



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Dr. Helga Woschank, KR Dr. Wilhelm Miklin und Mag. Josef Bramer im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung des Bw., Adr.1, vertreten durch STb, vom 7. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 5. August 2010, mittels welchem die Anträge auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide gemäß § 299 Abs 1 BAO für die Jahre 2004 bis 2006 abgewiesen wurden, nach durchgeführter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird dahingehend abgeändert, dass er ausspricht:

" Der Antrag vom 22.10.2008 auf Aufhebung des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2004 vom 05.09.2006 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wird zurückgewiesen.

Die Anträge vom 22.10.2008 auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 23.10.2007 und vom 22.04.2008 gemäß § 299 Abs. 1 BAO werden abgewiesen."

Entscheidungsgründe

I.) Verfahren beim Finanzamt:

Der Abgabepflichtige Bw. (im Folgenden kurz Bw.) betreibt einen Handel mit gebrauchten KFZ (Einkauf älterer Gebrauchtfahrzeuge im Gemeinschaftsgebiet) und Weiterverkauf in das Gemeinschaftsgebiet sowie in das Drittland).

Am 22.10.2008 stellte der Bw. Anträge gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2006 wegen Unrichtigkeit und auf Erlassung neuer Bescheide im Sinne der mit übermittelten "berichtigten" Steuererklärungen (Umsatzsteuergutschriften aufgrund der Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen gemäß § 12 Abs. 16 UStG, sowie Gewinnerhöhung hinsichtlich der Einkommensteuer).

Diesen Anträgen war folgende Sachverhaltsdarstellung beigeschlossen:

... Unser Büro hat in den vergangenen Jahren 2004-2006 bei der Buchhaltung unseres Klienten innergemeinschaftliche Lieferungen von Gebrauchtfahrzeugen der Differenzbesteuerung unterzogen, was sich nach Rücksprache mit Ihnen als fehlerhaft dargestellt hat (steuerfreie ig. Lieferung Art. 6, 7 und 11 Abs. 1 UStG unter Verzicht auf die Differenzbesteuerung § 24 Abs 12 UStG). Des Weiteren wurde der fiktive Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht (§ 12 Abs 16 UStG).

Wie mit Ihnen besprochen wurden diese Fehler durch Sammelbuchungen korrigiert. Die berichtigten Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen liegen bei.

Das Finanzamt wies diese Anträge mit **Bescheid vom 05.08.2010** ab und führte - wie auszugsweise dargelegt - aus:

... Der Antrag betreffend die Bescheide 2004 liegt außerhalb der Jahresfrist.

Zum Antragsgrund "§ 24 Abs. 12 UStG 1994" ("Der Unternehmer kann bei jeder Lieferung auf die Differenzbesteuerung verzichten, soweit er die Vereinfachungsregelung nach Abs. 5 nicht anwendet"). ...

Der jeweilige Spruch der Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 ist jedoch hinsichtlich des Antragsgrundes nicht unrichtig.

Im vorliegenden Fall wurde nämlich auf Basis zweier möglicher Alternativen (arg. "kann ... verzichten") eine dieser Alternativen den Umsatzsteuererklärungen und sodann den Umsatzsteuerbescheiden zugrunde gelegt. Ein Verzicht gemäß § 24 Abs 12 UStG 1994 durch Rechnungslegung gemäß Art.11 UStG 1994 lag im jeweiligen Zeitpunkt der Erlassung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 nicht vor. Eine Rechnungslegung gemäß Art. 11 UStG 1994 ist aber Wesensmerkmal eines Verzichtes gemäß § 24 Abs 12 UStG 1994, weil mit dem in einer solchen Rechnung gegebenen Hinweis auf das Vorliegen einer innergemeinschaftliche Lieferung die korrespondierende Erwerbssteuerpflicht für den innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland ersichtlich gemacht wird.

Dementsprechend ist auch in Rz 4251 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 die Klarstellung enthalten, dass nur unter der Voraussetzung einer Rechnungslegung im Sinne des Art. 11 UStG 1994 auf die Differenzbesteuerung verzichtet werden kann.

Sind die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit somit nicht gegeben, dann kann ein Bescheid, der insoweit von der Steuerpflicht ausgeht, aus diesem Grund nicht unrichtig sein.

Zum Antragsgrund "§ 12 Abs. 16 UStG 1994"

.... Der jeweilige Spruch der Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 ist jedoch hinsichtlich des Antragsgrundes nicht unrichtig. Dies ergibt sich aus folgender Judikatur und Literatur, welche auch für den Fall des § 12 Abs. 16 einschlägig sind (arg. "kann" [§ 12 erster Satz] hat eine vergleichbare Bedeutung mit "sind berechtigt" [§ 12 Abs. 16 letzter Satz]) ...

In den Umsatzsteuererklärungen 2004 bis 2006 wurde der in Rede stehende Vorsteuerabzug nicht beantragt. Die dementsprechend erlassenen Umsatzsteuerbescheide sind somit aus diesem Grund nicht unrichtig. ...

In der fristgerecht erhobenen **Berufung vom 07.10.2010** brachte der Bw. u.a. vor:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Dies trifft auf die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 zu.

Gemäß § 24 Abs. 7 UStG hat der Unternehmer in der Rechnung darauf hinzuweisen, dass die Differenzbesteuerung angewendet wurde.

In den Rechnungen über Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet, die in den vorliegenden Umsatzsteuerbescheiden 2005 und 2006 differenzbesteuert behandelt worden sind, fehlt jeder Hinweis auf die Differenzbesteuerung. Es fehlt somit die formale Voraussetzung für die Anwendung des § 24 UStG.

Diese Umsätze sind daher gem. § 1 Abs. 1 iVm § 10 Abs. 1 UStG zu behandeln und unterliegen somit der Umsatzsteuer mit dem Normalsteuersatz von 20 %.

Der Inhalt der Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 ist somit rechtswidrig, da der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht.

Entsprechend dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind die Bescheide gem. § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben. ...

In der **Berufungsvorentscheidung vom 07.12.2010** begründete das Finanzamt:

Bei Zutreffen der Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UStG 1994 ist die Differenzbesteuerung die grundsätzliche Form der Besteuerung (arg. "gilt eine ... Differenzbesteuerung, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind").

Von dieser kann gem. § 24 Abs. 12 durch Umsatzversteuerung der Lieferung nach den allgemeinen Regeln des UStG (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, zu § 24, Anm. 85; Ruppe, UStG 3, § 24 Tz 36; Hinterleitner in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig [Hrsg], UStG-Kommentar [2006] § 24 Rz 80; Kolacny/Caganek, UStG 3 [2005] § 24 Anm.14) wegoptiert werden.

Keine Option stellt daher das Unterlassen eines Hinweises in der Rechnung auf die Anwendung der Differenzbesteuerung dar. Dieses hat allenfalls Auswirkungen auf anderer Ebene (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek a.a.O., zu § 11, Anm. 143/12: "Das vorsätzliche Nichtbeachten von gesetzlich geforderten Rechnungsmerkmalen erfüllt grundsätzlich den Tatbestand einer Finanzordnungswidrigkeit").

Am 13.01.2011 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

II. a) **Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:**

Im Zuge der persönlichen Vorsprache am 21.05.2012 legte der steuerliche Vertreter drei Ordner (einen Ordner mit den streitgegenständlichen Rechnungen sowie zwei Ordner mit "Drittlandsrechnungen") mit Rechnungen zur Einsichtnahme vor und führte dazu aus:

Auf den streitgegenständlich in Rede stehenden Rechnungen/Kaufverträgen bzw. Kaufverträgen, für welche die Differenzbesteuerung in Anspruch genommen wurde und deren umsatzsteuerliche Behandlung berufungsgegenständlich als "Antragsgrund" gemäß § 299 BAO herangezogen wird, enthalten die Firmenbezeichnung und die Adresse die UID-Nummern sowohl des Bw. als auch des Käufers.

Nach Erfassung der Fahrzeugdaten werden die Netto-Beträge und die Gesamtkaufpreissummen, die ident sind, angegeben. In der Rubrik "zuzgl. 20% MwSt." steht der Betrag von Null. Auf diesen im Original vorgelegten Rechnungen wurden neben diesen Angaben von der Buchhalterin des steuerlichen Vertreters mit Bleistift jene Buchungssätze angebracht, welche für deren buchhalterische Erfassung bei Anwendung der Differenzbesteuerung erforderlich waren:

Netto-Betrag	5.400,00	<i>i.g. 4000,00 . . . 0% 4102</i> <i>i.g. 1.400,00 . . . 20 % Diff. B. . . 4122</i>
zuzügl. 20% MwSt.	0	
Gesamtkaufpreis	5.400,00	

Auf die dermaßen "erfassten" Rechnungen/Kaufverträge wurde **im Nachhinein** im Zuge der Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen für die berichtigten Erklärungen nachfolgender Stempelabdruck in roter Farbe angebracht:

"Innergemeinschaftliche Lieferung; Steuerfrei gemäß den Artikeln 6, 7 und 11 sowie § 11 Abs 1 UStD.

Auf die Differenzbesteuerung wird gemäß § 24 Abs 12 verzichtet."

b) Im am **22.05.2012 übermittelten Schriftsatz** wiederholte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen sein bisheriges Berufungsvorbringen und ergänzte:

Gemäß Rz 4251 der Umsatzsteuerrichtlinien wird der Verzicht auf die Differenzbesteuerung durch die entsprechende Erstellung der Rechnung nach außen dokumentiert. Zwischen der Rechnungslegung für die differenzbesteuerten Umsätze und jenen Umsätzen, bei denen auf die Differenzbesteuerung verzichtet wurde, bestanden hinreichend nach außen dokumentierte Unterschiede:

	<i>Rechnung mit Differenzbesteuerung</i>	<i>Rechnung ohne Differenzbesteuerung</i>
<i>Hinweis auf Differenzbesteuerung</i>	<i>ja</i>	<i>nein</i>
<i>UID-Nummer des Rechnungsempfängers angeführt</i>	<i>nein</i>	<i>ja</i>
<i>Überprüfung der Gültigkeit der UID-Nummer</i>	<i>nein</i>	<i>ja</i>
<i>mit dem Rechnungsempfänger wurde die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vereinbart</i>	<i>nein</i>	<i>ja</i>
<i>Die Rechnung wurde vom Empfänger der Erwerbsbesteuerung unterworfen</i>	<i>nein</i>	<i>ja</i>
<i>Ausdrücklicher Vermerk, dass die Mehrwertsteuer € 0,-</i>	<i>nein</i>	<i>ja</i>
<i>Nur Gesamtsumme angeführt</i>	<i>ja</i>	<i>nein</i>

In der Beilage finden Sie ein Beispiel für eine Rechnung (Kaufvertrag), bei der die Differenzbesteuerung zur Anwendung kam.

In diesem Rechnungsexemplar wird auf die Anwendung der Differenzbesteuerung hingewiesen.

c) In der am **24.05.2012 durchgeführten mündlichen Verhandlung** führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus:

Zu beurteilen sei, ob ohne die Anbringung des roten Stempels auf den streitgegenständlichen Rechnungen ein Verzicht auf Differenzbesteuerung abgegeben wurde und die fraglichen Lieferungen als innergemeinschaftliche Lieferungen zu werten seien, alle anderen Elemente einer innergemeinschaftlichen Lieferung seien vorliegend. § 24 Abs. 7 UStG lege fest, dass in der Rechnung auf die Differenzbesteuerung hinzuweisen sei, hingegen werde sowohl im Art. 7 UStG betreffend die innergemeinschaftliche Lieferung als auch in der korrespondierende Rechnungsvorschrift des Art. 11 kein Hinweis auf der Rechnung verlangt. Sämtliche streitgegenständliche differenzbesteuerte Rechnungen enthielten auch alle Erfordernisse für eine innergemeinschaftliche Lieferung.

Die Option zur Regelbesteuerung sei nicht durch Aufnahme in die Erklärung vorzunehmen, sondern geschehe unter Hinweis auf Rz. 4251 letzter Satz UStRI, wonach die Optionsausübung nach Art. 11 UStG durch eine Rechnungslegung iSd Art. 11 UStG erfolge, mit der Rechnungslegung.

Wenn in der Berufung die Besteuerung mit 20% begehrt werde, sei dies nur als eine Variante für den Fall zu sehen, dass die Voraussetzungen für eine ig. Lieferung als nicht zutreffend erachtet werden würde.

Der Vertreter des Finanzamtes legte dar:

Bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Differenzbesteuerung sei diese die grundsätzliche Besteuerungsart. Der Steuerpflichtige könne im Einzelfall auf deren Anwendung u.a. durch die entsprechende Behandlung in der Steuerklärung verzichten und komme die Anwendung auch in der Rechnung zum Ausdruck. Im gegenständlichen Fall habe der Bw. die fraglichen Umsätze differenzbesteuert behandelt und in die Erklärungen einfließen lassen.

Im Falle einer ig. Lieferung sei Voraussetzung, dass in der Rechnung auf die Steuerfreiheit ausdrücklich hingewiesen werde. Der im gegenständlichen Fall in den Rechnungen in der Rubrik USt 20% eingetragene Betrag von 0,00 sei nicht Hinweis genug für eine ig. Lieferung. Außerdem stelle sich im gegenständlichen Fall die Frage, ob die erforderlichen Beförderungsnachweise und Buchnachweise vorliegen würden, zumal der Bw. in seiner Berufung selbst von einer Besteuerung der fraglichen Umsätze mit dem Normalsteuersatz von 20% ausgehe.

Streitgegenständlich seien nicht alle Elemente des Art. 11 UStG vorliegend, so sei der rote Stempel erst nachträglich angebracht worden, was zeige, dass der Bw. offenbar selbst der

Meinung war, dass die Rechnung ohne roten Stempel für eine ig. Lieferung nicht ausreichend wäre.

Das Berufungsbegehren auf Versteuerung mit dem Normalsteuersatz 20% sei eindeutig als Hauptbegehren zu verstehen, woraus das Finanzamt ableite, dass offenbar die erforderlichen Nachweise nicht vorliegen. Insbesondere sei bei einer Abholung z.B. auch erforderlich, dass der Abholende eine Vollmacht zur Abholung zur Vorlage bringe.

Ein fehlender Hinweis auf die Differenzbesteuerung in der Rechnung ändere nichts an der Differenzbesteuerung.

Der Bw. selbst äußerte dazu, er habe immer eine Kopie vom Pass des/der Käufer/s gemacht und zu seinen Unterlagen genommen. Die Käufer hätten gewusst, dass sie "Netto" erwerben würden. Es sei auch immer eine UID-Abfrage Stufe 1 und Stufe 2 gemacht und die Fahrzeuge seien von den Käufern abgeholt worden.

Er habe in den Rechnungen unterschieden zwischen differenzbesteueter Lieferung einerseits und ig. Lieferungen bzw. Ausfuhrlieferungen andererseits. Eine Rechnung, die für die Differenzbesteuerung ausgestellt wurde, sehe anders aus wie die streitgegenständlichen Rechnungen. Dazu werde auf den Anhang zum Schriftsatz vom 21. Mai 2012 verwiesen. In der dort kopierten Rechnung fehle z.B. die Zeile zuzügl. 20% MwSt. - Betrag 0,00 -. Es sei lediglich eine Gesamtsumme ausgewiesen und scheine der Hinweis "Differenzbesteuerter Gesamtbetrag gem. § 24 UStG 94" auf.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Folgender Sachverhalt wird zugrunde gelegt:

Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die – ursprünglich - eingereichten Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2006 hatte der Bw. in bestimmten – **hier strittigen** - Fällen (Ankäufe in Österreich und Weiterverkäufe der gebrauchten KFZ in das Gemeinschaftsgebiet) die Differenzbesteuerung angewendet.

Die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 (am 05.09.2006), 2005 (am 23.10.2007) und 2006 (am 02.04.2008) ergingen auf Basis der eingereichten Jahreserklärungen erklärungsgemäß.

Mit (jahresweisen) Anträgen vom 22.10.2008 beehrte der Bw. diese Bescheide gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben und neue Bescheide auf Basis der miteingereichten "berichtigten"

Jahreserklärungen zu erlassen. Den mitüberreichten Beilagen (FA-Akt: AS 26-36, 2006) zufolge wurden die streitgegenständlichen Geschäftsfälle nun als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen (FA-Akt: AS 28-31, 2006) gemäß Art. 6 und 7 UStG unter Verzicht auf die Differenzbesteuerung behandelt. Zudem begehrte der Bw. nun auch hinsichtlich der gemäß § 6 Abs 1 Z 1 steuerfreien Ausfuhrlieferungen die laut den beigelegten Aufstellungen (FA-Akt: AS 32-36, 2006) ermittelten fiktiven Vorsteuerbeträge (iSd § 12 Abs 16 UStG) zu berücksichtigen.

Diese Anträge wies das Finanzamt mit Bescheid vom 05.08.2010 ab: einerseits sei hinsichtlich des Jahres 2004 die im § 302 Abs 1 BAO normierte Jahresfrist für eine Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO bereits abgelaufen, andererseits lägen mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftete Bescheide für die Jahre 2005 und 2006 nicht vor.

Aus den Verwaltungsakten ergibt sich, dass der Bw. generell die in Österreich eingekauften Kraftfahrzeuge an Käufer in das Gemeinschaftsgebiet sowie in das Drittland (siehe Aufstellung betreffend die Ermittlung der fiktiven Vorsteuerbeträge) veräußerte.

Auf den nun streitgegenständlich in Rede stehenden Rechnungen/Kaufverträgen bzw. Kaufverträgen, welchen Verkäufe in das Gemeinschaftsgebiet zugrunde lagen und für welche die Differenzbesteuerung in Anspruch genommen wurde, sind die UID Nummern sowohl des Bw. als auch des Käufers ausgewiesen. Nach Erfassung der Fahrzeugdaten sind jeweils die identen Nettobeträge und die Gesamtkaufpreissummen angegeben. In der Rubrik "zuzügl. 20% MwSt." steht der Betrag von Null.

Diese Rechnungen beinhalteten weder einen Hinweis auf das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung (gemäß Art. 11 Abs. 1 UStG) noch einen Hinweis auf die Anwendung der Differenzbesteuerung iSd § 24 Abs 7 UStG (siehe Darstellung unter Punkt II.a).

Zunächst erfolgte im Zuge der buchhalterischen Erfassung die Anbringung jener Buchungssätze auf den Rechnungen/Kaufverträgen, mittels welchen für diese Geschäftsfälle die Differenzbesteuerung angewendet wurde, sodass sich diese im Zeitpunkt der Erstellung der Jahreserklärungen auf diesen befanden.

Aus Anlass der Erstellung der berichtigten Erklärungen wurde dann der oben unter Punkt II. b) wörtlich dargelegte Stempelabdruck in roter Farbe angebracht, welcher den Hinweis auf das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung gemäß Art 6 und 7 sowie Art 11 UStG enthält.

Der dargelegte Sachverhalt steht aufgrund des Parteivorbringens unstrittig fest.

B) Rechtliche Würdigung:

1.) Zum verfahrensrechtlichen Aspekt:

Die Bestimmung des § 299 Abs.1 BAO in der Fassung des BGBl I Nr. 97/2002 ("Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz") ordnet an:

"Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz "aufheben", wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist."

Diese Textierung stellt unmissverständlich klar, dass eine Bescheidaufhebung ausschließlich wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit des Bescheides gestattet ist.

Damit ist als Vorfrage abzuklären, ob die ergangenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 mit dem Mangel der inhaltlichen Rechtswidrigkeit behaftet sind.

§ 302 Abs (1) BAO normiert:

Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Da der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 am 05.09.2006 ergingen, wurde der Antrag vom 22.10.2008 auf Aufhebung dieser Bescheide gem. § 299 Abs 1 BAO außerhalb dieser Frist eingebracht. Ein solcher Antrag ist zurückzuweisen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

"Sache" des Berufungsverfahrens ist jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (vgl. BAO-Kommentar Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz.). Im gegenständlichen Fall spricht das Finanzamt im Spruch des angefochtenen Bescheides aus, dass die Anträge des Bw. vom 22.10.2008 auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 vom 05.09.2006, der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 vom 23.10.2007 sowie der Umsatz- und

Einkommensteuerbescheide 2006 vom 02.04.2008 gemäß § 299 Abs. 1 BAO abgewiesen werden.

Der Spruch des Abweisungsbescheides ist sohin dahingehend abzuändern, als der Antrag auf Aufhebung der Abgabenbescheide für das Jahr 2004 gemäß § 299 BAO zurückzuweisen ist.

2.) Zum inhaltlichen Aspekt:

a) Bezug habende Normen des UStG 1994:

§ 24 Abs. 1 UStG 1994 normiert:

*Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten (...) oder anderen beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Edelsteine (aus Position ...) oder Edelmetalle ... **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 (BGBl I 2003/134 ab 2004).

Entsprechend **§ 24 Abs 4 Z 1** bemisst sich die (20%ige Umsatzsteuer) bei Anwendung der Differenzbesteuerung nach dem Betrag, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis übersteigt (nach der Einzel- oder nach der Gesamtdifferenz je nach Vorliegen bestimmter Voraussetzungen). Ein Vorsteuerabzug steht hinsichtlich des Erwerbspreises nicht zu.

Abs. 5 legt die Anwendung der Differenzbesteuerung hinsichtlich der Gesamtdifferenz fest und verweist im Übrigen auf die Bestimmungen des Abs. 4.

In **Abs. 6** wird bestimmt, dass die Lieferungen dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. 4 unterliegen und die Steuerbefreiung des § 7 anzuwenden ist.

Gemäß § 24 Abs. 7 UStG hat der Unternehmer in der Rechnung darauf hinzuweisen, dass die Differenzbesteuerung angewendet wurde. Die Vorschrift des § 11 Abs. 1 über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung findet keine Anwendung. Hingegen ist § 11 Abs. 12 sinngemäß anzuwenden.

§ 24 Abs. 12 UStG normiert die Option zur Regelbesteuerung:

Der Unternehmer kann bei jeder Lieferung auf die Differenzbesteuerung verzichten, soweit er die Vereinfachungsregelung nach Abs. 5 nicht anwendet.

Bei Ausübung dieser Option versteuert der Unternehmer nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994. Die Form der Option ist dem Unternehmer freigestellt (keine formale Erklärung an das Finanzamt). Es genügt die entsprechende Behandlung des Umsatzes in der Erklärung (Ruppe, Kommentar UStG 1994, Rz 36 zu § 24).

Art. 7 Abs. 1 UStG normiert unter welchen Voraussetzungen eine (gemäß Art. 6 Abs. 1 UStG steuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt, wobei Abs. 3 bestimmt, dass diese Voraussetzungen vom Unternehmer buchmäßig nachzuweisen sind und die Art der Nachweisführung in einer Verordnung (VO) des Bundesministers für Finanzen festgelegt werden kann.

Art. 11 Abs. 1 UStG lautet:

"Führt der Unternehmer steuerfreie Lieferungen im Sinne des Art. 6 Abs. 1 aus, so ist er zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet, in denen er auf die Steuerfreiheit hinweist. ..."

Abs. 2 sieht vor, dass in einer Rechnung die Angabe der UID-Nummer des Unternehmers und die des Leistungsempfängers anzugeben sind, wenn in Rechnungen über steuerfreie Lieferungen im Sinne des Art. 7 UStG abgerechnet wird.

b) Streitgegenständlich gilt es auszuführen:

Nach § 24 Abs. 1 leg.cit. gilt demnach für Gebrauchtgegenstände, die im Gemeinschaftsgebiet an einen Wiederverkäufer geliefert werden und für die der Liefernde Umsatzsteuer nicht schuldet oder für die die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde, die Differenzbesteuerung. Ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer ist jeder Unternehmer, der im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Kunstgegenstände, Sammlungsstücke, Antiquitäten oder andere bewegliche körperliche Gegenstände erwirbt und diese anschließend wieder verkauft (zB Antiquitätenhändler, Briefmarkenhändler, Münzhändler, KFZ-Händler).

Unstrittig ist, dass hinsichtlich der streitgegenständlich in Rede stehenden Geschäftsfälle diese (in § 24 Abs. 1) angeführten Voraussetzungen vorliegen.

Der Bw. begründet nun seine Anträge auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 gemäß § 299 Abs. 1 BAO mit dem Vorliegen rechtswidriger Bescheide, wozu er in der Berufung ergänzte, dass die Differenzbesteuerung zu Unrecht angewendet worden sei, denn in den Bezug habenden Rechnungen scheine entgegen der Bestimmung des § 24 Abs. 7 der Hinweis auf die Anwendung der Differenzbesteuerung nicht auf, weshalb die *formale Voraussetzung* für die Anwendung des § 24 UStG fehle.

Wie oben dargelegt, befand sich im Zeitpunkt der Erstellung der (ursprünglichen) Jahreserklärungen auf den unter Punkt II. a beschriebenen, hier streitgegenständlichen Rechnungen **weder** ein Hinweis auf die Anwendung der Differenzbesteuerung (iSd § 24 Abs. 7 UStG) **noch** ein Hinweis auf das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung (gemäß Art. 11 Abs. 1 UStG). Grundsätzlich eröffnete sich, allerdings nur bei Vorliegen der jeweiligen materiell rechtlichen Voraussetzungen, sohin die Möglichkeit einer Beurteilung in beide Richtungen. Dass die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UStG vorlagen, ist unstrittig.

Liegen nun die in § 24 Abs. 1 aufgezählten Voraussetzungen vor, stellt die Differenzbesteuerung entsprechend der Konzeption des § 24 UStG die grundsätzliche (arg. "gilt") Besteuerungsform dar. Abweichend von dieser eröffnet § 24 Abs. 12 UStG 1994 dem Unternehmer die Möglichkeit ("kann ... verzichten") von der Differenzbesteuerung zur Regelbesteuerung zu optieren. Eine derartige "Rückoption" zur Regelbesteuerung bedarf keiner bestimmten Form und kann grundsätzlich für jeden Geschäftsfall vorgenommen werden.

Bei Ausübung dieser Option versteuert der Unternehmer nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 (innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art. 6 und 7 sowie Rechnungslegung iSd Art. 11 UStG (Hinweis auf Steuerfreiheit, Angabe der UID Nummern). Die Form der Option ist dem Unternehmer freigestellt (keine formale Erklärung an das Finanzamt), wobei die entsprechende Behandlung des Umsatzes in der Erklärung genügt (Ruppe, Kommentar UStG 1994, Rz 36 zu § 24).

Wie nun aufgrund der auf den in Rede stehenden Rechnungen angebrachten Buchungssätze eindeutig zu Tage tritt und sich aus dem Akteninhalt (ursprüngliche Steuererklärungen sowie Schreiben vom 22.10.2008) dokumentiert, hatte sich der Bw. für die Anwendung der Differenzbesteuerung hinsichtlich der streitgegenständlich in Rede stehenden Geschäftsfälle entschieden. Die auf dieser Basis ermittelten und in den Umsatz- sowie Einkommensteuererklärungen der Jahre 2005 und 2006 ausgewiesenen Besteuerungsgrundlagen wurden den ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2005 und 2006 zugrunde gelegt.

Die Inanspruchnahme der gem. § 24 Abs. 12 möglichen (Rück-) Option zur Regelbesteuerung lässt sich auf Basis dieses Sachverhaltes nicht erkennen (und wurde auch nicht ins Treffen geführt).

Soweit § 24 Abs. 7 (ab 01.01.2003) die Verpflichtung des Unternehmers festlegt, dass er in der Rechnung auf die Anwendung der Differenzbesteuerung hinzuweisen hat, ist darin nicht die Normierung einer weiteren – materiellen - Anwendungsvoraussetzung (iSd Abs. 1 leg.cit.)

für die grundsätzliche Vornahme der Differenzbesteuerung zu erblicken. Dies ergibt sich nicht nur aus der Gesetzessystematik, der zufolge in Abs. 1 die materiell rechtlichen Anwendungsvoraussetzungen für die Differenzbesteuerung und in den folgenden Absätzen besondere Tatbestände wie die Ausweitung der Differenzbesteuerung in besonderen Fällen und deren Behandlung, die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, etc...) festgelegt sind. Auch der Bw. spricht in der Berufung von der "formalen" Voraussetzung des § 24 Abs. 7 UStG.

Dass in der Unterlassung des Hinweises auf die Anwendung der Differenzbesteuerung in der Rechnung **keine Option** iSd 24 Abs. 12 UStG 1994 zu erblicken ist, sondern dass dieser Umstand Auswirkungen auf anderer Ebene zu bewirken vermag (Vorliegen einer Finanzordnungswidrigkeit) wird auch in der Literatur zum Ausdruck gebracht (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek zu § 11, Anm. 143/12:).

Gleichermaßen zu bewerten ist hier das Außerachtlassen der im Art. 11 Abs. 1 UStG normierten Verpflichtung des Unternehmers, bei Ausführen einer steuerfreien ig. Lieferung im Sinne der Art. 6 Abs. 1 und Art. 7 UStG eine Rechnung auszustellen, in denen er auf das Vorliegen derselben hinweist (z.B.: steuerfrei gemäß Art. 6, 7 UStG, ...). Denn nur bei einer Rechnungsausstellung mit diesem Hinweis wäre eine Rückoption iSd § 24 Abs. 12 UStG entsprechend dargelegt und dokumentiert worden.

Der hier als klarstellende Angabe zu verstehende Ausweis eines Betrages von "Null" in der Zeile des MwSt - Satzes, auf den streitgegenständlichen Rechnungen stellt noch keinen Hinweis gemäß Art. 11 Abs. 1 UStG dar.

Eröffnet § 24 dem Unternehmer – bei Vorliegen der Voraussetzungen – die Möglichkeit jeweils **im Einzelfall** (= Geschäftsfall) zu entscheiden, ob er von der – möglichen - Differenzbesteuerung zur Regelbesteuerung (diesfalls zur ig. Lieferung) optiert, so ist auch jeweils **im Einzelfall** zu prüfen, ob die gewählte Vorgangsweise zutreffend ist.

Aus diesem Grund vermag der Einwand, dass in anderen – aus der nunmehrigen Sicht des Bw. zu Recht als differenzbesteuert behandelten – Rechnungen sehr wohl der Hinweis auf die Anwendung der Differenzbesteuerung erfolgte und eine andere Rechnungsgestaltung gegeben war, nach Ansicht des erkennenden Senates auf Basis dieser Ausführungen zu keiner anderen Beurteilung zu führen, und macht, ebenso wie die umsatzsteuerliche Behandlung durch den Erwerber, deren Anwendung auf die in Rede stehenden Geschäftsfälle nicht unrichtig.

Solcherart aber lagen im jeweiligen Zeitpunkt der Erlassung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 keine Umstände vor, die einen rechtswidrigen Spruch dieser Bescheide bewirkt hätten.

Da in den ursprünglichen Umsatzsteuererklärungen 2005 bis 2006 der – nunmehr gemäß § 12 Abs. 16 UStG beantragte – Vorsteuerabzug für steuerfreie Ausfuhrlieferungen gemäß § 7 UStG nicht begehrt wurde und in § 12 Abs. 1 UStG hinsichtlich der Berechtigung zum Vorsteuerabzug ebenfalls eine Kannbestimmung ("Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: ...") normiert ist, hat der Bw. das Recht auf Geltendmachung des Vorsteuerabzuges insofern verwirkt, als die Nichtgeltendmachung eine Rechtswidrigkeit der Umsatzsteuerbescheide nicht bewirkt.

Ist der Spruch der in Rede stehenden Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 nicht rechtswidrig, trifft dies infolge fehlender Gewinnerhöhung auch auf die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 zu.

Wenn sich aufgrund dieser Ausführungen der Spruch der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 als nicht rechtswidrig erweist, fehlt diesbezüglich die Voraussetzung für die begehrte Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Mai 2012