



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D. R., Adr1, vertreten durch Stb., Adr3, vom 3. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 31. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005, 2007 und 2008 und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2007 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner bis Mai 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist als Gebrauchtwagenhändler tätig.

Eine beim Bw. im Juli 2009 durchgeführte - die Jahre 2005 bis 2007 betreffende - Betriebsprüfung und - die Jahre 2008 und 2009 betreffende - Nachschau ergab folgende Feststellungen:

„Tz. Differenzbesteuerung/Kleinunternehmer

Im Zuge der Außenprüfung konnte folgendes festgestellt werden:

Bei den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2005 und 2007 wurde die Kleinunternehmerregelung bei Anwendung der Differenzbesteuerung in Anspruch genommen, da die jeweiligen zu versteuernden Beträge im Rahmen der Grenzen gewesen sind.

Dem wird seitens der Bp aufgrund Entscheidungen des UFS GZ. RV/3599-W/07 vom

15.4.2009 und GZ. RV/0262-F/06 vom 31.7.2007 folgendes entgegengehalten:

§ 24 UStG 1994 sieht für die Lieferung von Gebrauchtgegenständen durch Wiederverkäufer die Besteuerung nach der Differenz vor. Bemessungsgrundlage ist nicht das volle Entgelt, sondern die Marge, das heißt die Differenz zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis.

§ 24 Abs. 1 leg. cit. lautet: „Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 von Kunstgegenständen, Sammlungstücke oder Antiquitäten oder anderen beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Edelsteine ... 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 von Gegenständen an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.

Bemessungsgrundlage lt. Abs. 4: Der Umsatz wird bemessen:

1.) bei Lieferungen nach dem Betrag, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt; Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

Steuerbefreiungen und Steuersatz Abs. 6: Die Lieferungen unterliegen dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. Abs. 4. Die Steuerbefreiung gemäß § 7 ist anzuwenden.“

Die Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung liegen beim An- und Verkauf von Gebrauchtfahrzeugen zweifellos vor.

Fraglich ist, ob die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer auch bei der Differenzbesteuerung zur Anwendung kommt. Der Umstand, dass in § 24 Abs. 6 UStG 1994 (mit Überschrift Steuerbefreiung und Steuersatz) ausdrücklich nur die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen gemäß § 7 UStG 1994 erwähnt ist, spricht dafür, dass im Falle der Differenzbesteuerung auch nur diese Steuerbefreiung zur Anwendung gelangen soll.

Bereits eine systematische Interpretation des § 24 Abs. 6 leg. cit. ergibt, dass die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer im Falle der Differenzbesteuerung nicht zur Anwendung kommt. Denn es wäre nicht verständlich, warum der Gesetzgeber nur die Befreiung des § 7 erwähnt, die anderen Steuerbefreiungen aber nicht (siehe auch UFS-Entscheidung RV/0262-F/06 vom 31.7.2007). Dies auch aus den Erläuterungen zu § 24 Abs. 6 zu entnehmen (Hinterleitner in Berger-Bürgler-Kanduth-Kristen-Wakounig, UStG 1994, Kommentar, § 24 Tz. 48 oder Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner, UStG 1994 mit Novelle 1996, 3. Auflage, Erläuterungen zu BGBI. Nr. 663/1994, § 24 Abs. 6, S 333). Die Kleinunternehmerregelung kommt daher bei der Differenzbesteuerung nicht zur Anwendung. Auch Kleinunternehmer iSd § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 haben Umsätze iSd § 24 stets mit dem

Normalsteuersatz zu versteuern. Bei der Berechnung der maßgeblichen Umsatzgrenze von EUR 22.000,00 bzw. 30.000,00 ist hinsichtlich der differenzbesteuerten Umsätze vom Umsatz nach § 24 auszugehen, das ist jeweils die Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis abzüglich der auf die Differenz entfallenden Umsatzsteuer (siehe Umsatzsteuerprotokoll 2002).

Nach Erläuterung der bestehenden Problematik zu Beginn der Außenprüfung am 14.7.2009 wurde der Bp seitens der steuerlichen Vertretung, Frau. Mag. W, eine Kopie des § 24, Tz. 31/1-34, UStG-Kommentar, Ruppe, vorgelegt, woraus sich aus ihrer Sicht eine andere Meinung ergibt.

Dazu wird bemerkt, dass dieser Kommentar auch im Rahmen der o.a. Berufungsentscheidung vorgelegt wurde. Der UFS führt dazu folgendes aus:

Die vorgelegte anderslautende Meinung in Ruppe, wonach die nach § 24 maßgebende Bemessungsgrundlage von Bedeutung ist, wenn das UStG – wie bei Kleinunternehmerregelung – an die Umsatzhöhe anknüpft, vermag nicht zu überzeugen. Die von Ruppe, UStG, § 24 Tz. 31/1, vertretene teleologische Interpretation, nach welcher die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer auch bei der Differenzbesteuerung zur Anwendung gelangen soll, tritt gegenüber der systematischen und historischen Interpretation in den Hintergrund. Wie in der UFS-Entscheidung vom 31.7.2007, RV/0262-F/06, ausgeführt, ist der Auslegung einer Vorschrift nach dem Willen des Gesetzgebers der Vorrang einzuräumen.

Nach Rücksprache mit dem ho. USt-Fachbereich vom 14.7.2009 und 15.7.2009 ergeben sich daher folgende Berechnungen:

Es erfolgt die Umstellung von der Bruttomethode auf die Nettomethode. Betreffend der Vorsteuer wird die tatsächlich geltend gemachte Vorsteuer anerkannt (auf das Berechnungsblatt 1-2 zur Niederschrift wird verwiesen.). Betreffend das Wirtschaftsjahr 2007 wird festgehalten, dass keine Wiederaufnahme erfolgt, da der Bescheid aufgrund einer Vorbescheidkontrolle noch nicht ergangen ist.

		2005		2007	
	KZ	Bemessung	Steuer	Bemessung	Steuer
Steuerbarer Umsatz lt. Erklärung	000	16.450,00		40.410,00	
§ 6 Abs. 1 Z 27 (Kleinunternehmer)	016	16.450,00	0,00	40.410,00	0,00
Steuerbarer Umsatz lt. BP	000	13.708,33 (=16.450,00:1,2)		33.675,00 (=40.410,00:1,2)	

20 % lt. Bp	022		2.741,67		6.735,00
Vorsteuer lt. Bp	060		-1.069,11		-2.092,34
Zahllast lt. Bp	094		1.672,56		4.642,66

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2005	2007
<u>Umsatzsteuer</u>		
000 Steuerbarer Umsatz	-2.741,67	-6.735,00
016 Kleinunternehmer	-16.450,00	-40.410,00
022 20%	13.708,33	33.675,00
060 Vorsteuern (ohne EUSt)	1.069,11	2.092,34
<u>Einkommensteuer</u>	-1.672,56	-3.663,10

Tz. 2 USt-Nachschaizeitraum 2008

Betreffend der Begründung wird auf Tz. 1 verwiesen.

Im Nachschauzeitraum 2008 wurden weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen geleistet. Hinsichtlich des Verspätungszuschlages wird festgehalten, dass seitens des Herrn R und der steuerlichen Vertretung nach wie vor angenommen wurde, dass es sich bei den Umsätzen um Umsätze handelt, welche nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 steuerfrei seien. Es wird daher kein Verspätungszuschlag verhängt. Aufgrund der vorgelegten Buchhaltungsunterlagen ergibt sich als Bemessungsgrundlage eine Bruttodifferenz von EUR 30.700,00.

Aus verfahrenstechnischen Gründen wird die Festsetzung in Form einer vorläufigen Jahreserklärung durchgeführt. Da die genauen Vorsteuerbeträge noch nicht ermittelt werden können, werden diese seitens der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Jahreserklärung geltend gemacht. Es ergeben sich daher folgende Berechnungen:

	01-12/2008 KZ	Bemessung	Steuer
Steuerbarer Umsatz lt. Bp	000	25.583,33 (=30.700,00:1,2)	
20 % lt. Bp	022	25.583,33	5.116,67
Zahllast lt. Bp	094		5.116,67

Tz. 3 USt-Nachschaizeitraum 1-5/2009

Betreffend der Begründung wird auf Tz. 1 verwiesen.

Im Nachschaizeitraum 1-5/2009 wurden weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen geleistet. Hinsichtlich des Verspätungszuschlages wird festgehalten, dass seitens des Herrn R und der steuerlichen Vertretung nach wie vor angenommen wurde, dass es sich bei den Umsätzen um Umsätze handelt, welche nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 steuerfrei seien. Es wird daher kein Verspätungszuschlag verhängt. Aufgrund der vorgelegten Buchhaltungsunterlagen ergibt sich als Bemessungsgrundlage eine Bruttodifferenz von EUR 5.890,00. Da die genauen Vorsteuerbeträge noch nicht festgestellt werden können, werden diese spätestens im Zuge der Jahreserklärung geltend gemacht.

Es erfolgt daher folgende Festsetzung:

	01-05/2009 KZ	Bemessung	Steuer
<i>Steuerbarer Umsatz lt. Bp</i>	<i>000</i>	<i>4.908,33 (=5.890,00:1,2)</i>	
<i>20 % lt. Bp</i>	<i>022</i>	<i>4.908,33</i>	<i>981,67</i>
<i>Zahllast lt. Bp</i>	<i>094</i>		<i>981,67</i>

..."

Aufgrund dieser Feststellungen verfügte das Finanzamt mit Bescheiden vom 31. Juli 2009 einerseits die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2005 und setzte die Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2007 und die Zeiträume Jänner bis Dezember 2008 und Jänner bis Mai 2009 und die Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2007 aufgrund der gemäß § 24 UStG ermittelten Bemessungsgrundlagen fest. Es ergaben sich für die Streitjahre Zahllasten (lt. Bp) wie folgt:

2005	2007	2008	1-5/2009
1.672,56	4.642,66	5.116,67	981,67

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden für die Streitjahre wie folgt festgesetzt:

2005	2007
-5.282,52	12.845,60

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 wurde gemäß § 200 Abs. 1 BAO „aus verfahrenstechnischen Gründen“ vorläufig festgesetzt, weil die genauen Vorsteuerbeträge noch nicht ermittelt werden konnten.

Mit Schreiben vom 3. September 2009 erhab der Bw. gegen diese Bescheide **Berufung**, die die steuerliche Vertreterin wie folgt begründete:

"Mein Mandant ist Gebrauchtwagenhändler und hat im Rahmen seiner Einkünfteermittlung die Differenzbesteuerung gem. § 24 UStG in Anspruch genommen. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer liegt von allen Parteien unbestritten im Rahmen der Kleinunternehmengrenzen gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG.

Seitens der Betriebsprüfung wurde die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung im Zusammenhang mit der Differenzbesteuerung verneint und die Umsatzsteuer vorgeschrieben. Seitens der Betriebsprüfung wird im Wesentlichen über eine systematisch-historische Interpretation argumentiert:

In § 24 Abs. 6 UStG wird als Steuerbefreiung ausdrücklich nur § 7 UStG angeführt. Daher kann die Kleinunternehmerregelung nicht zur Anwendung kommen, denn es wäre nicht verständlich, warum der Gesetzgeber eine Steuerbefreiung erwähnt und die anderen nicht. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung bei der Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung ebenfalls verneint.

Dazu darf ich folgendes entgegenhalten:

Die systematische Interpretation ist meiner Ansicht nach nicht vollständig. Es wird nämlich der Systematik der Steuerbefreiungen in keiner Weise Rechnung getragen. Die Steuerbefreiungen im Umsatzsteuergesetz sind in § 6 Abs. 1 Z 1-27 UStG erfasst. Diese Steuerbefreiungen sind allerdings nicht gleichrangig. Die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27, die sogenannte Kleinunternehmerregelung, geht den anderen Steuerbefreiungen, und damit auch der Steuerbefreiung über die Ausfuhrlieferungen (§ 6 Abs. 1 Z 1 mit § 7 UStG) vor.

In den Umsatzsteuerrichtlinien (Rz 1002) wird dazu ausgeführt. Die persönlich unechte Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG geht den echten Steuerbefreiungen (zB Ausfuhrlieferungen gem. § 7 UStG) vor.

Es ist daher zuerst auf die Kleinunternehmerregelung zu verzichten, bevor die anderen Steuerbefreiungen in Anspruch genommen werden können.

Die systematische Interpretation des § 24 Abs. 6 UStG führt daher zum Ergebnis, dass selbstverständlich alle gleichrangigen Steuerbefreiungen nicht zur Anwendung kommen. Das gilt aber nicht unbedingt auch für die vorrangige Steuerbefreiung für Kleinunternehmer. Diese persönliche Steuerbefreiung, die an keinerlei Qualität des Umsatzes, sondern nur an eine bestimmte Höhe des Umsatzes anknüpft, müsste schlüssigerweise dezidiert ausgeschlossen sein, um nicht zur Anwendung zu kommen. Der Argumentation der Finanzbehörde, dass der Gesetzgeber die Steuerbefreiung wohl nicht vergessen haben kann, kann somit nicht gefolgt werden.

Ein weiteres Argument dafür, dass die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung gelangt, liegt in § 24 Abs. 12 UStG. Der Unternehmer kann sich bei jedem einzelnen Umsatz entscheiden, ob er die Differenzbesteuerung oder die Besteuerung nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes in Anspruch nimmt. D.h. bei einer Ausfuhrlieferung nach § 7 UStG könnte sowieso auch nach den allgemeinen Besteuerungsregeln die Steuerfreiheit in Anspruch genommen werden. Welchen Sinn hat somit die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung im Rahmen der Differenzbesteuerung, wenn nicht gerade bzw. nur im Zusammenhang mit der Kleinunternehmerregelung? D.h. der Gesetzgeber muss ursprünglich gewollt haben, dass die allgemeine Kleinunternehmerregelung auch im Rahmen des § 24 UStG ihre Gültigkeit hat, denn sonst wäre die Steuerbefreiung nach § 7 UStG nicht verständlich.

Noch ein Argument, das für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung spricht, liegt in der Formulierung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG selbst: „Nicht unter die Steuerbefreiung fallen die Umsätze, die nach § 20 Abs. 4 und 5 besteuert werden.“ D.h. es werden die Ausnahmen von der allgemeinen, persönlichen Steuerbefreiung direkt im Gesetzestext normiert. Dass die Bemessungsgrundlage nach § 24 UStG hier nicht von der Steuerbefreiung ausgenommen wird und auch im § 24 Abs. 6 UStG die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung nicht ausdrücklich ausgeschlossen wird, lässt den Schluss zu, dass die Kleinunternehmerregelung anwendbar ist.

Die systematisch-historischen Erwägungen führen somit keinesfalls zu einem eindeutigen Ergebnis, wie dies von der Abgabenbehörde behauptet wurde. Somit ist aber sehr wohl einer teleologischen Interpretation Beachtung zu schenken und diese tritt keinesfalls gegenüber der systematisch-historischen Interpretation in den Hintergrund.

Ich darf daher Ruppe, UStG, § 24 Tz. 31/1 zitieren: „Die Erwägungen, die für die Steuerbefreiung von Kleinunternehmern sprechen, haben auch für Wiederverkäufer iSd § 24 Gültigkeit. Wenn bei Vermittlern lediglich die Provision (somit im Wesentlichen die Marge) als maßgeblicher Umsatz auch im Sinn der Kleinunternehmerregelung herangezogen wird, ist kein Grund zu sehen, bei den Sonderfällen des § 24 nur deswegen anders vorzugehen, weil die Geschäfte im eigenen Namen abgeschlossen wurden.“

Ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde mit Schreiben vom 30. Mai 2011 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Kleinunternehmerregelung im Falle der Differenzbesteuerung Anwendung findet.

§ 24 UStG 1994 sieht für die Lieferung von Gebrauchtgegenständen durch Wiederverkäufer die Besteuerung nach der Differenz vor. Bemessungsgrundlage ist nicht das volle Entgelt, sondern die Marge, d.h. die Differenz zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis.

Gemeinschaftsrechtliche Grundlage für die Differenzbesteuerung ist Art 26a der 6. EG-RI bzw. ab 1.1.2007 Art 311ff der MWStSystemRI, wobei sich die in § 24 UStG 1994 umgesetzte Sonderregelung auf die inländische als auch auf die innergemeinschaftliche Lieferung erstreckt.

§ 24 Abs. 1 UStG 1994 lautet. *"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 ... 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 von Gegenständen an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.*

...

Bemessungsgrundlage Abs. 4: Der Umsatz wird bemessen: 1. bei Lieferungen nach dem Betrag, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt; ... Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage. ...

Steuerbefreiung und Steuersatz Abs. 6: Die Lieferungen unterliegen dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. 4. Die Steuerbefreiung gemäß § 7 ist anzuwenden."

Das Finanzamt schließt aus dem Umstand, dass nur die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen gemäß § 7 ausdrücklich erwähnt wird, im Falle der Differenzbesteuerung auch nur diese Steuerbefreiung zur Anwendung gelangt.

Nach Ritz, BAO³, § 21 Tz 1 und 2, und der dort zitierten Judikatur und Literatur sind auch im Verwaltungsrecht die Auslegungsvorschriften des ABGB einschließlich seiner Bestimmung über die Analogie – somit die §§ 6 und 7 ABGB – anzuwenden. Es gibt keine Sondermethoden zur Auslegung des Abgabenrechtes. Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist,

maßgebend. Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatischen, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung. Diese Auslegungsmethoden schließen einander nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen sich.

Wie beispielsweise im VwGH-Erkenntnis vom 21. September 2005, Zl. 2003/16/0142, dargestellt, ist bei Auslegung von Verwaltungsgesetzen in erster Linie von der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatischen und der systematischen Auslegung auszugehen. Nur wenn sich aus der Wortinterpretation keine Anhaltspunkte ergeben, also der Wortlaut des Gesetzes unklar bleibt, kann zur Auslegung der gesetzlichen Bestimmung auf die Materialien zurückgegriffen werden.

Streitgegenständlich führt bereits eine systematische Interpretation des § 24 Abs. 6 UStG 1994 (Überschrift „Steuerbefreiung und Steuersatz“) zum Ergebnis, dass die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer im Falle der Differenzbesteuerung nicht zur Anwendung kommt. Denn es wäre nicht verständlich, warum der Gesetzgeber nur die Befreiung des § 7 (Ausfuhrlieferungen) erwähnt, die anderen Steuerbefreiungen aber nicht (siehe auch UFS-Entscheidung RV/0262-F/06 vom 31.7.2007). Es kann ja nicht unterstellt werden, der Gesetzgeber habe auf die Erwähnung der übrigen Steuerbefreiungen einfach vergessen und es liege deshalb eine Gesetzeslücke vor. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber mit dieser Textierung zum Ausdruck bringen wollte, dass nur die Steuerbefreiung des § 7 zur Anwendung gelangen soll. Dies ist auch aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage betreffend das Umsatzsteuergesetz 1994, 1715 BlgNr 18. GP, Erläuterungen zu § 24 Abs. 6 zu entnehmen (Hinterleitner in Berger-Bürgler-Kanduth-Kristen-Wakounig, UStG 1994, Kommentar, § 24 Tz. 48 oder Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner, UStG 1994 mit Novelle 1996, 3. Auflage, Erläuterungen zu BGBl. Nr. 663/1994, § 24 Abs. 6, S 333). Die Kleinunternehmerregelung kommt daher bei der Differenzbesteuerung nicht zur Anwendung. Auch Kleinunternehmer iSd § 6 Abs. 1 Z 27 haben Umsätze iSd § 24 stets mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

Die systematisch-logische Auslegung blickt auf den expliziten Inhalt anderer Normen der Rechtsordnung, die in Verbindung mit den Regeln der Logik und mit allgemeiner Erfahrung über das menschliche Verhalten bei der Erlassung von Anordnungen Schlüsse auf die auszulegende Norm zulassen. Es darf im Zweifel eine Norm nie so verstanden werden, dass sie überflüssig ist, weil sich ihre Rechtsfolgen praktisch bereits aus einer anderen Norm ergeben. Vielmehr ist die Bestimmung des § 24 UStG 1994 als Sonderregelung zu sehen, deren Gesetzeswidersprüche im Wege des Grundsatzes „lex specialis derogat legi generali“ zu

lösen sind. Er beruht auf der Erfahrung, dass, wer solche Normen aufstellt, die Norm mit dem engeren Tatbestand als Ausnahme von der Norm mit dem weiten Tatbestand denkt.

Bei der Differenzbesteuerung handelt es sich um spezielle im § 24 UStG 1994 vorgesehene Lieferungen mit einem engeren Tatbestand.

Die von der steuerlichen Vertreterin im Berufungsschreiben angeführte anderslautende Meinung in Ruppe, Kommentar zum UStG³, § 24 Tz. 31/1, wonach die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer auch bei der Differenzbesteuerung im Wege einer teleologischen Interpretation zur Anwendung gelangen soll und so gegenüber der systematischen und historischen Interpretation in den Hintergrund tritt, vermag nicht zu überzeugen. Auch dem Vergleich, dass im Falle der Besteuerung von Provisionen der Vermittler die Kleinunternehmerbefreiung zur Anwendung gelangen könnte, kann nichts für den vorliegenden Fall gewonnen werden. Eine Provision kann nicht mit einer Marge gleichgesetzt werden.

Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde muss die Bestimmung des § 24 UStG 1994 als Sonderregelung für bestimmte Lieferungen verstanden werden, wozu kommt, dass in § 24 Abs. 6 ausdrücklich lediglich die Steuerbefreiung nach § 7 erwähnt ist. Es verbleibt kein Raum für eine Prüfung, ob die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer anderen Steuerbefreiungen vorgehe oder nicht, da im vorliegenden Fall aufgrund der ausdrücklichen Anordnung des Gesetzgebers die Regelungen für Kleinunternehmer nicht zur Anwendung gelangen. Daher geht der Hinweis, dass in der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 § 24 Abs. 6 nicht ausdrücklich ausgeschlossen wird, ins Leere. Dass § 24 Abs. 12 UStG 1994 dem Unternehmer die Möglichkeit gibt, sich bei jedem einzelnen Umsatz zu entscheiden, ob er die Differenzbesteuerung oder die Besteuerung nach den allgemeinen Regeln des UStG in Anspruch nimmt, bleibt auch für den Bw. offen. Eine Besteuerung nach den allgemeinen Regeln im Einzelfall wurde aber nicht vorgenommen.

Die Frage der Vorläufigkeit betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 war nicht im Rahmen des Berufungsbegehrens zu überprüfen. Deshalb wird es in weiterer Folge Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz sein, die geltend gemachten Vorsteuern des Jahres 2008 einer Überprüfung zu unterziehen.

Wien, am 29. Juni 2011