerklich begabten Menschen in wenigen Minuten zu erledigen, was auch dazu führe, dass Wettbewerbsnachteile drohen.
- 17 Die Klägerin weist ergänzend darauf hin, dass das FG nicht über den Klageantrag hinausgegangen sei.
- 18 Die Klägerin hat nach Schluss der mündlichen Verhandlung vom 11.12.2024 mit Schriftsatz vom 02.01.2025 erneut zur Sache vorgetragen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 19 Die Revision ist aus anderen als vom FA geltend gemachten Gründen begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht stillschweigend angenommen, dass die Voraussetzungen des § 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 UStG erfüllt sind.
- 20 1. Die Anwendung der Differenzbesteuerung ist nach § 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG nur möglich, wenn die Gegenstände an den Wiederverkäufer im Gemeinschaftsgebiet geliefert wurden (Satz 1) und für diese Lieferung Umsatzsteuer nicht geschuldet oder nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben (Satz 2 Buchst. a) oder die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde (Satz 2 Buchst. b).
- 21 2. Diese Voraussetzungen liegen --was das FG nicht beachtet hat-- im Streitfall nicht vor. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 22 a) Das FG hat angenommen, dass es sich bei der Lieferung der aufgearbeiteten Kommoden nebst Keramikaufsatz und Zubehör ungeachtet der getrennten Rechnungsstellung steuerlich um einen einheitlichen Umsatz handelt. Die Lieferung der aufgearbeiteten Kommode stelle die Hauptleistung und die getrennt berechnete Lieferung des Keramikaufsatzes nebst Zubehör die Nebenleistung dar. Auch unter Zugrundelegung eines einheitlichen Verkaufsumsatzes beziehungsweise Verkaufsgegenstands seien die Voraussetzungen eines Wiederverkaufs der antiken Waschkommoden im Sinne des § 25a UStG gegeben. Es reiche aus, dass aus der Perspektive des Verbrauchers der bearbeitete Gebrauchtgegenstand das neu zusammengesetzte Gesamtprodukt in prägender Weise bestimme und das entscheidende Kaufmotiv bilde.
- 23 b) Ausgehend von dieser Auffassung liegen für das neu zusammengesetzte Gesamtprodukt als Liefergegenstand die Voraussetzungen des § 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 UStG (und des Art. 314 MwStSystRL) nicht vor.
- 24 aa) Die Klägerin hat die Waschbeckenaufsätze, die aus Sicht des FG in dem zusammengesetzten Gesamtprodukt als einzigem Liefergegenstand aufgegangen sind, als Neuware mit Recht zum Vorsteuerabzug erworben. Für den einzigen Liefergegenstand (das neu zusammengesetzte Gesamtprodukt) besteht daher im Hinblick auf den Waschbeckenaufsatz ein anteiliges Recht zum Vorsteuerabzug.
- 25 bb) Besteht für den Gegenstand der Lieferung ein anteiliges Recht zum Vorsteuerabzug, ist --was das FG nicht beachtet hat-- nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) die Anwendung der Differenzbesteuerung ausgeschlossen (vgl. EuGH-Urteil Bawaria Motors vom 19.07.2012 - C-160/11, EU:C:2012:492). Daher ist, wenn man mit dem FG davon ausgeht, dass die Waschkommoden Gebrauchtgegenstände sind, eine Anwendung der Differenzbesteuerung nicht möglich.

- 26** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann die Beurteilung, ob die Klägerin an die Kunden eine Kommode und ein Waschbecken geliefert und anschließend den Zusammenbau als selbständige Umsätze ausgeführt oder einen einzigen bearbeiteten Gegenstand ("Waschtisch") geliefert hat, aufgrund der bisher vom FG festgestellten Tatsachen nicht selbst vornehmen.
- 27** a) Das FG hat nicht untersucht, ob die Klägerin an die Kunden eine bearbeitete Sache geliefert hat oder ob die Klägerin zunächst mehrere Gegenstände geliefert und sodann eine sonstige Leistung erbracht hat (vgl. dazu z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 31.01.1963 - V 157/60 U, BFHE 76, 544, BStBl III 1963, 198 - Zerlegung von Lokomotiven; vom 20.10.1966 - V 169/63, BFHE 87, 283, BStBl III 1967, 159 - Lieferung von geräuchertem Speck; vom 30.09.1999 - V R 77/98, BFHE 190, 231, BStBl II 2000, 14 - Ölwechsel; vom 09.06.2005 - V R 50/02, BFHE 210, 182, BStBl II 2006, 98 - orthopädische Zurichtung von Konfektionsschuhen; s.a. § 3 Abs. 4 UStG). Der gemeinsame Erwerb mehrerer Gegenstände, die jeder für sich genommen einen eigenen Zweck haben, führt in der Regel zum Vorliegen selbständiger Lieferungen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 03.04.2013 - V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973, Rz 15). Auch haben weder das FA noch das FG tatsächlich festgestellt, welchen konkreten Inhalt die vertraglichen Vereinbarungen der Klägerin mit ihren Kunden hatten, obwohl sich der Inhalt der Leistung nach dem oder den zugrunde liegenden Rechtsverhältnissen bestimmt (vgl. BFH-Urteile vom 22.07.2010 - V R 14/09, BFHE 231, 273, BStBl II 2012, 428, Rz 15 f.; vom 25.02.2015 - XI R 15/14, BFHE 249, 343, BStBl II 2023, 514, Rz 68; vom 18.01.2024 - V R 4/22, BFH/NV 2024, 1033, Rz 16). Aus Sicht des Senats erscheinen mehrere Alternativen möglich. So kann zum Beispiel ein Kunde den Auf- oder Zusammenbau von Möbeln, die er in einem Möbelhaus zerlegt erworben hat, selbst übernehmen, vom leistenden Unternehmer durchführen oder von Dritten vornehmen lassen oder er kann ein bereits zusammengebautes Möbelstück erwerben. Der Senat kann daher auf Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob das FG zu Recht von der Lieferung eines einzigen, vor der Lieferung an die Kunden bereits bearbeiteten Gegenstands ausgegangen ist oder ob die Klägerin zunächst mehrere Gegenstände geliefert und anschließend eine sonstige Leistung erbracht hat.
- 28** b) Nachdem die Klägerin diese tatsächliche Würdigung in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat angegriffen und das FA erwidert hat, dass auch Fälle mit einheitlicher Rechnungsstellung existieren, verweist der Senat den Rechtsstreit insoweit zur Nachholung weiterer Feststellungen an das FG zurück.
- 29** c) Sonstige Rechtsfehler der angefochtenen Bescheide sind weder vorgetragen noch ersichtlich. Insbesondere hat die Klägerin den Vorsteuerabzug aus den an sie von anderen Unternehmern gelieferten neuen Waschbecken nach Aktenlage vorgenommen. Das FG hat aber Gelegenheit, auch dies im zweiten Rechtsgang zu prüfen.
- 30** 4. Die mündliche Verhandlung ist nicht wiederzueröffnen.
- 31** a) Nach § 121 Satz 1, § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO hat das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob eine bereits geschlossene mündliche Verhandlung wiedereröffnet wird. Das Ermessen ist allerdings auf null reduziert, wenn durch die Ablehnung der Wiedereröffnung wesentliche Prozessgrundsätze verletzt würden, zum Beispiel, weil anderenfalls der Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör verletzt oder die Sachaufklärung unzureichend ist (z.B. BFH-Urteile vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz 76 bis 78; vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BFH/NV 2024, 1456, Rz 16).
- 32** b) Der nach Schluss der mündlichen Verhandlung am 02.01.2025 beim BFH eingegangene Schriftsatz der Klägerin gibt zu einer Wiedereröffnung keine Veranlassung; denn der Senat vermag auch unter Berücksichtigung der darin enthaltenen Ausführungen zu keinem anderen Ergebnis zu gelangen. Die Klägerin berücksichtigt (auch) in diesem Schreiben nicht, dass die Waschbecken, die sie von anderen Steuerpflichtigen mit Recht zum Vorsteuerabzug erworben hat, ein nicht unbedeutender Teil des (nach Auffassung des FG einheitlichen) Liefergegenstands sind. Daher liegen --anders als die Klägerin erneut vorbringt-- die Voraussetzungen des § 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 UStG, Art. 314 Buchst. a MwStSystRL insoweit nicht vor.
- 33** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

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