

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Karoline Windsteig in der Beschwerdesache Bf., Adresse, nunmehr vertreten durch Rothenbuchner & Partner WirtschaftsprüfungsgmbH, Schwindgasse 4/7, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 15.04.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 08.03.2013, betreffend die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2008 und gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14.12.2017 in der Hinteren Zollamtsstraße 2b, 1030 Wien, im Beisein der Schriftführerin Christine Seper zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuer 2008 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 wird stattgegeben.

Der Umsatzsteuerbescheid 2008 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt einen Einzelhandel mit Musikinstrumenten. Die Bf. bilanziert nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das mit dem 1. September beginnt und am 30. August des nächsten Jahres endet. Im Zuge einer die Jahre 2008 bis 2010 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer in Tz 3 seines Berichtes vom 7.3.2013 fest, dass die Bf. den Verkauf eines Musikinstrumentes (B) aus dem Jahre xx zu Unrecht differenzbesteuert habe, da die Voraussetzungen im Sinne des § 24 UStG 1994 nicht vorgelegen wären.

Den Veranlagungsakten ist diesbezüglich zu entnehmen, dass das alte Streichinstrument im Privatbesitz eines italienischen Professors war und direkt von Italien nach Österreich an die Bf. verkauft wurde. Der sich daran anschließende Verkauf des gegenständlichen alten Streichinstrumentes durch die Bf. an eine österreichische Kundin erfolgte am

9.11.2007, über Vermittlung einer GmbH in München (XX GmbH), unter Anwendung der Differenzbesteuerung durch die Bf. Die Bf. habe für diese Vermittlung nachweislich ein Honorar bezahlt und in der Folge an die österreichische Kundin am 9.11.2007 unter Anwendung der Differenzbesteuerung eine Rechnung über den Verkauf des Instrumentes in Höhe von 888.888,88 € gelegt.

Herr W legte am 21.11.2007 eine Rechnung an die Bf. in Höhe von 700.000,00 € (netto, ohne Abzüge), in welcher er wie folgt ausführte:

*"Sehr geehrter Herr R*

*Ich freue mich, dass es Ihnen möglich war, die Qu unseres italienischen Kunden zu verkaufen. Ich hoffe, dass dieses edle Instrument dem neuen Besitzer ebenso viel Freude bereitet wie seinem Vorgänger*

*Ich erlaube mir somit, Ihnen Rechnung gemäß unseren Vereinbarungen im Auftrage unseres Kunden in Italien zu stellen*

*XXX und XXXXX, XX (Ursprungsland S)*

<i>Verkaufspreis (netto ohne Abzüge)</i>	<i>700.000,00 €</i>
--	---------------------

*Ich bitte Sie, diesen Betrag für meinen Kunden gemäß den beiliegenden Vergütungsinstruktionen auf das Konto bei der XY Bank in Z in den nächsten Tagen zu überweisen.*

*Mein Kunde ist sehr glücklich, dass Sie diesen Abschluss tätigen konnten und lässt Ihnen für Ihre Bemühungen sehr danken.*

Aussteller dieser Rechnung war Herr W, als Anschrift des Rechnungsausstellers war eine Adresse in der Schweiz angegeben.

Der Prüfer hielt in diesem Zusammenhang fest, dass diese Faktura keinen Hinweis auf eine Differenzbesteuerung enthielt. Er verwies auf die Formulierung in der Faktura, nach der der Liefergegenstand als "die Qu" unseres italienischen Kunden bezeichnet worden sei, und der Umsatz der Bf. über entgeltliche Vermittlung einer deutschen Händlerin (Frau K, von der XX GmbH) zustande gekommen wäre, die außerdem bestätigt hätte, dass das Instrument direkt von Italien nach Österreich geliefert worden wäre.

Da die Faktura an die Bf. keinen Hinweis auf eine Differenzbesteuerung enthielt, und der Liefergegenstand in besagter Rechnung als Musikinstrument "unseres italienischen Kunden" bezeichnet worden ist, stand für die Außenprüfung fest, dass Herr W als Händler und nicht als Privatperson das gegenständliche alte Streichinstrument an die Bf. geliefert habe, und dies ohne Anwendung der Differenzbesteuerung, weshalb in weiterer Folge bei der Bf. die Voraussetzungen des § 24 UStG 1994 nicht erfüllt gewesen wären.

Über intensive Bemühungen der damaligen steuerlichen Vertretung der Bf. übermittelte Herr W nach der Schlussbesprechung eine "berichtigte" Rechnung vom 21.11.2007, in der er folgende Zusätze aufnahm:

*"In dieser Rechnung ist keine Umsatzsteuer enthalten, da es sich um einen Verkauf aus dem Privatvermögen handelt und kein Zwischenhandel erfolgt ist.*

*Ich kann Sie darauf hinweisen, dass die Differenzbesteuerung in Italien anfällt und bei den dortigen Behörden deklariert werden muss."*

Die Außenprüfung vertrat dazu die Ansicht, dass diese geänderte Rechnung nicht den Rechnungsanforderungen des § 24 UStG 1994 entsprechen würde, außerdem sei bis dato kein Nachweis einer durchgeführten Differenzbesteuerung vorgelegt worden.

Den schon im Prüfungsverfahren erhobenen Einwendungen, dass Herr W diesen Verkauf als Privatperson abgewickelt habe, weil er dabei nicht nachhaltig tätig, vielmehr vom italienischen Kunden nur deshalb eingeschaltet worden sei, da dieser namentlich nicht aufscheinen wollte, hielt der Prüfer entgegen:

Eine Internetrecherche zu den Angaben des Rechnungsausstellers habe ergeben, dass die Anschrift des Leistenden in der Faktura vom 21.11.2007 mit dem Sitz einer Aktiengesellschaft in der Schweiz ident war. Unternehmensgegenstand dieser Gesellschaft war die Vermögensverwaltung. Einziges Mitglied des Aufsichtsrates dieser AG sei Herr W gewesen, der in Bezug auf den vorliegenden Geschäftsfall auch das email account der AG verwendet habe. Der An- und Verkauf des Musikinstrumentes erfolgte daher nach Ansicht des Prüfers im Rahmen einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, wodurch auch die für die Unternehmereigenschaft erforderliche Nachhaltigkeit begründet sei.

Dem besagten email des Herrn W vom 8.1.2013 an die Bf. vom account der vorhin erwähnten AG ist wie folgt zu entnehmen:

*"Ich werde Ihnen eine neue Rechnung mit einem Zusatz Differenzbesteuerung erstellen, vorausgesetzt dass ich von Ihnen das Original der ersten Rechnung erhalte. Ich bitte Sie, dieses mir per Post an die angegebene Adresse zuzustellen.*

*Im Übrigen ist das DAB zwischen Österreich und der Schweiz jetzt zum 1.1.2013 in Kraft getreten und betrifft hauptsächlich Vermögensverwaltungskunden mit Steuersitz Österreich, welche sich der österreichischen Steuerpflicht entzogen haben. Ich kann mir nicht vorstellen, dass eine treuhänderische Rechnungsstellung ohne irgendwelchen Gewinnanteil in der Schweiz überhaupt relevant sein würde. Ich würde aber auch entsprechende Anfragen in diesem Sinne beantworten. Ich bin ja nicht Händler sondern Privatperson."*

Die in weiterer Folge von der damaligen steuerlichen Vertretung der Bf. an den Prüfer gerichtete email vom 16.1.2013, in der im Wesentlichen mitgeteilt wurde, dass Herr W eine Ergänzung der Rechnung durch den Zusatz Differenzbesteuerung vornehmen werde, er zu anderen Schritten nicht bereit wäre, da er "nur als Treuhänder" gehandelt habe, veranlasste den Prüfer, Herrn W umsatzsteuerrechtlich als Unternehmer einzustufen, der als Treuhänder im eigenen Namen aufgetreten wäre.

Ein an den ursprünglichen italienischen Besitzer des Musikinstrumentes gerichtetes Gutachten des Musikinstrumentenmuseums in München empfahl für einen Weiterverkauf des Instrumentes Herrn W auf Grund seiner Kontakte in dieser Branche. Die Namhaftmachung von Herrn W im erwähnten Gutachten bestätigte nach Ansicht des Prüfers, dass Herr W tatsächlich als Unternehmer und nicht als Privatmann aufgetreten sei.

Der Prüfer ging nunmehr bei der Berechnung der Umsatzsteuer von der Nettobemessungsgrundlage des Verkaufspreises (888.888,88 €) in Höhe von 740.740,73 € aus und setzte die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Regeln der Besteuerung im Ausmaß von 148.148,15 € fest. Daraus ergab sich nach Abzug der von der Bf. bereits entrichteten Umsatzsteuer im Ausmaß von 31.481,48 € eine Umsatzsteuernachforderung von 116.666,67 €.

Das Finanzamt nahm gemäß § 303 BAO auf Basis der oben genannten Prüfungsfeststellungen das Umsatzsteuerverfahren 2008 wieder auf und erließ den verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerbescheid 2008.

Der Bf. erhob gegen den Wiederaufnahmebescheid des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2008 und gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 die vorliegende und nunmehr im Sinne des § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu behandelnde Berufung, in welcher er zunächst die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung anführte, den Zweck der Regelung darlegte und darüber hinaus angab:

Die Bf. habe im November 2007 das verfahrensgegenständliche Musikinstrument zum Verkauf in Kommission erhalten. Der Lieferant des Instruments sei für einen italienischen Kunden tätig geworden. Dies ergebe sich nicht zuletzt aus der Rechnung vom 21.11.2007. Herr W sei dabei nicht im Rahmen eines Handels von Instrumenten bzw. deren Vermittlung unternehmerisch tätig geworden.

Darüber hinaus zeige das Schreiben des Münchener Stadtmuseums an den in Italien wohnhaften Eigentümer des Instruments, dass dieser wegen offener Verbindlichkeiten gegenüber Schweizer Gläubigern, für den Verkauf des wertvollen alten Instrumentes die Kontakte von Herrn W, wohnhaft in Z in Anspruch genommen habe. Dies deshalb, da damit einerseits eine unmittelbare Verrechnung möglich wäre und andererseits Herr W Persönlichkeiten kennen würde, die Experten im Händler- bzw. Geigenbauermarkt mit alten Streichinstrumenten seien.

Dieser Markt, der sogenannte Anbietermarkt der sehr alten, seltenen und wertvollen Streichinstrumente aus den oberitalienischen Geigenbaugebiet zeichne sich durch besondere Exklusivität und Diskretion aus. So gebe es nur weltweit wenige Händler, deren Expertise international anerkannt sei und die den elitären Markt potentieller Käufer auch kennen würden. Herr W sei weder ein international anerkannter Instrumentenhändler, der alte Instrumente veräußern und bewerten habe können, noch sei dies Gegenstand seines Geschäftes gewesen. Die gefälligkeitshalber erfolgte Nennung von Kontakten zu

einem entsprechend diskreten und darauf spezialisierten Händler sei im Geschäftsleben nicht unüblich, zumal dieser offensichtlich auch die Begleichung offener Schweizer Verbindlichkeiten bewerkstelligen habe können. Das Zielpublikum des ureigenen Betätigungsfeldes von Herrn W, der Vermögensverwaltung, überschneide sich teilweise mit dem Betätigungsfeld des Handels mit alten Streichinstrumenten bzw. deren Zertifizierung und Einschätzung. Dennoch sei letztere Geschäftstätigkeit eine andere und könne von einem Laien, wie es Herr W gewesen sei in keiner Weise wahrgenommen werden. Daraus könne eine Wiederholungsabsicht, alte Streichinstrumente zu erwerben und zu verkaufen, keinesfalls abgeleitet werden.

Eine mögliche mit früherer Vermögensverwaltung in Zusammenhang stehende private Gefälligkeit der Nennung von entsprechenden Kontakten, könne auch unentgeltlich in anderen Fällen vorkommen. Herr W habe stets behauptet, dass er aus der Veräußerung des Instruments selbst keinen Gewinn lukriert habe. Ein allfällige italienische Differenzbesteuerung ergebe somit 0. Dass sich der Schweizer Lieferant mit dem Schreiben vom 21.11.2007 bei der Bf. bedankte, dass es einen Käufer für das Instrument gegeben habe, sei jedenfalls nicht ungewöhnlich, ebenfalls das Erfordernis die entsprechenden Kontendaten und Zahlungsbedingungen bekanntzugeben. Daraus sei nicht ableitbar, dass Herr W als Unternehmer bzw. Geigenbauer aufgetreten sei.

Festgehalten werde, dass der Eigentümer des Instrumentes Herrn W als Privatperson eingeschaltet habe und dieser keine Handelsspanne in dieser Angelegenheit lukrieren habe können. Damit wären die Voraussetzungen für eine Differenzbesteuerung gegeben, zumal Herr W als Privatmann und die Bf. als Wiederverkäuferin agiert hätten.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung sei ebenso nicht ausgeführt worden.

Auf Betreiben der Außenprüfung sei eine Rechnungsberichtigung dahingehend erfolgt, dass auf eine italienische Differenzbesteuerung hingewiesen worden sei, die bei den dortigen Behörden deklariert werden müsse.

Eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen die materiellen Voraussetzungen der Differenzbesteuerung in einem anderen Land des Gemeinschaftsgebietes für Geschäftspartner zu überprüfen, wäre weitaus überschließend. Es könne vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden, die den Steuerbehörden der jeweiligen Länder obliegenden Kontrollaufgaben auf sich zu nehmen.

Die Bf. habe bei Durchführung der Geschäfte keine Anhaltspunkte erkennen können, dass die Angaben der mit involvierten Personen, der Vermittlerin aus München sowie des Schweizer Lieferanten nicht der Wahrheit entsprochen hätten.

Das sehr diskrete Geschäft des Handels mit alten sehr teuren Streichinstrumenten würde bei einer dem Staatsbürger obliegenden Verpflichtung der Prüfung aller Vorgeschäfte zum erliegen kommen. Der EuGH brachte im Urteil 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, zum Ausdruck, dass diese Überprüfungen nicht vom Steuerpflichtigen - beim Vorsteuerabzug und beim innergemeinschaftlichen Erwerb - verlangt werden könne.

Die Bf. sei daher bei Anwendung der Differenzbesteuerung auch aus der Sicht der Zweckbestimmung dieser Norm gutgläubig gewesen.

Die steuerliche Vertretung der Bf. brachte bezüglich der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuer 2008 über Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 3.4.2017 gemäß § 85 Abs. 2 iVm § 2a BAO vor, dass die Begründungsausführungen der Beschwerde darlegten, dass durch die Außenprüfung keine Tatsachen oder Beweismittel vorgelegt würden, die allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch wesentlich anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung seien daher vorgelegen und fehlte die Grundlage eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO mittels Bescheid zu verfügen.

In der mündlichen Senatsverhandlung wurden nachfolgende Vorbringen erstattet:

Die steuerliche Vertretung der Bf. führte, wie in den bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren aus, und ergänzt, dass der italienische Professor im Jahr 2006 versucht hätte, das verfahrensgegenständliche Instrument zu verkaufen. Für das Instrument habe es am Markt wenige Käufer gegeben, zumal es ein besonderes, altes Streichinstrument war, für das besondere Kenntnisse über die Aufbewahrung erforderlich gewesen wären. Außerdem müsste das Instrument auch bespielt werden. Der italienische Professor ging in der Folge zum Münchener Stadtmuseum und erteilte diesem den Auftrag, das Instrument zu schätzen. Dieses habe den bestehenden "großen Verkaufsdruck" des Professors erkannt und ihm daher empfohlen, sich an das Auktionshaus in London, oder wegen bestehender Schulden bei Herrn W, an diesen zu wenden. Herr W habe sich in der Folge an Frau Kgewandt, die mit Herrn R Kontakt aufgenommen habe. Dieser sagte, dass er glaube, einen Kunden zu kennen. Das Instrument wäre dann von Frau K Herrn R übergeben, der das Instrument in München abgeholt habe.

Der steuerliche Vertreter der Bf. weist ausdrücklich darauf hin, dass Herr W keine Verfügungsmacht über das Streichinstrument gehabt hätte. Herr R gab an, Herrn W nicht gekannt zu haben.

Die belangte Behörde führt zur Verfügungsberechtigung aus, dass sie sich vorstellen könne, dass Herr W nicht im körperlichen Besitz des Streichinstruments gewesen sei, aber er über dieses umsatzsteuerrechtlich verfügen haben können, zumal er über den Verkauf dieses Instruments an die Bf. eine Rechnung legte.

Der steuerliche Vertreter bringt vor, die Rechnung war tatsächlich ungewöhnlich, eine Hehlerware im konkreten Fall könne aber ausgeschlossen werden. Der steuerliche Vertreter weist erneut darauf hin, dass Frau K der Bf. bestätigt habe, dass Herr W eine Privatperson sei. Dass Herr W in dieser Branche Kontakte gehabt habe, bedeute nicht, dass er auch über dieses Instrument verfügberechtigt gewesen wäre.

Der Herr Professor habe über das Münchener Museum Kontakt mit Frau K aufgenommen und diese habe das Streichinstrument der Bf. übergeben. Herr W habe in dieser Hinsicht die Funktion übernommen, die Schulden vom italienischen Professor einzutreiben. Die Differenzbesteuerung sei jedenfalls null gewesen, da Herr W für den konkreten Geschäftsfall für sein Auftreten kein Entgelt verlangt habe.

Die belangte Behörde brachte vor, dass der Gewinn in der Bezahlung der Schulden zu sehen sei.

Es sei Herrn R nicht aufgefallen, dass Herr W beim E-Mailverkehr an ihn den Account der Aktiengesellschaft in Z verwendet hatte.

Die steuerliche Vertretung weist darauf hin, dass es durchaus üblich sei, dass ein Geschäftsmann vom E-Mail Account einer Aktiengesellschaft auch private Mails verschicke. Außerdem ließe die Formulierung vom 21.11.2007, wonach der Verkaufspreis in netto angegeben wurde, auch dahingehend deuten, dass damit "ohne jegliche Gebühren und Abschläge" gemeint war.

Steuerliche Vertretung weist abschließend darauf hin, dass der EuGH in seiner Judikatur stets auf die Neutralität der Mehrwertsteuer verweise und in den Fällen, in denen Privatpersonen an Käufen beteiligt seien, dürfe es zu keiner Wettbewerbsverzerrung kommen, was auch durch die Differenzbesteuerung letztlich bewirkt werde.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens:**

§ 303 BAO idF BGBI I 2013/14 bestimmt:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Außenprüfung verwies in ihrem Bericht vom 10.5.2012 auf im Zuge der Prüfung festgestellte neu hervorgekommene Tatsachen und stellte diese in Tz 3, 4 und 5 des Berichtes dar. Aufgrund dieser Tatsachen vertrat die Außenprüfung die Ansicht,

dass unter anderem wie im vorliegend zu beurteilenden Geschäftsfall die rechtlichen Voraussetzungen einer Differenzbesteuerung nicht vorgelegen wären.

Die steuerliche Vertretung hat infolge eines Mängelbehebungsauftrages die Begründung der Beschwerde in Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Umsatzsteuer 2008 nachgeholt und ausgeführt, dass bereits in der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 dargelegt wurde, dass durch die Außenprüfung keine Tatsachen oder Beweismittel vorgelegt wurden, die allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Verfahren einen im Spruch wesentlich anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Es wären demzufolge die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung vorgelegen und würden somit die Grundlage für die Verfügung einer Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 BAO fehlen.

Diese Ausführungen bleiben auch angesichts der vorliegenden Stattgabe der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 ohne Erfolg, da in Bezug auf das Streitjahr bereits neu hervorgekommene in Tz 4 und Tz 5 des Prüfberichtes dargelegte Tatsachen jeweils die Anwendung einer Differenzbesteuerung bei der Bf. ausgeschlossen haben.

Demzufolge hat die Außenprüfung im Sinne der eingangs erwähnten Bestimmung zweifelsfrei in Tz 4 und Tz 5 später hervorgekommene Tatsachen festgestellt, die zu einem im Spruch anderslautenden Umsatzsteuerbescheid 2008 geführt haben, weshalb die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Umsatzsteuer 2008 als unbegründet abzuweisen war.

## **2. Differenzbesteuerung**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Grund der Aktenlage und der Vorbringen der Parteien in der mündlichen Senatsverhandlung am 14.12.2017 nachfolgenden Sachverhalt als erwiesen fest:

Die Bf. hat ein altes Streichinstrument, das im Privatbesitz eines italienischen Professors war, als Kommissionär erworben und in der Folge unter Anwendung der Differenzbesteuerung im Sinne des § 24 UStG 1994 an eine inländische Kundin verkauft.

Über den Erwerb des Streichinstrumentes existiert eine mit 21.11.2007 datierte Rechnung, in welcher Herr W als Rechnungsaussteller aufscheint und der Bf. mitteilte, dass er sich über den Verkauf des Streichinstrumentes "unseres italienischen Kunden" durch die Bf. freue und sich erlaube, der Bf. im Auftrag "unseres Kunden", somit des italienischen Professors, eine Rechnung zu legen. Der Verkaufspreis (netto, ohne Abzüge) betrug 700.000,00 €. Gleichzeitig ersuchte er diesen Geldbetrag für den italienischen Professor auf eine Zürcher Bank zu überweisen.

Der Senat geht auf Basis dieser Rechnung von der erwiesenen Tatsache aus, dass Herr W im Auftrag des italienischen Professors die Rechnung an die Bf. gelegt hat, ohne leistender Unternehmer zu sein und ohne sich am Leistungsaustausch zwischen dem italienischen Professor und der Bf. beteiligt zu haben. Der Italienische Professor

hat sich somit bei der Abrechnung des Verkaufes des Musikinstrumentes aus dem Privatbesitz einer dritten Personen bedient. Der Akteninhalt und die Vorbringen der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Senatsverhandlung bekräftigen diese Feststellung:

Es fehlen Anhaltspunkte, dass der italienische Professor das Streichinstrument an Herrn W verkauft und ihm die Verfügungsmacht übertragen hat. Aus der Rechnung vom 22.11.2007 ergibt sich wegen der alleinigen Angabe der auftragsgemäßen Rechnungslegung durch Herrn W, ebenso wenig, dass Herr W der Bf. die Verfügungsmacht über das Musikinstrument verschafft hat. Desgleichen geht aus dem von der Außenprüfung ins Treffen geführten und von Herrn W verfassten email vom 8.1.2013, in welchem er auf seine treuhänderische Rechnungslegung ohne irgendeinen "Gewinnanfall" verwies, klar hervor, dass sich Herr W übereinstimmend mit den Ausführungen in der Rechnung vom 21.11.2007 bezüglich der Abrechnung des vorliegenden Geschäftsfalles als Beauftragter des italienischen Professors zu erkennen gegeben hat und somit für fremde Rechnung handelte.

Die in weiterer Folge von der damaligen steuerlichen Vertretung der Bf. an den Prüfer gerichtete email vom 16.1.2013, in der im Wesentlichen mitgeteilt wurde, dass Herr W eine Ergänzung der Rechnung durch den Zusatz Differenzbesteuerung vornehmen werde, er zu anderen Schritten nicht bereit wäre, da er "nur als Treuhänder" gehandelt habe, rechtfertigt für sich allein vor dem Hintergrund der ausdrücklich vereinbarten auftragsgemäßen Rechnungslegung, keineswegs die rechtliche Schlussfolgerung des Prüfers, Herr W habe das Musikinstrument im eigenen Namen und auf fremde Rechnung an die Bf. geliefert.

Dass Herr W allein die Abrechnung vornehmen musste, weil der Eigentümer des Streichinstrumentes nicht selbst nach außen hin auftreten wollte, steht der Feststellung, dass der Verkauf des Instrumentes aus dem Privatbesitz des Professors direkt an die Bf. erfolgte, nicht entgegen. Dies muss umso mehr gelten als es erwiesen ist, dass das Musikinstrument letztlich über Frau K, im Rahmen ihrer GmbH, als Vermittlerin, der Bf. übergeben wurde.

Unbestritten ist auch, dass es Gläubiger in der Schweiz gab, die Geldforderungen an den italienischen Professor hatten, was gleichfalls vom Münchener Stadtmuseum in einem von diesem in Auftrag gegebenen Gutachten bestätigt wurde. Dass Herr W, wie die steuerliche Vertretung in der mündlichen Senatsverhandlung vorbrachte, ebenso zu diesen Gläubigern zählte, muss angesichts gegenteiliger Feststellungen als glaubhaft beurteilt werden und veranschaulicht, weshalb Herr W in der verfahrensgegenständlichen Rechnung den italienischen Professor aus der Sicht seiner Gläubigerposition wegen offener Verbindlichkeiten als Kunden bezeichnete. Dass sich das Zielpublikum der ureigenen Betätigung von Herrn W, der Vermögensverwaltung, mit dem Betätigungsfeld des Handels mit alten Streichinstrumenten überschneidet, bekräftigt umso mehr diese Feststellung. Insgesamt gesehen beweisen die Gesamtumstände des vorliegenden Falles, dass Herr W lediglich die Abrechnung des Verkaufes des Musikinstrumentes aus dem

Privatbesitz des Professors übernommen hat, und solcherart unter Angabe eines namhaft gemachten Schweizer Kontos die belegmäßig dokumentierte unmittelbare Überweisung des Verkaufspreises in die Schweiz abwickelte. Dass Herr W unter anderem ein email vom account der oben erwähnten AG verfasste, ändert nichts an dieser Beurteilung.

Mit diesen Ausführungen wird zum einen glaubwürdig dargelegt, dass Herr W kein international anerkannter Instrumentenhändler ist. Zum anderen ist vor dem Hintergrund der erwiesenen Tatsache, dass Herr W Personen für den Verkauf namhaft machte und auftragsgemäß die Rechnungslegung an die Bf. zur Begleichung von Schweizer Schulden des Professors vornahm, glaubhaft, dass der italienische Professor über Vermittlung von Frau K das Instrument direkt von Italien nach Österreich an die Bf. geliefert hatte, was von der in diesem Geschäftsfall aufgetretenen deutschen Vermittlerin auch bestätigt worden war.

Die Rechnungsausstellung über den Verkauf des Streichinstrumentes an die inländische Kundin in Höhe von 888.888,18 € erfolgte durch die Bf. am 9.11.2008.

In der von Herrn W am 21.11.2008 ausgestellten Faktura hielt dieser unter anderem fest, dass er sich über Verkauf des alten Streichinstrumentes seines Kunden durch die Bf. an ihre österreichische Kundin freute und dass der fakturierte Rechnungsbetrag ein Nettobetrag ohne Abzüge gewesen sei.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

§ 3 Abs. 1 UStG 1994 legt fest, dass Lieferungen Leistungen sind, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Verfügungsmacht ist dabei als eigenständiger unionsrechtlicher Begriff zu verstehen. Danach liegt eine Lieferung eines Gegenstandes auch dann vor, wenn zwar die Übertragung der Befähigung wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, erfolgt, das rechtliche Eigentum am Gegenstand aber nicht übertragen wird (vgl. EuGH 8.2.1990, *Shipping an Forward Enterprise Safe*, 320/88). Notwendig für die Verschaffung der Verfügungsmacht ist, dass dem Abnehmer tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes zugewendet werden (vgl. VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095, VwGH 20.10.2004, 2004/14/0185). Es kommt darauf an, dass der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf gerichtet ist, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden (vg. VwGH 20.3.2002, 99/15/0041, *Pernegger* in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup>, § 3 Rz 49, 50).

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ist für den konkreten Fall festzuhalten, dass nach der gesamten Aktenlage nicht festgestellt werden konnte, dass dem Herrn W das Musikinstrument körperlich, durch Zeichen oder durch einen Lieferschein übertragen worden ist. Ihm ist demzufolge tatsächlich keine Verfügungsmacht über das Musikinstrument verschafft, wohl aber der Auftrag erteilt worden, die Abrechnung des Verkaufes aus dem Privatbesitz des Professors vorzunehmen. Da sich der Übergang

der Verfügungsmacht tatsächlich vollziehen muss und dieser nicht lediglich abstrakt vereinbart werden kann (vgl. VwGH 24.10.2012, 2008/13/0088), war ihm mangels Verfügungsmacht auch nicht die Lieferung des Musikinstrumentes an die Bf. zuzurechnen. Auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt eine Lieferung iSd § 3 UStG 1994 nur dann zustande, wenn der Abnehmer befähigt wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (vgl. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078).

Die Möglichkeit, dass sich der über den Leistungsaustausch zur Abrechnung Verpflichtete im Abrechnungsverfahren dritter Personen bedienen kann, kommt auch in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Ausdruck, der zufolge eine Steuerschuld auf Grund der Rechnungslegung nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 entstehen kann, wenn die Rechnungsausstellung nicht der als leistender Unternehmer genannten Person oder Personengemeinschaft zuzurechnen ist (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0062).

Eine solche Steuerschuld auf Grund der Rechnungslegung kommt allerdings im Beschwerdefall angesichts des fakturierten "Nettoverkaufspreises" ohne Abzüge von vornherein nicht in Betracht.

§ 24 Abs. 1 UStG 1994 legt fest:

Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten (Nummern 44 bis 46 der Anlage) oder anderen beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Edelsteine (aus Positionen 7102 und 7103 der Kombinierten Nomenklatur) oder Edelmetalle (aus Positionen 7106, 7108, 7110 und 7112 der Kombinierten Nomenklatur), gilt eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer ist ein Händler, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (Wiederverkäufer).
2. Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde
  - a. Umsatzsteuer nicht geschuldet oder
  - b. die Differenzbesteuerung vorgenommen.

Im Beschwerdefall ist erwiesen, dass die Lieferung des Instrumentes im Gemeinschaftsgeist ausgeführt wurde und für diese Lieferung aus dem Privatbesitz des italienischen Professors keine Umsatzsteuer geschuldet wurde. Dies ergibt sich aus dem Hinweis auf der Rechnung, dass für das Streichinstrument ein Verkaufspreis von 700.000,00 € (netto, ohne Abzüge) im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 zu bezahlen war.

Ungeachtet dieser Ausführungen bleibt die im Zuge der Außenprüfung von Herr W über intensive Bemühungen der damaligen steuerlichen Vertretung vorgenommene nachträgliche Berichtigung der an die Bf. ausgestellten Rechnung ohne Erfolg.

Die dabei zusätzlich aufgenommenen einander widersprechenden Angaben, dass die Differenzbesteuerung in Italien anfalle und bei den dortigen Behörden deklariert werden müsse, und dass in dieser Rechnung keine Umsatzsteuer enthalten ist, da es sich um einen Verkauf aus dem Privatvermögen handelt und kein Zwischenhandel erfolgt ist, führt nach Ansicht des Senates zur Schlussfolgerung, dass im konkreten Fall eine Differenzbesteuerung nie beabsichtigt war. Unterlagen oder Indizien, die Gegenteiliges beweisen würden, wurden nicht vorgelegt.

Überdies entsprach die Berichtigung nicht den dafür vorgesehenen Formvorschriften, da sie keinen Hinweis auf die berichtigte Rechnung enthielt, und darüber hinaus mit dem Datum der ursprünglichen Rechnung versehen war.

Nach der objektiven Beweislage war daher der Verkauf des Musikinstrumentes an die Bf. dem italienischen Professor als Privatperson zuzurechnen. Frau K trat in diesem Zusammenhang stets im fremden Namen und für fremde Rechnung auf, Herr W hatte lediglich den Auftrag die Abrechnung vorzunehmen, was für die Bf. auf Basis der Rechnungsangaben auch objektiv erkennbar war.

Selbst wenn die Bf. die von der Außenprüfung festgestellten Anhaltspunkte einer möglichen unternehmerischen Tätigkeit von Herrn W mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns geprüft hätte, wäre sie letztlich zu dem Ergebnis gekommen, dass sich der italienische Professor anlässlich des Verkaufes des Musikinstrumentes aus seinem Privatbesitz im Abrechnungsverfahren einer dritten Person bedient hatte, sodass begründet davon auszugehen war, dass der Professor direkt an die Bf. lieferte.

Aus all diesen Gründen waren die Voraussetzungen einer Differenzbesteuerung im Sinne des § 24 UStG 1994 für den inländischen Verkauf des Streichinstrumentes durch die Bf. erfüllt, weshalb der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben war.

Der **steuerbare Umsatz 2008** errechnet sich daher wie folgt:

	Berechnung/AP €	<b>BFG €</b>
vor AP	3,658.849,10	3,658.849,10
Tz 3	583.333,33	0,00
Tz 4	8.333,33	8.333,33
Tz 5	12.500,00	12.500,00
	4,263.016,37	<b>3,679.682,43</b>

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall betraf die Frage, ob Herr W über das Musikinstrument verfügberechtigt war, allein den Sachverhalt, sodass von einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht auszugehen war. Die rechtliche Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes folgt den in der Entscheidung zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes, sodass auch aus diesem Grund das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu verneinen war.

Wien, am 21. Dezember 2017