



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., vom 31. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 18. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume April bis Dezember 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), der im Jahre 2002 aus Nigeria eingereist war, betreibt in Adr2, einen Einzelhandel mit Fahrzeugen. Da der Bw. zwecks Verlängerung seines Visums um Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung ansuchte, aber bis dato noch keine Umsätze bzw. Vorsteuern gemeldet wurden, erfolgte im Jahre 2007 eine die Zeiträume April bis November 2006 betreffende Umsatzsteuersonderprüfung. Im Bp-Bericht vom 16. Mai 2007 wurden folgende Feststellungen getroffen: „**Tz. 1 KFZ-Handel:**

*Am 1.2.2007 wurde mit Prüfung der Umsatzsteuer (Zeitraum 4/2006 bis 11/2006) begonnen, wobei die vorh. ER und Kaufvereinbarungen mit Saldenlisten und Konten vorgelegt wurden. Dabei wurde von der steuerl. Vert. Frau Mag. C. angemerkt, dass von Herrn B. noch nicht alle ER und Kaufvereinbarungen der steuerl. Vertretung zur Verbuchung vorgelegt wurden.*

*Am 2.4.2007 wurde eine ergänzte Saldenliste und Konten mittels Fax dem Finanzamt übermittelt. Bei einer Begehung des Autoabstellplatzes unter Anwesenheit von Herrn Bw und*

*der steuerl. Vertretung Frau Mag. D. C. wurde festgestellt, dass nicht alle KFZ bei den Einkäufen erfasst sind und laut Aussage des Herrn B. bereits einige KFZ nach Afrika exportiert wurden. Diese KFZ sind weder bei den Erlösen noch bei den Wareneinkäufen erfasst. Weiters wurde bei dieser Begehung wieder vereinbart, dass eine weitere ergänzte Saldenliste und Konten vorgelegt werden, da Herr B. noch weitere Belege (KFZ Einkäufe und Verkäufe) aus 2006 zur Verbuchung nachreichen muss.*

*Auf Grund der Feststellungen bei der Begehung und den Aussagen des Herrn B., sowie der bisher „ZWEIMAL“ ergänzten Saldenlisten und Konten, Aufzeichnungen mangelhaft, keine Ausgangsfakturen etc. wird festgestellt, dass die erklärten Erlöse und Einkäufe nicht vollständig sind und dadurch eine Schätzung gem. § 184 BAO erfolgt.*

*Nicht berücksichtigte Vorsteuern können mit der Jahreserklärung beansprucht werden.*

<b>Bisher erklärte Erlöse für 2006 in der Fassung</b>	<b>Erlöskonto 2006</b>
per 1.2.2007	9.950,00
per 2.4.2007	21.200,00
per 3.5.2007	23.500,00

*Schätzung der Besteuerungsgrundlagen:*

<i>Gesamtumsätze 4/2006-11/2006</i>	<i>35.000,00</i>
<i>Ausfuhrlieferungen</i>	<i>10.000,00</i>
<i>Umsätze 20 %</i>	<i>25.000,00"</i>

Am 18. Mai 2007 wurde unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenrechtlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, ein **Bescheid** über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 4-12/2006 (USt-Akt S 6f) erlassen und eine Abgabennachforderung von € 5.000,00 vorgeschrieben.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 30. Mai 2007 von der steuerlichen Vertreterin eine **Berufung** (USt-Akt S 8f) eingebracht und Folgendes vorgebracht:

*„Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 04-12/2006 wurde im Schätzungswege ermittelt. Die Schätzung wurde u.a. damit begründet, dass die Saldenliste während der stattgefundenen Umsatzsteuerprüfung von Februar bis Mai 2007 ZWEIMAL ergänzt wurde.“*

*Eine EINMALIGE Ergänzung war schon deshalb notwendig, da Herr B. zum Zeitpunkt der Prüfung einen längeren Auslandsaufenthalt in Nigeria hatte (kann durch Stempel im Reisepass nachgewiesen werden) und daher mehrere Monate keine Belege zur Verbuchung vorgelegt wurden.*

*Schon zu Prüfungsbeginn – wie im Bericht über die am 1.2.2007 stattgefundene Umsatzsteuerprüfung festgehalten, wurde erklärt, dass Herr B. nicht erreicht werden konnte und daher die Unterlagen noch unvollständig sind. Der Prüfer sagte, er wolle trotzdem mit der Prüfung beginnen, um sich einen Überblick über die Geschäftstätigkeit des Herrn B. zu verschaffen, schließlich ginge es ja darum, eine Unbedenklichkeitsbescheinigung auszustellen.*

*Die Ergänzungen erfolgten aus Eigeninitiative des Steuerpflichtigen und beabsichtigten, alle Umsätze offenzulegen. Wäre es für Herrn B. besser gewesen, diese Ergänzungen nicht vorzunehmen?! Man kann Herrn B. höchstens mangelnden Ordnungssinn anlasten, denn die Belege werden mangels eines Büros nicht am Betriebsort, sondern in der Privatwohnung aufbewahrt.*

*Die Aussage, dass bereits einige Fahrzeuge nach Afrika exportiert wurden, kann so nicht bestätigt werden und wird von Herrn B. bestritten. Herr B. hat nach eigenen Angaben gesagt, dass zwei Fahrzeuge, die er hier in Österreich verkauft hat, anschließend vom Käufer nach Afrika exportiert wurden. Diese zwei Fahrzeuge waren in der Saldenliste bereits enthalten. Vermutlich kam es wegen sprachlicher Probleme – Herr B. spricht Englisch mit nigerianischem Akzent – zu diesem Missverständnis. (Das Gespräch fand vor meinem Eintreffen am Prüfungsstandort statt.)*

*Eigene Ausfuhrlieferungen wurden nach Angaben von B. also nicht durchgeführt.*

*Hinsichtlich der Höhe der Schätzung wird berufen, mit folgender Begründung:*

*An Ausfuhrlieferungen wurden völlig willkürlich und nicht nachvollziehbar EUR 10.000,00 festgesetzt und insgesamt wurden Umsätze in Höhe von ca. 50 % der ursprünglich ausgewiesenen Umsätze zugeschätzt! Als Begründung wurde angeführt, dass in der 1. Fassung der Saldenliste ein Umsatz von 9.950,00 ausgewiesen war und in der 2. Fassung ein um EUR 11.250,00 höherer Umsatz. Diese Begründung ist nicht schlüssig oder stichhaltig, da schon vor Prüfungsbeginn erklärt wurde, dass die Belege und damit die Saldenliste noch unvollständig ist.*

*Außerdem kommt hier die Differenzbesteuerung gem. § 24 UStG zur Anwendung.*

*Unter Anwendung der Differenzbesteuerung gem. § 24 UStG ist der Umsatz nicht gleichbedeutend mit dem Verkaufserlös, sondern wird gem. § 24 Abs. 4 UStG von dem Betrag ermittelt, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt. Bei einem Verkaufserlös von EUR 25.000,00 lt. Schätzung und kalkulierten Einkaufspreisen von EUR 8.032,00 ergibt sich ein Umsatz von EUR 16.968,00 brutto. Der so errechnete Umsatz*

---

liegt also innerhalb der Toleranzgrenze für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG (EUR 22.000,00 + 20 % USt + 15 % somit EUR 30.360,00).

Bezüglich der Berechnung des Umsatzes für die Ausfuhrlieferungen wurde im Prüfbericht nichts erwähnt. Wird die Kalkulation für den Wareneinsatz in gleicher Weise wie für die Inlandsverkäufe durchgeführt, ergäbe sich ein Umsatz gem. § 24 Abs. 4 UStG von EUR 6.787,00, welcher zwar steuerfrei ist, aber zur Berechnung der Umsatzhöhe für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung herangezogen werden muss. Auch nach Berücksichtigung der (nicht getätigten) Ausfuhrlieferungen ist die Kleinunternehmerregelung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG noch anwendbar!

Es wird somit beantragt, den o.g. Bescheid aufzuheben bzw. zu ändern und die Umsatzsteuer für den Zeitraum 04-12/2006 mit Null festzusetzen.“

Mit **Ersuchen um Ergänzung** vom 5. Juni 2007 wird um Vorlage nachfolgender Belege bzw. Kopien ersucht:

- 1) Nachweis des Auslandsaufenthaltes (Kopie des Reisepasses etc.)
- 2) Vorlage der Kaufverträge und Rechnungen jener Fahrzeuge, die danach vom Käufer nach Afrika exportiert wurden
- 3) Vollständige Auflistung sämtlicher am Abstellplatz vorhandenen KFZ (Marke, Type, Fahrgestell-Nr., Motor-Nr., Kauf- und Rechnungsdatum), welche sich im Besitz von Herrn B. befinden und aller anderen KFZ, die von seinen „Geschäftsfreunden“ (Namen, Adresse und St.Nr.) nur auf seinem Platz abgestellt wurden.
- 4) Kaufvertrag und Rechnung für folgende KFZ lt. Besichtigung vom 17.4.2007: Volvo, Rover, Mitsubishi PKW, Mitsubishi Bus, Mitsubishi L 200, Ford Bus, Nissan Sunny Kombi.

Mit **Antwortschreiben** vom 6. Juli 2007 wird von der steuerlichen Vertreterin zu Punkt 4 ausgeführt, dass es sich großteils um unverkäufliche Schrott-Ware handle, die der Bw. zum Teil gratis bekomme. Von den in Punkt 4 aufgelisteten Fahrzeugen konnte nur der Nissan Sunny verkauft werden, wobei der Kaufvertrag gleichzeitig vorgelegt werde. Weiters werden die gewünschten Belege und eine Kopie des Reisepasses mit den Vermerken der Ein- und Ausreise (USt-Akt S 14f) vorgelegt, wonach Abreisen nach Nigeria am 3. Oktober 2006 und am 31. Dezember 2006 und Rückreisen nach Österreich am 2. Dezember 2006 und am 5. März 2007 erfolgten. Mit Telefonat vom 13. Juli 2007 wird mit der Steuerberaterin vereinbart, dass entsprechend Punkt 3 und 4 Kopien von allen Fahrzeugen vorgelegt werden.

Es werden diverse Kaufverträge vorgelegt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 19. November 2007 als unbegründet ab. Begründend wird Folgendes angeführt:

*„§ 24 UStG sieht für die Lieferungen bestimmter Gegenstände durch Wiederverkäufer die Besteuerung nach der Differenz vor. Bemessungsgrundlage ist in diesen Fällen nicht das volle Entgelt, sondern die Marge, d.h. die Differenz zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis.“*

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

*Die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ist in § 6 Abs. 1 Z 1 iVm 27 UStG geregelt. Diese lautet: § 6(1) Von der unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätze sind steuerfrei: ...*

*27. die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 22.000 € (30.000 ab 1.1.2007) nicht übersteigen. Bei dieser Untergrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15 % innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen die Umsätze, die nach § 20 Abs. 4 und 5 besteuert werden.*

*Maßgeblich für die Ermittlung der Umsatzgrenze sind somit die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG, das sind*

1. *die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG) und*
2. *der Eigenverbrauch im Inland (§ 1 Abs. 1 Z 2 UStG).*

*Es ist somit für die Ermittlung der Umsatzgrenze an die Umsätze und nicht an die Wertschöpfung/Differenz anzuknüpfen (vgl. dazu auch Stadie in Rau-Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 19 Anm. 54.1.). Somit hat der Berufungswerber für den streitgegenständlichen Zeitraum die Grenze für Kleinunternehmer klar überschritten.*

*Auf die Aufzeichnungspflichten eines E/A Rechners nach der Rechtsgrundlage des § 127 BAO (Wareneingangsbuch), §§ 126, 131 BAO und § 18 UStG (Kassabuch) wird hingewiesen.*

*Die Erfassung der Bareingänge und Barausgänge bzw. der Bareinnahmen und Barausgaben teilt sich in zwei Vorgänge:*

1. *das Festhalten – es muss täglich, d.h. am Tag der Bargeldbewegung erfolgen und*

*2. das Eintragen in eine Aufzeichnung (Kassabuch) – es muss zeitgerecht (einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats der Bargeldbewegung) vorgenommen werden.*

*Im gegenständlichen Fall wurden die vorhandenen Saldenlisten, Sachkonten für 2006 erstmals bei Prüfungsbeginn am 1.2.2007 vorgelegt. Weitere Unterlagen wurden dem Finanzamt am 2.4.2007 vorgelegt. In dieser Fassung scheinen zusätzlich und somit nachträglich Umsätze vom*

26.03.2006	€ 3.400,00
12.04.2006	€ 2.000,00
15.08.2006	€ 1.300,00
15.08.2006	€ 850,00
08.09.2006	€ 1.000,00
01.10.2006	€ 1.450,00
18.12.2006	€ 1.500,00

*auf.*

*Des Weiteren scheinen zusätzlich und somit nachträglich Einkäufe vom*

26.03.2006	€ 400,00
06.04.2006	€ 200,00
02.08.2006	€ 400,00
11.08.2006	€ 220,00
14.08.2006	€ 120,00
06.09.2006	€ 200,00
06.09.2006	€ 100,00
08.09.2006	€ 200,00

*auf.*

*Eine angebliche endgültige Fassung für 2006 wurde dem Finanzamt am 3.5.2007 vorgelegt.*

*In dieser somit „endgültigen Fassung“ scheinen wieder nachträgliche Umsätze wie folgt auf:*

29.06.2006	€ 300,00
07.08.2006	€ 1.200,00
25.09.2006	€ 800,00

*Und zusätzliche Einkäufe:*

27.06.2006	€ 100,00
05.08.2006	€ 700,00
08.09.2006	€ 600,00

*Abschlußbemerkung zu den vorgelegten Aufzeichnungen:*

*Die erste Abreise nach Nigeria fand mit 3.10.2006 statt. Die nachgebuchten Ein- und Verkäufe waren bereits alle vor diesem Zeitpunkt.*

*Umsatzerlöse decken sich genau mit den Wareneinkäufen. Wareneinkäufe scheinen anscheinend erst dann in den Aufzeichnungen auf, wenn sie verkauft wurden. Da die eingekauften KFZ nicht immer sofort verkauft werden können, müssen sie zumindest beim „Autokauf“ aufscheinen, was nicht immer geschehen ist. Hinweis, bei der Betriebsbesichtigung waren KFZ vorhanden, für welche weder Einkaufspapiere vorgelegt werden konnten, noch waren sie in den Aufzeichnungen erfasst. Dem Ersuchen um Ergänzung vom 5.6.2007 für alle vorhandenen KFZ die Unterlagen vorzulegen, konnte und wurde nicht vollständig entsprochen. Zudem wurde noch behauptet, eine bestimmte Anzahl von den vorhandenen KFZ sind im Besitz von „Freunden“, wobei weder ein Nachweis über die Unter Vermietung des Platzes noch über den tatsächlichen Besitzer der restl. vorhandenen KFZ erbracht werden konnte. Nur die Aussage des Berufungswerbers, dass alle anderen KFZ seinen „Freunden“ gehören (keine sichtbare Trennung der KFZ am Betriebsgelände etc.) und auch ansonsten keine Belege vorgelegt wurden, erscheint als Nachweis sehr „dürftig“.*

*Aufzeichnungen, die zweimal über einen längst fälligen Zeitraum ergänzt werden müssen, sowie die unterschiedlichen Aussagen des Berufungswerbers (Ausfuhr der Fahrzeuge nach Afrika) und den obigen Ausführungen zu Grunde, sprechen nicht für vollständige Aufzeichnungen, sodass auf Grund dieser Tatsachen eine Zuschätzung (gem. § 184 BAO) vorgenommen werden musste. Die Berufung war daher abzuweisen.“*

Mit Schreiben vom 22. November 2007 stellte die Steuerberaterin den **Antrag auf Vorlage** der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Bezugnehmend auf die Berufungsvorentscheidung entgegnete sie, dass die Grenze für Kleinunternehmer im gegenständlichen Fall trotz Zuschätzung nicht überschritten worden sei, weil die Umsatzgrenze nach § 24 Abs. 4 UStG zu ermitteln sei. Im § 24 Abs. 4 UStG sei eindeutig definiert, dass bei Anwendung der Differenzbesteuerung der Umsatz nach dem Betrag bemessen werde, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteige. Es werde um Erlassung eines neuen Bescheides ersucht.

---

***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, wobei sich die in § 24 leg. cit. umgesetzte Sonderregelung auf die inländische als auch auf die innergemeinschaftliche Lieferung erstreckt.

§ 24 Abs. 1 leg. cit. 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.“*

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 (mit Überschrift Steuerbefreiung und Steuersatz) ausdrücklich nur die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen gemäß § 7 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 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. Bei der Berechnung der maßgeblichen Umsatzgrenze von € 22.000,00 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).

Die von der Steuerberaterin im Vorlageantrag angeführte anderslautende Meinung in Ruppe, Kommentar zum UStG<sup>3</sup>, § 24 Tz. 21, 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<sup>3</sup>, § 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.

Auch Kleinunternehmer nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 haben daher Umsätze im Sinne des § 24 UStG 1994 stets mit dem Normalsteuersatz zu versteuern. Andere Umsätze des Unternehmers sind jedoch nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 steuerfrei, wenn die maßgebliche Umsatzgrenze (2006: € 22.000,00) nicht überschritten wird. Bei der Berechnung der maßgeblichen Umsatzgrenze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ist hinsichtlich der differenzbesteuerten Umsätze vom Umsatz nach § 24 UStG 1994 auszugehen, das ist jeweils die Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis abzüglich der auf die Differenz entfallenden Umsatzsteuer (§ 24 Abs. 4 Z 1 UStG 1994).

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage erfolgte daher durch den Betriebsprüfer richtigerweiser folgendermaßen (in €):

Erlöse bisher	23.500,00
- WEK	- 7.550,00
Ergebnis brutto	15.950,00
Ergebnis netto	13.921,67
+ Zuschätzung	+ 11.708,33
20 %ige Umsätze gesamt	25.000,00
+ Ausfuhrlieferungen (steuerfrei)	+ 10.000,00
Gesamtumsatz	35.000,00

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß Abs. 2 leg.cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag, oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach § 24 Abs. 11 iVm § 18 UStG 1994 sind besondere Aufzeichnungen (die Verkaufspreise, die Einkaufspreise und die Bemessungsgrundlagen) vorgesehen, die als erfüllt gelten, wenn sich die aufzeichnungspflichtigen Angaben aus den Buchführungsunterlagen entnehmen lassen.

Im vorliegenden Fall wurde bei einer Begehung des Autoabstellplatzes am 17. April 2007 bei Anwesenheit des Bw. und der Steuerberaterin festgestellt, dass nicht alle KFZ bei den Einkäufen erfasst sind. Weitere KFZ, die nach Aussage des Bw. nach Afrika exportiert wurden, sind weder bei den Wareneinkäufen noch bei den Erlösen erfasst. Obwohl Autos am Abstellplatz vorhanden sind, ist den Aufzeichnungen kein „Einkaufsüberhang“ zu entnehmen. Vielmehr scheinen im Einkauf nur Autos auf, die auch verkauft wurden. Es wurde zwar behauptet, dass diverse KFZ „Freunden“ gehören. Am Autoabstellplatz sollen KFZ von E. und F. abgestellt sein, eine Vereinbarung über eine Miete für die Benützung des Platzes bzw. Unterlagen über die tatsächlichen Besitzer konnten allerdings nicht vorgelegt werden.

Fest steht, dass sich der Bw. durch die nicht ordnungsgemäße Aufzeichnung der Umsätze (insbesondere der Einkäufe) nicht der Umsatzbesteuerung entziehen kann. Formelle Mängel der Aufzeichnungen hindern zwar die Vermutung der sachlichen Ordnungsmäßigkeit, begründen aber umgekehrt nicht eine Vermutung der sachlichen Unrichtigkeit. Eine

---

Schätzungsbefugnis steht daher dann zu, wenn die Behörde begründeterweise die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel ziehen darf und somit die Grundlagen der Abgabenerhebung nicht auf Grund eines exakten, objektiv richtigen Rechenwerkes ermitteln kann (Scheiner/ Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 18, Tz 23). Es war daher zweifellos die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde gegeben, wobei die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei steht. Es ist hiebei jener Methode der Vorzug einzuräumen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (Ritz, BAO, Kommentar, § 184, Tz 12 ff). Jede Schätzung trägt einen Unsicherheitsfaktor in sich. Es liegt im Wesen einer Schätzung, dass die auf diese Weise ermittelten Größen den tatsächlichen Verhältnissen nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad entsprechen. Ein Abgabepflichtiger, der zur Schätzung Anlass gibt, hat das Risiko von Schätzungsungenauigkeiten zu tragen.

Hinsichtlich der weiteren Begründung zur Zuschätzung der Umsätze wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2007 verwiesen, denen im Vorlageantrag keine weiteren Einwendungen entgegengebracht wurden.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 15. April 2009