

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, StNr gegen die Bescheide des FA Braunau Ried Schärding vom 12.7.2010, betreffend Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Bf (in der Folge: Bf) durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde die Anwendung der Differenzbesteuerung für die abweichenden Wirtschaftsjahre 2006, 2007 und 2008 nicht anerkannt und in den wiederaufgenommenen Umsatzsteuer-Verfahren neue Sachbescheide für die betroffenen Jahre erlassen. Begründend wird dazu im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ausgeführt, dass die Anwendung der Differenzbesteuerung ausgeschlossen sei, da gemäß § 24 Abs. 1 Zi 2 lit. a UStG 1994 Voraussetzung dafür wäre, dass für die Lieferung an den Wiederverkäufer keine Umsatzsteuer geschuldet werden darf. Dies würde unabhängig davon gelten, ob der Bf in Deutschland den Vorsteuerabzug geltend mache oder nicht. Auch auf Art. 24 BMR zum UStG 1994 könne die Differenzbesteuerung nicht gestützt werden, da diese Bestimmung nur Ausschließungsgründe normiere, falls nach § 24 UStG 1994 die Differenzbesteuerung angewandt werden könnte.

Diese Feststellungen führten zu einer Erhöhung der steuerbaren und der mit 20% zu versteuernden Umsätze (2006: + € 36.541,68; 2007: + € 58.708,33; 2008: + € 18.733,34). Eine Erhöhung der innergemeinschaftlichen Erwerbe (in der Folge: igE) erfolgte nicht. Ob die in tatsächlicher Hinsicht innergemeinschaftlich erfolgten Erwerbe der strittigen Fahrzeuge in den erfassten Erwerben enthalten sind, kann dem Akt nicht entnommen werden.

Der Bf führte in seiner fristgerecht eingebrachten Berufung, welche nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist, aus, dass auf die Lieferungen die Steuerbefreiung für

innergemeinschaftliche Lieferungen (in der Folge: igL) nicht angewandt worden sei, da die Lieferanten auch nachträglich nicht zur Rechnungskorrektur bereit gewesen wären. Eine Erstattung der ausgewiesenen Vorsteuer wäre auch deshalb nicht vorgenommen worden, da es auch zweifelhaft wäre, ob eine Erstattung einer „freiwillig bezahlten Umsatzsteuer für eine theoretisch steuerfreie igL erstattet worden wäre“. In rechtlicher Hinsicht führte der Bf aus, dass unzweifelhaft igE der strittigen Fahrzeuge vorliegen würden. Bei innergemeinschaftlich erworbenen Gegenständen sei aber gemäß Art. 24 BMR zum UStG 1994 die Differenzbesteuerung nur dann ausgeschlossen, wenn vom Lieferanten diese Gegenstände unter tatsächlicher Anwendung der Steuerbefreiung für igL an den Wiederverkäufer geliefert worden wären. Dies ergäbe sich aus dem Wortlaut des Gesetzes („....., wenn auf die Lieferung.....die Befreiung.....angewendet worden ist.“). Wenn im Ursprungsland die Steuerbefreiung nicht angewandt worden sei, müsse eine Differenzbesteuerung im Bestimmungsland somit möglich sein. Dies würde auch der MwSt-Konzeption im Binnenmarkt und dem Neutralitätsgebot entsprechen. Sollte im Ursprungsland eine vollständige Steuerentlastung erfolgen, müsse im Bestimmungsland eine Vollbesteuerung unter Ausschluss der Differenzbesteuerung erfolgen. Im umgekehrten Fall der Besteuerung im Ursprungsland dürfe im Bestimmungsland nur mehr eine Differenzbesteuerung stattfinden, damit es zu keiner Doppelbesteuerung komme. Nach dem Prinzip der Rechtssicherheit dürfe eine eventuell unklare Gesetzesformulierung auch nicht im Nachhinein zu einer Doppelbesteuerung für den inländischen Abnehmer führen.

Das BFG hatte in weiterer Folge um Vorlage aller Finanzamtsunterlagen zu den strittigen Fragen ersucht. Sollte der Arbeitsbogen Aussagekräftiges enthalten, möge auch dieser vorgelegt werden. Da der Arbeitsbogen des Betriebsprüfers nicht vorgelegt wurde, ist davon auszugehen, dass diesem keine zur Lösung der strittigen Fragen relevanten Informationen entnommen werden können.

## Sachverhalt

Strittig ist, ob die Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 iVm Art. 24 BMR zum UStG 1994 auf folgenden **unstrittigen Sachverhalt** anzuwenden ist: Gewerbliche deutsche Fahrzeuglieferanten fakturierten die Lieferung gebrauchter Fahrzeuge an den **Bf trotz Vorliegens der Voraussetzungen für eine steuerfreie Behandlung dieser innergemeinschaftlichen Lieferungen** mit gesondert ausgewiesener deutscher Umsatzsteuer, da den Lieferanten eine steuerfreie Behandlung aufgrund der hohen formalen Anforderungen durch die deutsche Finanzverwaltung für die Steuerfreiheit als zu riskant erschien. Der Bf verkaufte diese Fahrzeuge in der Folge unter Anwendung der Differenzbesteuerung an private österreichische Abnehmer. Als Einkaufspreis wurde der fakturierte Bruttopreis angesetzt, eine Vorsteuererstattung in Deutschland wurde nicht beantragt.

Wenn im Betriebsprüfungsbericht festgehalten wird, dass die Differenzbesteuerung auch aufgrund des Art 24 BMR zum UStG 1994 aufgrund des Ausschlusses für innergemeinschaftlich gelieferte und erworbene Gegenstände nicht möglich wäre

und der Bf in der Beschwerde angab, dass die deutschen Lieferanten die eigentlich steuerfrei zu behandelnden Lieferungen aufgrund formaler Bedenken mit Umsatzsteuer fakturierten, ist davon auszugehen, dass grundsätzlich unstrittig steuerfreie igL vorlagen. Zu bedenken ist aber auch, dass die hier strittigen Lieferungen im Zeitraum 2005 bis 2008 erfolgten. Mittlerweile haben aufgrund zahlreicher Urteile des EuGH, des VwGH und auch des deutschen BFH formale Kriterien in den Hintergrund zu treten und die Steuerfreiheit besteht grundsätzlich immer dann, wenn zweifelsfrei feststeht, dass ein Gegenstand im Zuge einer Verschaffung der Verfügungsmacht an einen Unternehmer für dessen Unternehmen physisch in einen anderen Mitgliedstand gelangte. In den hier streitgegenständlichen Jahren hatte sich aber diese Rechtsansicht bei weitem noch nicht durchgesetzt und häufig wurde die Steuerfreiheit tatsächlich wegen formaler Mängel verwehrt.

Ob die deutschen Fahrzeuglieferanten ihrerseits beim Ankauf der gebrauchten und an den Bf weiter gelieferten Fahrzeuge Vorsteuern geltend machten, ist nicht bekannt. Tatsache ist jedoch, dass bei gewerblichen Fahrzeughändlern jedenfalls die grundsätzliche Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges aus der Anschaffung von Fahrzeugen besteht und die echte Steuerbefreiung für igL den Vorsteuerabzug auch nicht ausschließt. Ausgegangen wird auch davon, dass die igE der Fahrzeuge in den erklärten igE (in denen diese auch leicht Deckung finden) enthalten sind, da der Bf in seiner Beschwerde selbst betont, dass unzweifelhaft ig Erwerbe vorliegen würden und auch die Betriebsprüfung –trotz offensichtlicher Prüfung dieser Geschäftsfälle– keine Feststellungen bezüglich nicht erklärter ig Erwerbe getroffen hat. Überdies hätte auch eine Nacherfassung von ig Erwerben keine Auswirkung auf eine sich ergebende Zahllast, da der Abzug einer sich allenfalls ergebenden Erwerbsteuer durch § 24 UStG 1994 nicht ausgeschlossen wird.

## **Rechtslage**

Artikel 26a der hier in den strittigen Jahren teilweise noch maßgeblichen 6. MwStRI (eingefügt durch die Richtlinie 94/5/EG) lautete in seiner hier maßgeblichen Bestimmungen:

Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten

### A. Definitionen

.....  
e) „steuerpflichtiger Wiederverkäufer“ jeder Steuerpflichtige, der im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft oder zur Deckung seines unternehmerischen Bedarfs verwendet oder zum Zwecke des Wiederverkaufs einführt, gleich, ob er auf eigene Rechnung oder aufgrund eines Einkaufs- oder Verkaufskommissionsvertrags auf fremde Rechnung handelt;

.....

## B. Sonderregelung für steuerpflichtige Wiederverkäufer

(1) Die Mitgliedstaaten wenden auf die Lieferung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten durch steuerpflichtige Wiederverkäufer eine Sonderregelung über die Differenzbesteuerung des steuerpflichtigen Wiederverkäufers gemäß den folgenden Bestimmungen an.

(2) Lieferungen im Sinne von Absatz 1 sind Lieferungen von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb der Gemeinschaft geliefert werden

- von einem Nichtsteuerpflichtigen

oder

- von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe c) von der Steuer befreit ist,

oder

- von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern für die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung nach Artikel 24 gilt und es sich dabei um ein Investitionsgut handelt,

oder

- von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gemäß dieser Sonderregelung mehrwertsteuerpflichtig ist.

.....  
In den Begründungserwägungen zur RI 94/5/EG wurde festgehalten, dass im Hinblick auf die Funktionsfähigkeit der Mechanismen zur Anwendung der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt eine gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung auf dem Gebiet der Gebrauchtgegenstände usw zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Steuerpflichtigen erforderlich wurde. Gleiches wurde im 51. Erwägungsgrund zur Richtlinie 2006/112 festgehalten.

Die MwStSystRI 2006/112/EG ordnete dann im hier entscheidungsrelevanten Art. 314 an:

„Die Differenzbesteuerung gilt für die Lieferungen von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb der Gemeinschaft von einer der folgenden Personen geliefert werden:

a) von einem Nichtsteuerpflichtigen;

- b) von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen gemäß Artikel 136 (Anm. des Richters: entspricht dem hier nicht relevanten § 6 Abs.1 Zi 26 UStG 1994) von der Steuer befreit ist;
- c) von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern für die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß den Artikeln 282 bis 292 gilt und es sich dabei um ein Investitionsgut handelt;
- d) von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gemäß dieser Sonderregelung mehrwertsteuerpflichtig ist.“

Mit dieser Richtlinienbestimmung hatte sich der EuGH in seinem Urteil vom 19.7.2012, Rs C-160/11, Bawaria Motors, zu befassen und dazu ausgeführt, dass es sich bei der Differenzbesteuerung um eine eng auszulegende Ausnahmeregelung handle und nur bei den abschließend aufgezählten Fallvarianten anzuwenden sei. Die in der Richtlinie angeführten Anwendungsfälle haben gemeinsam, dass **derjenige, der dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer den betreffenden Gegenstand geliefert hat, keine Möglichkeit hatte, die beim Erwerb dieses Gegenstands entrichtete Vorsteuer in Abzug zu bringen**, und diese Steuer somit in vollem Umfang getragen hat (Rz 37).

Die hier maßgeblichen Bestimmungen des § 24 UStG 1994 und des Art. 24 BMR zum UStG 1994 lauten:

**§ 24.** (1) 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.

**Art. 24.** (1) Die Differenzbesteuerung gemäß § 24 findet keine Anwendung,

a) auf die Lieferung eines Gegenstandes, den der **Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat**, wenn auf die Lieferung des Gegenstandes an den Wiederverkäufer die **Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist**,

b) auf die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge im Sinne des Art. 1 Abs. 8 und 9.

§ 24 UStG 1994 und Art. 24 BMR zum UStG 1994 entsprechen in einer Gesamtbetrachtung im hier maßgeblichen Regelungsbereich den unionsrechtlichen Vorgaben (Ruppe/Achaz, UStG<sup>4</sup>, §24 Tz 4).

Weder in der 6. MwStRI (Art 24a) noch in der MwStSystRI (Art 312ff) findet sich eine spezielle Aussage, die für die Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung, wenn der Gegenstand innergemeinschaftlich erworben wurde, als Richtschnur für eine richtlinienkonforme Interpretation herangezogen werden könnte. Erkennbar ist lediglich, dass es sich bei den nach den EU-RI geforderten Vorumsätzen immer um solche Umsätze handelt, bei denen dem Vorlieferanten kein Vorsteuerabzug zustand (siehe auch Rn 37 EuGH 19.7.2012, Rs C-160/11 Bawaria Motors). Weiters ist zu bedenken, dass die Bestimmungen zur Differenzbesteuerung als Ausnahmeregelungen zur Regelbesteuerung eng auszulegen sind. Wenn der Vorlieferant aus der Anschaffung des Liefergegenstandes keinen Vorsteuerabzug geltend machen konnte, ist davon auszugehen, dass im Anschaffungspreis noch eine aliquote Umsatzsteuerkomponente enthalten ist, welche beim Weiterverkauf dem Abnehmer im Nettoentgelt weiter verrechnet wird. Um bei diesem abnehmenden Wiederverkäufer eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer zu vermeiden, unterliegt dann bei dessen Weiterlieferung nur die Differenz zwischen Ankaufs- und Verkaufspreis der Umsatzsteuer. Eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges gibt es bei der echten Steuerbefreiung der ig Lieferung nicht. Das UStG 1994 versucht in seinem Art 24 BMR deshalb wohl auch diesen Fall auszuschließen, indem normiert wird, dass bei Anwendung der Befreiung für igL auf den Vorumsatz die Differenzbesteuerung beim abnehmenden Wiederverkäufer ausgeschlossen ist. Kommt es zur Anwendung der echten Steuerbefreiung der igL, bleibt ein grundsätzlich möglicher Vorsteuerabzug erhalten. Dies gilt auch, wenn der Lieferant -aus welchem Grund auch immer- mit Umsatzsteuer fakturiert. Wird in einem solchen Fall die Umsatzsteuer geschuldet, weil formale oder materielle Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht erfüllt sind, wird „für die Lieferung“ an den Wiederverkäufer Umsatzsteuer geschuldet und die Anwendung der Differenzbesteuerung ist nach § 24 UStG 1994 ausgeschlossen. Liegen aber alle Voraussetzungen für eine steuerfreie igL vor und wird dennoch mit Umsatzsteuer fakturiert, wird die Umsatzsteuer nicht „für die Lieferung“ sondern aufgrund der Rechnungslegung geschuldet. Dennoch bleibt es beim möglichen Vorsteuerabzug beim Vorlieferanten. Selbst wenn im konkreten Fall Ankäufe ohne Vorsteuerabzug von Privat erfolgt sein sollten, möchte die MwStSystRI jedenfalls alle Fälle von der Differenzbesteuerung ausschließen, bei denen es zumindest theoretisch zu einem Vorsteuerabzug beim Vorlieferanten kommen kann.

Die EU-MwSt-Richtlinien sehen für innergemeinschaftlich steuerfrei gelieferte und ig erworbene Gegenstände keine Differenzbesteuerung vor. Demgemäß wird dies auch in Österreich durch Art 24 BMR zum UStG 1994 ausgeschlossen. Hier werden offensichtlich aufgrund des grundsätzlich möglichen Vorsteuerabzuges aus der Anschaffung beim

Vorlieferanten „Verschmutzungseffekte“ im Fall des Ankaufes durch den Vorlieferanten ohne Vorsteuerabzug (zB von Privat) in Kauf genommen, wenn der Vorlieferant nicht seinerseits von der Differenzbesteuerung Gebrauch macht

Überdies soll auch nach den maßgeblichen Bestimmungen beim Wiederverkäufer kein Vorsteuerabzug ermöglicht werden. Wenn nun eine an sich steuerfreie oder auch eine (mangels Erfüllung der Voraussetzung für die Steuerfreiheit) steuerpflichtige igL mit Umsatzsteuer fakturiert wird, besteht grundsätzlich die Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges durch den Wiederverkäufer. Durch die einschlägigen Bestimmungen sollte auch dies verhindert werden.

In diesem engen Sinn sind die nationalen Normen möglichst richtlinienkonform zu interpretieren. Auch bei Warenlieferungen von einem Mitgliedstaat in einen anderen darf bei innergemeinschaftlich erwerbenden Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung letztlich nur angewandt werden, wenn einer der eng auszulegenden Tatbestände der EU-MwSt-Richtlinien erfüllt ist, insbesondere wenn an den Wiederverkäufer selbst differenzbesteuert geliefert wurde. Wurde durch einen steuerpflichtigen Unternehmer weder ein Gegenstand, der ausschließlich für eine unecht befreite Tätigkeit verwendet wurde, noch differenzbesteuert geliefert, muss für die Weiterlieferung durch den Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung ausgeschlossen bleiben, wenn dies der Wortlaut der nationalen Norm zulässt.

Nach Ansicht des Bf greift aber weder der Ausschluss für die Differenzbesteuerung nach § 24 UStG 1994, da keine Umsatzsteuerschuld vorliege, die „für diese Lieferung (an ihn) geschuldet wird“, noch der Ausschluss nach Art. 24 BMR zum UStG 1994, da auf diese Lieferung (an ihn) auch nicht die Befreiung für igL angewandt worden sei.

Nach Ansicht des Richters lässt es der Wortlaut des § 24 UStG 1994 zu, die Wortfolge „für die Lieferung wurde Umsatzsteuer nicht geschuldet“ richtlinienkonform als „im Zusammenhang mit dieser Lieferung wurde Umsatzsteuer nicht geschuldet“ auszulegen. Damit wären auch die nach der Richtlinie und wohl auch nach dem Willen des nationalen Gesetzgebers nicht gewollten Sachverhalte, bei denen es zu einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung trotz an sich gegebener Steuerbefreiung und dem damit verbundenen möglichen Vorsteuerabzug, als Anwendungsfälle für die Differenzbesteuerung ausgeschlossen. Ebenso sind alle Fälle der igL, bei dem es zum Vorsteuerabzug beim Vorlieferanten und theoretisch auch beim Wiederverkäufer im Erstattungsweg gekommen sein kann, wie vom Richtlinien- und vom österreichischen Gesetzgeber gewollt, von der Differenzbesteuerung ausgeschlossen.

Auch Art 24 BMR zum UStG 1994 muss richtlinienkonform in diese Richtung interpretiert werden. Wenn, wie übrigens auch der Bf in seiner Beschwerde betont, unzweifelhaft innergemeinschaftlich erworben wurde und trotz Vorliegens von grundsätzlich steuerfreien igL mit Umsatzsteuer fakturiert wurde, entsteht eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung. Bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Befreiung hat der Unternehmer kein Wahlrecht, diese Befreiung anzuwenden oder die Lieferung steuerpflichtig zu behandeln. Die

Befreiung ist anzuwenden, eine dennoch fakturierte Umsatzsteuer wird aufgrund der Rechnungslegung geschuldet.

Hinsichtlich dieser Umsatzsteuer sei nach den Angaben des Bf auch keine Vorsteuererstattung beantragt worden, da diese aufgrund der Steuerschuld kraft Rechnungslegung höchst wahrscheinlich nicht erstattet worden wäre. Wenn eine Lieferung am Abgangsort steuerbar ist, ist sie dort auch steuerpflichtig oder befreit. Wird eine steuerpflichtige Lieferung mit Umsatzsteuer fakturiert, liegt keine Steuerschuld kraft Rechnungslegung vor. Eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung kann bei einer steuerbaren Lieferung nur entstehen, wenn diese steuerfrei ist aber mit Umsatzsteuer fakturiert wird. Wenn aber alle Beteiligten vom Vorliegen einer steuerfreien ig Lieferung und einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung ausgehen, wurde die Steuerbefreiung für igL angewandt, andernfalls ja keine Steuerpflicht kraft Rechnungslegung vorliegen würde. Sollte entgegen des hier grundsätzlich unstrittigen Vorliegens einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung eine Steuerschuld aufgrund einer steuerbaren und steuerpflichtigen igL vorliegen, würde die Differenzbesteuerung schon nach § 24 UStG 1994 ausgeschlossen sein.

Was die Einwendung der Doppelbesteuerung anbelangt, ist dazu auszuführen, dass diese durch Nutzung des vom Gesetz vorgezeichneten Weges verhindert werden hätte können, indem jene Fahrzeuge die seitens des Vorlieferanten ohne Vorsteuerabzug angeschafft wurden, im Wege der Differenzbesteuerung an den Wiederverkäufer geliefert worden wären. Im Fall des Vorsteuerabzuges durch den Vorlieferanten bei der Anschaffung wäre die Doppelbesteuerung durch Fakturierung einer steuerfreien igL vermeidbar gewesen. Beim Wiederverkäufer wäre die angefallene Erwerbsteuer abzugsfähig und der Liefergegenstand würde nicht mehrwertsteuerbelastet erstmals beim Weiterverkauf im Inland mit Umsatzsteuer belastet. Wenn die Geschäftspartner statt dessen einen vom Gesetz nicht vorgesehenen Weg wählen und somit eine Doppelbelastung in Kauf nehmen, können sie die dabei entstehenden Risken (eventuell stattgefunder Vorsteuerabzug beim Vorlieferanten, eventuell stattgefunder Vorsteuererstattung an den Wiederverkäufer) nicht durch Anwendung einer vom Gesetz nicht vorgesehenen Differenzbesteuerung auf die Allgemeinheit verlagern.

Wie bereits ausgeführt soll die Differenzbesteuerung nur in sehr eng umschriebenen Fällen zur Anwendung gelangen. Bei innergemeinschaftlichen Warenbewegungen zwischen steuerpflichtigen Unternehmen soll die Differenzbesteuerung grundsätzlich nicht zur Anwendung kommen (hier nicht vorliegende Ausnahmen siehe oben). Weder dem Richtliniensetzter noch dem öst. Gesetzgeber kann unterstellt werden, dass er den beteiligten Unternehmen im Fall einer tatsächlich steuerfreien igL ein Wahlrecht einräumen wollte, dass bei Fakturierung mit Umsatzsteuer (und Steuerschuld kraft Rechnung) statt einer steuerfreien Lieferung (dann keine Differenzbesteuerung) die Differenzbesteuerung zur Anwendung zur Anwendung gebracht werden könnte.

Im Hinblick auf die hier getroffenen Ausführungen ist es unerheblich, ob seitens des Vorlieferanten tatsächlich Vorsteuern aus dessen Anschaffungen der gegenständlichen Fahrzeuge abgezogen wurden oder der erwerbende Wiederverkäufer seine ig Erwerbe versteuert hat. Insofern konnten diesbezügliche Ermittlungen unterbleiben.

Der Bf hat also die Fahrzeuge entweder im Wege einer steuerfreien igL (also mit Anwendung der Befreiung für derartige Vorgänge und mit Steuerschuld kraft Rechnungslegung beim Lieferanten) oder im Wege einer steuerpflichtigen Lieferung erworben. In beiden Fällen ist die Differenzbesteuerung ausgeschlossen, weshalb die Beschwerde abzuweisen war.

### **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. Da zur Frage der richtlinienkonformen Interpretation der österreichischen Bestimmungen zur Differenzbesteuerung und des daraus gefolgerten Ausschlusses der Differenzbesteuerung bei Fakturierung einer Umsatzsteuer durch den Vorlieferanten trotz Vorliegens der Voraussetzungen der Befreiung für igL keine Rechtsprechung des VwGH vorliegt, war die Revision zuzulassen.

Linz, am 29. Oktober 2015