

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V, über die Beschwerde vom 03.04.2009 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 15.07.2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 und betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

1. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 wird gemäß §§ 278 Abs. 1 lit. b und 85 Abs. 2 BAO für zurückgenommen erklärt.

und

2. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt bei einem Tennisverein einen Gastronomiebetrieb.

Im Rahmen einer die Jahre 2001 bis 2005 sowie den Nachschauzeitraum 1/2006 bis 3/2008 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde seitens der BP nachstehende Feststellungen getroffen:

Tz1 Feststellungen zur Buchführung:

"Bei dem geprüften Unternehmen handelt es sich um einen Gastronomiebetrieb auf der Anlage der Tennisvereine u y und u y in Adr. Der Betrieb wird durch Hrn. z geführt, neben seiner Gattin sind im Prüfungszeitraum noch 2 Personen angestellt. Das Warenangebot

umfasst alkoholfreie Getränke, Kaffee u. Tee, Bier, Wein, Spirituosen, Suppen, kl. Speisen, Hauptspeisen, Dessert und ein wechselndes Mittagsmenü.

Die Sportanlage umfasst in der Sommersaison 13 Tennisplätze im Freien und 2 Hallenplätze, im Winterhalbjahr stehen 6 Hallenplätze zur Verfügung. Bei den ansässigen Vereinen handelt es sich um den „u“ y mit ca. 300 Mitgliedern, dessen Zweck im Hobbyspielbetrieb liegt sowie den „u“ y, der mit ca. 100 Mitgliedern an Meisterschaftsbewerben teilnimmt und dabei auch in den höchsten Spielklassen mit mehreren Mannschaften vertreten ist. Daneben besteht auch die Möglichkeit für Nichtmitglieder die Tennisplätze stundenweise zu nutzen. Ansprechperson für Terminvereinbarungen ist Fr. z.

Weiters befindet sich im Klubgebäude eine Sporthalle, in der die Tischtennissection mit ca. 130 Mitgliedern ihren Spielbetrieb abhält, wobei ebenfalls an Meisterschaften teilgenommen wird.

Zusätzlich besteht auch noch die Möglichkeit der Benutzung der Saunaanlage.

Die Erfassung der Einnahmen erfolgte mittels Kassasturz, die Trennung der Entgelte in 10%-ige und 20%-ige Umsätze wurde unter Heranziehung des Wareneinkaufes durch monatliche Hochrechnung der 20%-igen Umsätze unter Anwendung von durchschnittlichen Rohaufschlägen auf den Wareneinkauf vorgenommen. Es liegt für das Jahr 2001 jeweils 1 Zettel pro Tag vor, auf den die Tageslosung in einem Betrag notiert wurde. Für die Jahre ab 2002 liegen Monatslisten vor, in welche für jeden Tag ein durch Kassasturz ermittelter Losungsbetrag eingetragen wurde. Es wurden keine Kassenstände aufgezeichnet, auch liegen keine anderen Aufzeichnungen vor, aus denen eine Rückrechnung auf die Tageseinnahmen möglich ist. Es liegen somit formelle Mängel der Kassenaufzeichnungen vor.

Neben den Gastronomieeinnahmen wurden auch Mitgliedsbeiträge und Abostunden durch den Pflichtigen kassiert. Auch einzelne Freistunden auf den Plätzen sind bei Fr. z als Ansprechperson zu reservieren, die Platzmiete dafür wird gemeinsam mit der Konsumation des Spielers kassiert. Lt. Angaben des Abgabepflichtigen wurden für diese Einnahmen gesonderte Belege erstellt, diese Belege wurden an den Verein weitergegeben. Durchschriften dieser Belege gibt es nicht, die Originalbelege wurden durch den Verein vernichtet.

Auch die Platzbenützungs- bzw. Reservierungslisten wurden durch den Abgabepflichtigen verwaltet, diese wurden ebenso an den Verein weitergegeben und durch diesen vernichtet. Somit liegen keine Belege vor, die die Trennung der vereinnahmten Beträge in Gastronomieumsätze und Platzmieten ermöglichen. Fehlende Grundaufzeichnungen stellen jedenfalls schwerwiegende Mängel dar, die der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen entgegenstehen.

Weiters wurden die nachstehenden Feststellungen getroffen:

Eine Abstimmung von Lieferantenauskünften mit den vorliegenden Unterlagen ergab 3 nicht erfasste Belege (1 Beleg im Jahr 2001, 2 Belege im Jahr 2003).

Für die Trennung der Einnahmen nach Umsatzsteuersätzen wurde die Menge der eingekauften Getränke mit den Verkaufspreisen hochgerechnet und als 20%ige Umsätze verbucht. Der Differenzbetrag zwischen diesen 20%igen Umsätzen (Bruttowerte) und den Einnahmen lt. Losungsliste wurde als 10%ige Umsätze (Küche) angesetzt. Der Anteil der Küchenumsätze beträgt in allen Jahren ca. 33% der Gesamtumsätze.

Im Jahr 2002 wurde bei der Trennung der Entgelte auf 10%ige und 20%ige Umsätze auf Basis des Wareneinkaufes bei der Warengruppe Fassbier mit einem zu geringen Verkaufspreis hochgerechnet. (€ 139,- statt € 280,-).

Die Biereinnahmen wurden in diesem Jahr somit um rd. € 16.750,- (brutto) zu gering ausgewiesen.

Durch die Betriebsprüfung wurden die tatsächlichen Verkaufspreise des Fassbieres in Ansatz gebracht und ausgehend davon eine Neuberechnung der 20%igen Umsätze vorgenommen.

Die 20%igen Umsätze erhöhen sich dadurch gegenüber dem bisherigen Wert um rd. € 14.000,- (netto).

2002 von bisher rd. € 26.000,- auf rd. € 13.000,- und somit nur mehr 16% Anteil an den Gesamtumsätzen verringern.

Der Rohaufschlag der Küche beträgt dadurch im Jahr 2002 nur mehr 50%, der Rohaufschlag Küche in den Jahren 2001 und 2003 bis 2005 beträgt durchwegs 200%.

Aus diesen Abweichungen ist daher als schlüssig abzuleiten, dass es sich bei den lt. Lösungsblättern ausgewiesenen Beträgen nicht um die tatsächlich erzielten Einnahmen handelt.

Die Losungsliste für März 2003 stimmt mit den in der EDV - Buchhaltung erfassten Werten nicht überein.

Die Losungsliste für April 2003 weist mehrfache Überschreibungen der Hunderterstelle der Tageslosung auf.

Eine Analyse der Losungen ergibt wiederholt Losungen mit identen Beträgen (Mehrfachlosungen), es werden Losungsendziffern mit € 0,05 ausgewiesen, obwohl die Preise lt. Karte auf volle 10 Cent-Beträge lauten.

Wareneinkaufüberprüfung - Eierzukauf:

Es wurde der Eierzukauf im Prüfungszeitraum ermittelt. Es wurden dabei in allen Jahren Zeiträume von mehr als 3 Wochen ermittelt, in denen kein Eierzukauf erfolgte.

Es erfolgte kein Eierzukauf über Tage:

| Jahre | Tage |
|-------|------|
|-------|------|

| | |
|------|---------------|
| 2001 | 21 ,45, 22,27 |
| 2002 | 29,26 |
| 2003 | 19, 20 |
| 2004 | 20,25,25,51 |
| 2005 | 20,47,21, 22 |

Außerdem wurde aufgrund der Angaben von Fr. z, dass der Tagesverbrauch an Eiern ca. 5 Stück beträgt und immer etwa 20 Stück vorrätig sind, der tägliche Bestand an Eiern anhand der laufenden Zukäufe ermittelt. Dabei wurden Fehlbestände von bis zu rd. 2.000 Stück bei Gesamtbetrachtung der Jahre 2001 bis 2005 ermittelt. Bei gesonderter Betrachtung jedes einzelnen Jahres ergeben sich Lagerbestände von 218 Stück bis zu Fehlbeständen von -896 Stück. Diese Feststellungen lassen darauf schließen, dass auch Manipulationen des Wareneinkaufes erfolgten.

Eine Gegenüberstellung der Losungen des Winterhalbjahres, in dem 6 Hallenplätze für den Spielbetrieb zur Verfügung stehen zu den Losungen der Sommersaison, in der insgesamt 13 Freiplätze und 2 Hallenplätze vorhanden sind, ergab für die Sommersaison weniger Einnahmen als in der Wintersaison. (Der Anteil der Sommersaison beträgt durchschnittlich rd. 45% an den Jahreseinnahmen).

Auch unter Berücksichtigung wetterbedingter Spielausfälle und des Einwandes des steuerlichen Vertreters, dass die Vereinsmitglieder teilweise der älteren Generation angehören und aus diesem Grund bei hohen Temperaturen nicht spielen, erscheint dieses Verhältnis (nur 45% Umsatzanteil bei mehr als doppelt so vielen Plätzen) als nicht glaubwürdig.

Der „u“ y, der wie o.a. an Meisterschaftsbewerben teilnimmt, absolviert auf der Anlage auch seine Heimspiele. Aufgrund des damit verbundenen Zuschauerbesuches ist davon auszugehen, dass an diesen Tagen höhere Kantineinnahmen erzielt werden. Eine Überprüfung der Losungsaufzeichnungen ergab jedoch keine höheren Umsätze an Tagen mit Meisterschaftsspielen.

Durch die Bp wurden auch Monate, in denen Meisterschaftsspiele stattfanden mit Monaten ohne Bewerbungsspiele verglichen. Auch in diesen Fällen wurden in den Monaten mit Meisterschaftsspielen keine höheren Umsätze erklärt. (s. nachstehende Monatslosungen).

Mai 2001: öS 109.967 ,- (mit 16 Meisterschaftsterminen)

Juli 2001: öS 111.660,- (kein Meisterschaftstermin)

Mai 2003: € 9.618,20 (mit 16 Meisterschaftsterminen)

Juli 2003: € 9.465,30 (kein Meisterschaftstermin)

Ebenso führten Veranstaltungen wie das Staatsligafinale 2004 der Herren +35, das den Saisonhöhepunkt darstellte und an dem mehrere Mannschaften teilnahmen, das

Staatsligafinale 2005 der Damen +50, oder ein Gedenkturnier lt. Losungslisten zu keinen höheren Einnahmen als an „normalen“ Tagen.

Durch die Betriebsprüfung wurden die vorhandenen Mittel des Ehepaars z den notwendigen Kosten der Lebensführung gegenübergestellt. Dabei wurden für einige Jahre Unterdeckungen ermittelt. Nachweise zu den vorgehaltenen Differenzen wurden durch den Pflichtigen bis zum Abschluss des Verfahrens nicht beigebracht.

Aufgrund der Vielzahl der Feststellungen wurde durch die Betriebsprüfung eine kalkulatorische Überprüfung vorgenommen.

Ausgangspunkt waren die Einnahmen des u y aus den Winterabostunden. Die durchschnittlichen Einnahmen aus Winterabostunden betragen rd. € 75.000,- p.a. Der durchschnittliche Fixstundenpreis für einen Hallenplatz beträgt (auf Grundlage der Vereinszeitschrift für die Saison 2003/2004) € 330,-/Stunde. Aus der Divison von € 75.000,- p.a. durch € 330,-/Stunde ergeben sich 230 Fixstunden je Woche im Winter. Bei einer theoretischen Vollauslastung (d.h. bei einem Spielbetrieb Montag bis Freitag von 7° bis 22°, Samstag und Sonntag von 8° bis 20°) stehen 99 Stunden mal 6 Plätze zur Verfügung, d.s. 594 Stunden/Woche; die durch die Betriebsprüfung ermittelten 230 Stunden stellen somit eine Auslastung von nur rd. 38% dar.

Bei 230 Wochenstunden ergibt sich eine Anzahl von 460 Spielern. In dieser Berechnung sind noch keine an Nichtmitglieder vergebenen Einzelstunden berücksichtigt.

Weiters befindet sich noch auf der Sportanlage eine Tischtennissection mit 130 Spielern, die Trainingseinheiten und Wettkampfs Spiele bestreiten. Die Bp bringt davon 50 Spieler je Woche in Ansatz, insgesamt wird also von 510 Personen (460 aus dem Tennisbereich und 50 Tischtennispieler) je Woche ausgegangen.

Diese Werte beziehen sich auf die Wintersaison, in der 6 Plätze zur Verfügung stehen. Im Sommerbetrieb stehen 13 Freiplätze und 2 Hallenplätze zur Verfügung.

Weiters wurden die Werte der durchschnittlichen Konsumation je Spieler in Ansatz gebracht.

Es wurde von den Preisen lt. Speisekarte ausgegangen, als durchschnittlicher Wert wurden € 8,25 brutto je Person ermittelt.

Weiters wurde angesetzt, dass 20% der Spieler nichts konsumieren, somit verbleiben € 6,60 brutto/Person.

Durch die Bp wurden € 6,50 brutto/Spieler angesetzt, auf Grundlage der Losungsaufzeichnungen wurde von 346 Öffnungstagen ausgegangen.

Aus diesen Werten wurden durch die Bp wie nachstehend angeführt die kalkulatorischen Einnahmen errechnet. Unter Anwendung einer durchschnittlichen Umsatzsteuerbelastung von 17% wurde der kalkulatorische Nettoumsatz ermittelt und den bisher erklärten Einnahmen gegenübergestellt.

Daraus wurde die prozentuelle Verkürzung der einzelnen Jahre ermittelt.

| | |
|---|-----------|
| <i>je Woche sind Spieler auf Anlage</i> | 510 |
| <i>Konsumation je Spieler</i> | € 6,5 |
| <i>Konsumation je Woche</i> | € 3.315 |
| <i>Konsumation je Tag brutto</i> | € 474 |
| <i>per anno bei Tagen</i> | 346 |
| <i>brutto</i> | € 163.856 |
| <i>netto</i> | € 140.048 |

| | <i>netto bisher</i> | <i>Verkürzung</i> | <i>in %</i> |
|------|---------------------|-------------------|-------------|
| 2001 | 83.682,87 | 56.364,75 | 67% |
| 2002 | 81.669,75 | 58.377,87 | 71% |
| 2003 | 107.142,00 | 32.905,62 | 31% |
| 2004 | 106.610,77 | 33.436,85 | 31% |
| 2005 | 96.515,47 | 43.532,15 | 45% |

Gegen diese Berechnung wurde von Seiten des steuerlichen Vertreters eingewendet, dass nur 80% der verkauften Abostunden auch tatsächlich gespielt wurden, der Rest würde wegen diverser Verhinderungen der Spieler nicht genutzt.

Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass es bei Abostunden üblich ist, nicht gespielte Stunden später nachzuholen.

Außerdem wurde dem Einwand bereits insoweit Rechnung getragen, als die Ermittlung des Jahresumsatzes lt. Bp lediglich von den 6 im Winter vorhandenen Plätzen ausgeht und dem Umstand, dass über die Sommersaison mehr als doppelt so viele Plätze zur Verfügung stehen, unberücksichtigt lässt, sowie dass bei dem Ansatz der Tischtennispieler nur 50 von 130 Personen angenommen werden.

Eine kalkulatorische Überprüfung, die einerseits den Einwand der 80%igen Nutzung aber andererseits auch die höhere Anzahl der verfügbaren Plätze im Sommer (15 Plätze anstatt 6 Plätze) berücksichtigt, ergäbe eine wesentlich höhere Umsatzverkürzung als die von der Bp angewandte Methode.

Für die Wintersaison 2006 wurden nach derselben Methode wie oben dargestellt 144 Fixstunden ermittelt. Unter Anwendung der Schätzungsmethode der Vorjahre (keine Fremdspieler, 50 Tischtennispielern und Nichtberücksichtigung, dass über die Sommermonate 15 anstatt 6 Plätze zur Verfügung stehen und einer Losung von € 6,50/ Person) ergibt sich eine Abweichung von nur 1% zu den Zahlen lt. Saldenliste für 2006.

Somit ist schlüssig, dass die gewählte Methode den tatsächlichen Verhältnissen nahe kommt.

Tz.2 Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO

Durch die Bp wird im Ausmaß o.a. Prozentsätze für die Jahre 2001 bis 2005 eine Zuschätzung zu den bisherigen Umsätzen und Einkünften vorgenommen.

Die Aufteilung der Zuschätzung auf den Normalsteuersatz und den begünstigten Steuersatz erfolgt im Verhältnis der bisherigen Umsätze.

Ein zusätzlicher Wareneinsatz wird unter Anwendung eines durchschnittlichen Rohaufschlagskoeffizienten von 3,5 auf die zugeschätzten Einnahmen ermittelt und gewinnmindernd berücksichtigt.

.... "

In weiterer Folge nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 wieder auf und erließ gleichzeitig die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2005.

Rechtzeitig brachte der Bf. sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die Sachbescheide das Rechtsmittel der Beschwerde ein. In der Begründung dazu führte der Bf. aus, die formale Unrichtigkeit der Prüfungsfeststellungen werde damit begründet, dass kein objektives Ermittlungsverfahren geführt worden sei. Vielmehr habe das Prüfungsorgan eine vorgefasste Meinung eines mangelnden Rechnungswesens gehabt und habe nach Gründen zur Schätzungsbefugnis gesucht. Die zahlreichen Einwände gegen die Annahme der Behörde seien nicht ordentlich behandelt worden und es habe seitens des Prüfungsorgans keinerlei Ermittlungen gegeben, obwohl dieses im Rahmen der amtlichen Ermittlungspflicht dazu verpflichtet gewesen sei.

Die unter Tz 1 getroffenen Feststellungen bezüglich der Tageslosung und deren Ermittlung seien unrichtig. Richtig sei, dass die Tageslosungen durch Kassasturz mittels Kassenbericht ermittelt worden seien. Der "Zettel" mit dem Betrag der Tageslosung würde lediglich einen Handbeleg darstellen, der in die Belegsammlung eingeordnet worden sei und habe mit der mittels Kassenbericht erfolgten Losungsermittlung nur gemeinsam, dass sie den gleichen Betrag aufweisen würden. Auf diesen Umstand sei während der Prüfung mehrmals hingewiesen worden, allerdings sei nie in die Belegsammlung der Kassenberichte Einsicht genommen worden.

Betreffend die seitens der Gattin des Bf. kassierten Mitgliedsbeiträge, Abostunden und Platzmieten für Freistunden auf den Plätzen sei anzumerken, dass diese mit dem Buffetbetrieb in keinsten Verbindung stehen würden. Die Gattin habe diese Beträge einkassiert und mittels eigenem Beleg und eigener Geldbörse auf Name und Rechnung des Verpächters eingehoben. Die Ausführungen, dass sich die Geldbeträge miteinander vermischt hätten, sei vollkommen unrichtig.

Die Abrechnung mit dem Verpächter sei in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen erfolgt, wobei die Belege und Reservierungsblätter ausgehändigt worden seien. Für die

Aufbewahrung und die ordnungsgemäße Versteuerung dieser Beträge sei der Bf. aber nicht verantwortlich, es habe die Vereinsgebarung nichts mit dem Betrieb des Bf. zu tun. Weiters habe der Bf. keinerlei Einfluss, wie, wann und wie lange der Verpächter seine Geschäftsunterlagen aufbewahre.

Die Feststellungen der BP, dass die fehlenden Grundaufzeichnungen schwerwiegende Mängel darstellen würden, könne nicht nachvollzogen werden. Die fehlenden Belege des Verpächters könnten aber keine Ordnungswidrigkeiten des Bf. darstellen.

Richtig sei, dass die mittels Kassenbericht ermittelten Tageslosungen auf Basis der Wareneinkäufe getrennt worden seien. Bei dieser Variante seien zunächst die kalkulatorischen Umsätze mittels Multiplikation der eingekauften Menge mal dem jeweiligen Preis der Getränke ermittelt worden und diese dann vom Gesamtumsatz abgezogen worden, sodass der Küchenumsatz als Differenzrechnung über geblieben sei.

Die Feststellung, dass durch einen fehlerhaften Preis im Jahr 2002 für das Fassbier es zu einer Umsatzverkürzung gekommen sei, sei unrichtig, weil eine allfällige Differenz den Küchenumsatz erhöht habe und sämtliche Umsätze somit der Besteuerung unterzogen worden seien. Im schlimmsten Fall könne es eine Differenz bei der Umsatzsteuer gegeben haben. Festgehalten werde aber, dass sämtliche Einnahmen in die Besteuerung einbezogen worden seien.

Auf die Aussage mit den Mehrfachlosungen und den Losungen mit € 0,05, obwohl die Preise laut Karte nur auf € 0,10 lauten würden, werde eingewendet, dass diese Punkte dem Bf. nie vorgehalten worden seien und somit das Parteiengehör verletzt worden sei. Die Losungen mit € 0,05 ließen sich aber mit Irrtümer beim Wechseln bei den Gästen erklären, wobei diese dann in die Tageslosung einfließen würden.

Die Kalkulation auf Basis der zugekauften Eier sei dem Bf. ebenfalls nicht im Detail vorgelegt worden. Zudem könne der tatsächliche Eiereinkauf gar nicht eindeutig festgestellt werden, weil es zahlreiche Einkäufe bei Supermärkten mit eingeschränktem Text auf dem Kassabeleg geben würde. Der Bf. habe zahlreiche Einkäufe bei der Fa. Hofer getätigt, wo auf den Registrierkassastreifen lediglich Lebensmittel vermerkt und somit keine genaue Spezifizierung gegeben sei. Es könnten daher in den Zeiträumen, in denen vermeintlich keine Eier gekauft worden seien, sehr wohl Eier gekauft worden sein.

Bezüglich der Losungsaufteilung zwischen Winter- und Sommersaison sei der Prüfer davon ausgegangen, dass die Einnahmen im Sommer höher sein müssten, weil es mehr Plätze geben würde. Die Argumente des Bf. seien nicht entsprechend gewürdigt worden. Im Gegensatz zur Wintersaison, wo in der Halle gleichbleibende klimatische Bedingungen gegeben seien, sei das im Sommer in keinster Weise so. Durch die Wetterverhältnisse wie Regen, starke Hitze oder Wind würde es entsprechende Ausfälle geben, weshalb es üblich sei, dass die Umsätze in der Sommersaison niedriger seien als im Winter.

Dass die Tischtennissektion während der Sommermonate nicht aktiv sei, sei gar nicht berücksichtigt worden.

Die BP habe es verabsäumt, diesen Umstand durch einen externen Betriebsvergleich zu überprüfen, um sich so von der Richtigkeit der Ausführungen zu überzeugen. Die Nichtberücksichtigung der Ausführungen und der unterlassene externe Betriebsvergleich seien weitere Indizien dafür, dass es sich hier um ein mangelndes Verfahren und eine vorgefasste Meinung des Prüfers gehandelt habe.

Das Prüfungsorgan sei davon ausgegangen, dass an einem Tag, wo ein Meisterschaftsspiel stattgefunden habe, auch höhere Umsätze hätten erzielt werden müssen. Dem sei aber nicht so, da die Platzkapazität nicht erweiterbar sei, die Stunden verkauft seien und wenn Meisterschaftsspiele gespielt würden, die Mitglieder, die sonst ihre fixen Stunden gekauft hätten, nicht haben spielen können und daher die Anlage nicht aufgesucht worden sei. Im Gegenteil, langjährigen Aufzeichnungen zu Folge habe festgestellt werden können, dass durch diverse Sponsorenleistungen und dem individuellen Trinkverhalten der Gäste (isotonische Getränke, die weitgehend selbst mitgebracht würden) die Meisterschaftsspiele für den Buffetbetrieb des Bf. schädlich seien, weil sie sich in niedrigen Umsätzen auswirken würden. Auch hier habe es die BP unterlassen einen externen Betriebsvergleich anzustellen. Es gäbe keinerlei Beweise dafür, dass die Umsätze eines Buffetbetriebes eines Tennisklubs bei einem Meisterschaftsspiel höher seien oder nicht. Die Feststellungen, die das Prüfungsorgan getroffen habe, seien nicht auf Grund der amtlichen und ordentlichen Ermittlungspflicht entstanden, sondern seien ausschließlich auf Grund der persönlichen Annahmen getroffen worden und würden jeder Grundlage entbehren.

Bezüglich der Kosten der Lebensführung des Ehepaares würden die Feststellungen nicht zutreffen, weil in fast allen Jahren entsprechende Überschüsse erklärt worden seien. Weiters erziele die Gattin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In einem schwierigen Jahr habe der Vater des Bf. seinem Sohn ausgeholfen. Der Vater habe über ein ausreichendes Einkommen verfügt, das Angebot zur Einvernahme sei abgelehnt worden.

Insgesamt sei festzuhalten, dass die BP keinerlei stichhaltige Beweise für die mangelnde Ordnungsfähigkeit der Buchhaltung vorlegen könne und es somit gar keine Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gäbe. Vielmehr zeige die Art und Weise wie dieses Verfahren abgewickelt worden sei und die mangelnde Würdigung der Vorbringen des Bf. sowie die mangelnde amtliche Ermittlungspflicht, dass das Prüfungsorgan einzig und allein das Ziel verfolgt habe, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

Eine Rückrechnung der Einnahmen des Tennisbuffets auf Basis der Mitglieder der dort ansässigen Sportvereine und der anschließenden Multiplikation eines durchschnittlichen Konsumationsumsatzes unter der Voraussetzung, dass nicht einmal ermittelt worden sei, welche dieser Mitglieder davon noch aktiv seien und wie der durchschnittliche Umsatz je Gast ermittelt worden sei, könne nur unweigerlich zu einem völlig falschen Ergebnis führen.

Es werde daher um Stattgabe der Beschwerde ersucht.

In der Stellungnahme zu gegenständlicher Beschwerde führte die BP Nachstehendes aus:
zu Ermittlung der Tageslosung:

Durch die BP seien sämtliche vorgelegte Belegordner durchgesehen worden. Es seien außer den im BP-Bericht angeführten Zetteln des Jahres 2001 und den Monatslisten der Folgejahre keine Einnahmenaufzeichnungen vorgelegen. Die in der Beschwerde genannte Belegsammlung der Kassenberichte sei somit nicht vollständig vorgelegen. Für die Ermittlung der Tageslosung durch Rückrechnung (Kassasturz) seien diese Aufzeichnungen jedoch verpflichtend, da die Losungsermittlung nachvollziehbar sein müsse. Ergänzend werde noch angeführt, dass im September 2001 eine Registrierkasse gekauft worden sei. Laut Aussage des Bf. gäbe es diese Kassa seit 2002 nicht mehr. Die Kontrollstreifen seien nicht aufbewahrt worden.

zu Durchlaufende Posten:

Den Angaben, dass die Ehegattin des Bf. mittels eigener Geldebörse die Platzmieten kassiert habe, werde durch die BP widersprochen. Auf Grund der Erhebungen sei festgestellt worden, dass die Konsumation und Platzmiete in einem Beleg kassiert worden seien, ein gesonderter Beleg über die kassierten Stunden sei nicht ausgestellt worden, eine Trennung der Einnahmen auf Grund eines Kassasturzes sei somit nicht möglich.

Weiters sei der Bf. verpflichtet Aufzeichnungen über alle Einnahmen und Ausgaben zu führen, auch wenn er das Inkasso für ein anderes Unternehmen mache. Zudem widerspreche es der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns über vorerst vereinnahmte und in weiterer Folge wiederum verausgabte Beträge keinerlei Aufzeichnungen zu führen, da bei Regressansprüchen keinerlei Nachweise erbracht werden könnten.

Im vorliegenden Fall trete zudem der Bf. laut niederschriftlicher Aussage nach dem Ableben des Herrn q (seit 2004) als Präsident auf. Für die Buchhaltung und Verrechnung mit dem Verein sei seit 2001 der Schwiegersohn des Bf. zuständig. Laut Auskünften habe dieser angegeben, dass die Unterlagen über diese Verrechnung nicht aufbewahrt würden. Es sei daher davon auszugehen, dass unter fremden Dritten Aufzeichnungen über die erfolgte Geldhingabe und den Zahlungszweck angefertigt und aufbewahrt worden seien. Belege über die Abrechnungen mit dem Verein haben nicht nachgewiesen werden können. Der Bf. sei somit seiner Aufbewahrungspflicht nicht nachgekommen. Eine einfache nachvollziehbare Überprüfung durch die BP sei somit nicht möglich gewesen.

zu Umsatzermittlung auf Grundlage des Wareneinkaufs:

Durch die BP sei bereits im BP-Bericht dargelegt worden, dass auf Grund des Ansatzes eines zu geringen Bierpreises je verkaufter Einheit der Bierumsatz um rd. € 16.750,00 verkürzt worden sei. Der Argumentation des Bf., dieser Fehler führe lediglich zu einer Verschiebung der Umsätze von den 10% zu den 20% Umsätzen könne nicht gefolgt werden. Durch die Erhöhung der bisher nicht verbuchten Biereinnahmen seien die Kucheneinnahmen im selben Ausmaß gekürzt worden. Die verbleibenden Kucheneinnahmen stellten nunmehr nur mehr einen Anteil von ca 16% der

Gesamteinnahmen des Jahres 2002 dar, in allen anderen Prüfungsjahren würde dieser Anteil ca. 33% betragen. Gleichzeitig habe sich der Rohaufschlag, der in allen anderen Prüfungsjahren 200% betragen habe, auf nur 50% verringert. Somit sei für die BP der Nachweis erbracht worden, dass die Einnahmen verkürzt worden seien und dies durch den zu niedrigen Preisansatz zu Tage getreten sei.

zu Lösungsanalyse:

Dem Einwand die Lösungsmängel seien nicht vorgehalten worden, werde durch die BP widersprochen. Sie seien wie die Feststellungen zu den Eiereinkäufen dem Bf. vorgehalten worden. Die Besprechungen hätten sich in weiterer Folge nicht mehr im Detail mit den einzelnen Mängeln befasst, sondern im Wesentlichen mit der Art der Schätzungsmethode. Weiters werde ergänzt, dass im einzelnen Mehrfachlosungen festgestellt worden seien.

2001: würden 26 Beträge,

2002: 10 Beträge und

2003: 17 Beträge mehrfach vorkommen.

Auf Grund der statistischen Wahrscheinlichkeit des Auftretens von Mehrfachlosungen ergäbe sich der Schluss, dass die vorgelegten Lösungen nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen würden.

zu Eierzukauf:

Es seien durch die BP sämtliche Belege der Jahre 2001 bis 2005 ausgewertet und die Eierzukäufe aufgelistet worden. Diese Feststellungen seien vorgehalten worden. Die Zukäufe seien eindeutig feststellbar, die im Arbeitsbogen in Kopie aufliegenden Registrierkassenstreifen der Fa. Hofer würden eine eindeutige Bezeichnung der Ware aufweisen, nämlich "Eier Gr. L". Dies widerlege die Ausführungen des Bf..

zu Vergleich Sommer- zu Winterbetrieb:

Die seitens des Bf. vorgebrachten Argumente seien nicht stichhaltig, um bei einer Platzanzahl von 13 Freiluft- und 2 Hallenplätzen während der Sommersaison gegenüber nur 6 Plätzen während der Wintersaison einen nur 45%igen Anteil der Sommerumsätze an den Jahreseinnahmen rechtfertigen zu können. Die Einschätzung des Prüfers beruhe auf den Erfahrungen des täglichen Lebens und der logischen Überlegung, dass ein Mehrfaches an verfügbaren Plätzen auch zu einem höheren Umsatz führe. Die 15 Plätze während der Sommersaison stellten 250% des Platzangebotes der Wintersaison dar, die erklärten Einnahmen der Sommersaison würden jedoch nur ca. 80% der Wintersaison betragen. Es werde seitens der BP nicht unterstellt, dass das 2,5 fache Platzangebot während des Sommers automatisch zu einem 2,5 fachen Umsatz führe, da ein gewisser Teil der möglichen Spielkapazität ohne Zweifel witterungsbedingt nicht genutzt werden könne. Allerdings sei es nicht schlüssig, dass es derart viele Ausfälle gäbe, dass der Umsatz der Sommersaison geringer als der der Wintersaison sei. Diese Überlegungen würden auch in den Aufzeichnungen von Vergleichsbetrieben ihre Bestätigung finden. Ein

erhöhtes Platzangebot würde auch zu einem vermehrten Spielbetrieb führen. Daraus sei schlüssig abzuleiten, dass sich dies entsprechend auf den Umsatz der Kantine auswirken würde.

zu Meisterschaftsbetrieb:

Die Annahme höherer Umsätze bei Meisterschaften würde sich darauf begründen, dass sich die Aktiven bei diesen Meisterschaftsspielen grundsätzlich länger auf der Anlage aufhalten würden als bei Hobbypartien. Bei Bewerbungsspielen habe jeder Spieler vorerst ein Einzelmatch zu bestreiten und werde in der Folge in einem Doppelmatch eingesetzt. Diese Doppelspiele könnten jedoch nicht unmittelbar an das Einzelmatch gespielt werden, da die Paarungen erst nach Beendigung aller Einzelmatches zusammengestellt werden. Daraus ergäben sich zwangsläufig Wartezeiten. In diesen Zeiten seien nicht alle Spieler eingesetzt, sondern würden diese die Spiele der Mannschaftskollegen verfolgen. Nach Beendigung des letzten Doppels werde üblicherweise geduscht und dann beginne der gesellige Teil der Veranstaltung.

Weiters werde festgehalten, dass sich an Tagen mit Meisterschaftsspielen zusätzlich zu den Spielern auch Zuschauer einfinden würden, die Speisen und Getränke konsumierten. Es sei zwar richtig, dass an Tagen an denen Meisterschaften gespielt würden, einige sonst fixe Spieler fernblieben, jedoch könne nicht bestritten werden, dass sich an eben solchen Tagen mehr Menschen auf dem Gelände einfinden und auch etwas konsumieren würden. Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens sei davon auszugehen, dass sich die anwesenden Personen nicht ausschließlich mit selbst mitgebrachten Speisen und Getränken verpflegen würden. Vielmehr bestehe in den Wartezeiten zwischen den Spielen sowie beim geselligen Abschluss die Möglichkeit der Konsumation von Speisen und Getränken.

Als weiteres Argument gegen das Vorliegen höherer Umsätze an Tagen mit Meisterschaftsspielen brachte der Bf. die mangelnde Platzkapazität vor. Der Bf. begründete seine Aussage, "dass an Tagen, an denen Meisterschaftsspiele stattfinden würden keine höheren Umsätze erzielbar seien als an Tagen mit Normalbetrieb" mit der Feststellung, dass keine freien Plätze für die Abhaltung der Meisterschaftsspiele zur Verfügung stehen würden. Daraus ergäbe sich aber der Schluss, dass sämtliche Stunden abonniert bzw. als Einzelstunde verkauft gewesen seien. Da die Meisterschaft stets in der Freiluftsaison stattfinden würde, seien somit insgesamt 15 Tennisplätze zu 100% ausgelastet gewesen. Demgegenüber würden durch die BP im Zuge der kalkulatorischen Überprüfung nur 6 Plätze mit einer 38%igen Auslastung als Ermittlungsbasis zu Grunde gelegt. Die maximale Platzkapazität von der der Bf. ausgehe, wäre nur dann relevant, wenn bei der Schätzung auf die volle Auslastung abgestellt worden wäre. Davon sei aber bei gegenständlicher Schätzung nicht ausgegangen worden. Für den Fall einer Neuermittlung im Zuge des weiteren Rechtsmittelverfahrens wäre dieser Umstand zu berücksichtigen und eine höhere Auslastung zu schätzen.

zu Lebenshaltungskosten:

Durch die BP seien die vorhandenen Mittel des Bf. und seiner Ehegattin den notwendigen Kosten der Lebensführung gegenübergestellt worden. Dabei seien für einige Jahre Unterdeckungen ermittelt worden. Dazu sei durch den Bf. angegeben worden, dass diese durch Privatkredite und Zuwendungen des Vaters abgedeckt worden seien. Schriftliche Unterlagen dazu seien durch den Bf. zwar zugesagt, jedoch bis zum Abschluss des Verfahrens nicht beigebracht worden. Aussagen eines nahen Angehörigen ohne jegliche schriftlichen Nachweise seien für eine Glaubhaftmachung ohnehin nicht ausreichend. Die Erklärung von Überschüssen führe nicht zwingend zu der Annahme, dass die Lebenshaltungskosten gedeckt seien.

zu Schätzungsberechtigung:

Sowohl die festgestellten formellen Mängel als auch die sachliche Unrichtigkeit der Aufzeichnungen stellten die Grundlage für die Schätzungsberechtigung dar.

zu Schätzungsmethode:

Die Rückrechnung der Einnahmen sei nicht an Hand der Mitglieder, sondern über die im Winterbetrieb verkauften Hallentennisstunden erfolgt. Folglich würde es sich nicht um die Beiträge von nicht aktiven Mitgliedern handeln, sondern um die Zahlungen von Spielern, die mit der Zahlung das Recht auf eine wöchentliche Winterhallenstunde erworben hätten und somit zumindest 1x wöchentlich auf der Anlage anwesend gewesen seien. Dass die Anlage eine gute Auslastung gehabt habe, habe sich auch aus der Vereinszeitung ableiten lassen, wonach die Mitglieder ersucht worden seien, die Parkordnung einzuhalten, um auch den anderen Mitgliedern die Chance auf einen Parkplatz zu geben. Dazu sei zu bemerken, dass dieser Parkplatz für rund 50 Fahrzeuge Platz geboten habe. Im Zuge von Erhebungen seien durchschnittlich rd. 19 abgestellte PKW festgestellt worden, in den Räumen der Kantine seien zwischen 8 bis 17 Personen anwesend gewesen. Auch an dieser Zahl lasse sich bei einer 4-5 fachen Belegung der Plätze je Tag eine durchschnittliche Personenzahl zwischen 550 bis 670 je Woche ableiten.

Das Angebot der Kantine umfasse täglich ein Menü und eine reiche Auswahl an frisch gemachten Speise (Schnitzel, Cordon Bleu, Rostbraten, Gulasch, Leber, etc. sowie kleine Speisen wie div. Würstel und belegte Brote). Weiters sei auch die Organisation diverser Feste durch den Bf. in der Clubzeitung angeboten worden. Die durchschnittliche Konsumation sei durch die BP als Mittelwert aus der Konsumation von Speisen und Getränken in Ansatz gebracht worden.

Seitens des Bf. sei mehrmals der fehlende externe Betriebsvergleich angesprochen worden. Dazu werde festgehalten, dass die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde frei stehe.

Gegenständliche Stellungnahme der BP blieb seitens des Bf. zunächst unbeantwortet.

Am 22.09.2017 erstattete der Bf. ein ergänzendes Vorbringen.

Der Bf. führte aus, dass die Erfassung durch die Registrierkassa fehlerhaft durch die Mitarbeiter erfolgt sei. Da es immer wieder zu Differenzen gekommen sei, sei die Registrierkassa abgeschafft worden.

Die Reservierungslisten für den Club seien richtigerweise im Gastronomiebetrieb aufgelegt. Der Bf. sei Club-Mitglied gewesen und habe die Beträge nicht als Betreiber des Gastronomiebetriebes, sondern als Club-Mitglied kassiert. Der Prüfer habe entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in die Kassabücher des Vereins Einsicht genommen, sodass nicht nachvollziehbar sei, dass nunmehr behauptet werde, diese seien nicht vorgelegt. Es handle sich dabei um die Kassabücher des Vereins, in denen alle Eingänge verbucht gewesen seien. Auch jene Beträge, die vom Club-Mitglied, dem Bf., weitergeleitet worden seien. Als Beweis dafür werde die Einvernahme des Zeugen z1 beantragt.

Die Tatsache, dass an mehreren Tagen der gleiche Umsatz erzielt worden sei, lasse nicht auf Mehrfach-Lösungen schließen. Darüber hinaus werde nicht dargelegt, auf welche "statistischen Überprüfungen der Wahrscheinlichkeit" Bezug genommen werde. Diesbezüglich würde es sich lediglich um eine Scheinbegründung handeln.

Seitens des Finanzamtes sei nicht bekannt gegeben worden, welche Vergleichsbetriebe herangezogen worden seien und, um welche Unternehmen es sich dabei gehandelt habe. Sollten solche Unterlagen und Berechnungen nicht existieren, so würde es sich auch in diesem Punkt um eine Scheinbegründung handeln.

Überdies werde vom Finanzamt ausgeführt, dass die im Sommer erzielten Umsätze im konkreten Fall nicht höher gewesen seien als im Winter, was nicht nachvollziehbar sei, da mehr Plätze im Sommer bespielbar seien. Auch diese Ausführungen würden jeglicher Grundlage entbehren. Vorgelegt würden die Clubnachrichten des Tennisvereins "u y" vom März 2012. In dieser Urkunde sei der Winterspielplan für 2012/2013 enthalten. Aus diesem Winterstundenplan sei eine Wochenbelegung von 152 Stunden ersichtlich (das seien 304 Spieler für jede Woche). Dagegen stünden ca. 200 Mitglieder (davon mehr als 30 über 70 Jahre, die nur mehr sporadisch spielen würden) und mehr als 50 Spieler, die über 60 Jahre seien, was eine Platzbelegung ergebe, die weit unter jener der Wintersaison liege.

Unberücksichtigt würden auch die Wetterverhältnisse wie Wind, Regen und starkes Gewitter bleiben, wodurch die Plätze im Freien oft auch am nächsten Tag nicht bespielbar seien. In den Monaten Juni bis Mitte August sinke der Spielbetrieb durch Urlaube und extreme Hitze weiter ab. Daraus könne nur abgeleitet werden, dass im Winter die Umsätze in der Kantine höher seien als im Sommer.

Zudem stehe es den Spielern frei, ihre Getränke selbst mitzubringen. Auch bei den Meisterschaftsspielen. Die Ausführungen des Finanzamtes, dass bei Meisterschaftsspielen und ähnlichen Veranstaltungen die Umsätze höher sein müssten, widerspräche daher schon der allgemeinen Lebenserfahrung.

Das Finanzamt würde in seiner bisherigen Stellungnahme auch darauf Bezug nehmen, dass auf Grund der Zahl der Fahrzeuge, die am Parkplatz abgestellt seien, anzunehmen sei, dass höhere Umsätze erwirtschaftet worden seien. Der Prüfer berücksichtige dabei jedoch nicht, dass sich auch ein Tischtennisverein auf dem Gelände befinde. Die Zahl der Fahrzeuge könne daher nicht darüber Auskunft geben, wie viele Personen die Kantine aufgesucht hätten.

Der Bf. habe seine Buchhaltung nicht selbst erstellt. Die Gattin des Bf. habe die Kassaberichte erstellt und seien diese an die w samt Belege für den Wareneinkauf übersandt worden. Sämtliche Belege seien somit an die w weitergegeben worden. Den Bf. träfe somit keinerlei Verschulden sollten Aufrechnungen mangelhaft sein. Als Beweis dafür werde die Einvernahme des Zeugen z3, p.A. w beantragt.

Der Vollständigkeit halber sei darauf verwiesen, dass die Behauptung der Bf. hätte Abgaben hinterzogen schon dadurch widerlegt sei, dass sowohl über das Vermögen des Bf. als auch über das Vermögen seiner Ehegattin das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden sei. Bei den angeblich verkürzten Beträgen, die das Finanzamt angenommen habe, wäre dies wohl kaum notwendig gewesen.

Wenn in der Stellungnahme des Finanzamtes ausgeführt werde, dass bei Meisterschaftsspielen mit Zuschauern zu rechnen sei, so sei nicht klar von welchen Zuschauern überhaupt die Rede sei. Es handle sich um einen kleinen Club, in dem - wie bereits erwähnt - viele Pensionisten spielen würden. Dass bei einem "Vorstadtclub" mit Zuschauern bei Meisterschaftsspielen zu rechnen sei, entbehre jeglicher Grundlage und widerspräche der Lebenserfahrung.

Die Ausführungen des Finanzamtes, dass Aussagen eines nahen Angehörigen ohne jeglichen schriftlichen Hinweis nicht für eine Glaubhaftmachung ausreichen würden, stelle eine vorgereifende Beweiswürdigung dar.

Weiters würde das Finanzamt ausführen, dass jede Woche mit ungefähr 510 Spielern auf der Anlage zu rechnen sei und werde dies der Schätzung zu Grunde gelegt. Dass der Club nur mehr 200 Mitglieder hatte, werde dabei völlig ignoriert. Ebenso entbehre es jeglicher Grundlage, dass nicht gespielte Stunden später nachgeholt werden könnten.

Darüber hinaus sei das vorliegende Verfahren schon deshalb einzustellen, da über den Beschwerdeführer das Schuldenregulierungsverfahren (Abschöpfungsverfahren) eröffnet worden sei. Dies sei dem Finanzamt bekannt gewesen. Der angemeldete Betrag decke sich nicht mit dem im vorliegenden Verfahren geltend gemachten Betrag. Die nunmehr im vorliegenden Verfahren geltend gemachten Beträge hätten im Insolvenzverfahren angemeldet werden können. Schon aus diesem Grund könne ein allfälliger Abgabenrückstand nunmehr nicht vom Finanzamt geltend gemacht und auch der Bf. nicht zu einer Zahlung verpflichtet werden.

Weiters werde die Zeugeneinvernahme von Herrn z2 zum Beweis dafür, dass der Bf. lediglich als Club-Mitglied Mitgliedsbeiträge kassiert hat und auch diese weitergeleitet wurden, beantragt.

Im Rahmen der am 27.09.2017 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung legte der Bf. ergänzend eine Abrechnung über den Rückkauf einer Versicherung aus dem Jahr 2008 sowie eine Kreditvereinbarung (Umschuldung) aus dem Jahr 2003 betreffend die Gattin des Bf. bei.

Sowohl seitens des Bf. als auch seitens der belangten Behörde wurden im Rahmen der mündlichen Verhandlung keine weiteren Vorbringen erstattet.

Der im Rahmen der Verhandlung einvernommene Zeuge, Herr z1, Schwiegersohn des Bf., gab Nachstehendes an:

"...

Herr z1 führt an, dass er in den Jahren 2001-2009 Vizepräsident des Tennisclubs war. Ab 2004 war Herr z (Bf.) Präsident des Tennisclubs.

Fr. z hat die „Einzelstunden“ kassiert. Es hat einen Wochenplan gegeben über die gemieteten Stunden. Anhand dieses Wochenplanes habe ich dann mit Fr. z abgerechnet. Die Belege wurden im Kassabuch des Vereines abgelegt.

Der Zeuge gibt an, dass er davon ausgehen kann, dass Fr. z Belege betreffend die Zahlungen der Spieler ausgestellt hat.

Der Zeuge führt aus, dass auch bereits unter Herrn Präsident q es so gehandhabt wurde, dass Fr. z - bereits vor meiner Zeit als Vizepräsident - die Platzmieten kassiert habe. Herr und Frau z betrieben die Kantine seit 1997.

Auf die Frage des Beisitzers an Herrn z1, in welche Buchhaltung die Belege noch eingeflossen sind, kann dieser nichts dazu sagen.

Auf die Frage des FA-Vertreters, ob Herr z1 oft am Tennisplatz gewesen sei, führte dieser aus, im Sommer fast täglich, im Winter weniger. Er sei eher der Sommerspieler gewesen.

Herr z1 führt aus, dass im Winter mehr gespielt wurde, was auch aus den Wochenplänen ersichtlich ist.

Auf die Frage des FA-Vertreters, Herr und Frau z waren täglich von 09:00 Uhr bis 11:00 Uhr abends im Club.

Auf Frage des steuerl. Vertreters führt Herr z1 aus, dass er seit 1975 Mitglied sei und das Kassieren der Platzmieten immer in der Kantine erfolgte. Die Platzmieten waren gering, das meiste wurde als Mitgliedsbeitrag eingenommen.

Weitere Frage, ob die Tischtennissektion auch im Sommer gespielt habe, führt der Zeuge aus, dass dies der Fall gewesen sei.

Der Tennisverein ist im Jahr 2010 in Konkurs gegangen.

Auf die Frage von Herrn Laienrichter wurden von Herrn z1 Belege über die erhaltenen Beträge von Fr. z betr. die Platzmieten ausgestellt. Es war eine Bestätigung, dass Herr z1 das Geld von Fr. z bekommen habe.

Auf die Frage des steuerl. Vertreters: Ich habe den BP Herrn BP im Zuge der BP das Kassabuch des Tennisvereines ausgehändigt und dieser hat ausgeführt, dass dies in Ordnung sei."

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung erging weiters der Beschluss, dass die im Ergänzungsschreiben vom 20.09.2017 beantragten Zeugen, Herr z3 und Herr z2, nicht einvernommen werden, da an Hand dieser Zeugenaussagen keine neuen Elemente betreffend die Jahre 2001 bis 2005 vorgebracht werden können.

Gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO, idf des FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14 ab 1.1.2014) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Beschluss

Im Rahmen einer den Zeitraum 2001 bis 2005 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Gegen die betreffenden Wiederaufnahmebescheide brachte der Beschwerdeführer (Bf.) das Rechtsmittel der Beschwerde ein.

Gegenständliche Beschwerde wurde seitens des Bf. nicht begründet.

Im Rahmen der am 27.09.2017 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde der Bf. unter Bezugnahme auf § 85 Abs. 2 BAO aufgefordert, die Wiederaufnahme zu begründen.

Der Bf. gab im Rahmen der mündlichen Verhandlung keine entsprechende Begründung ab.

Gemäß § 85 Abs. 2 BAO berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes als zurückgenommen zu erklären.

Da im vorliegenden Fall im Rahmen der mündlichen Verhandlung seitens des Bf. die der Beschwerde fehlende Begründung nicht nachgereicht wurde und Folge dessen dem mündlich ergangenen Mängelbehebungsauftrag nicht entsprochen wurde, war die Beschwerde gemäß § 278 Abs. 1 BAO mit Beschluss als zurückgenommen zu erklären.

2. Erkenntnis

Der Bf. betreibt einen Gastronomiebetrieb auf der Anlage der Tennisvereine "u y" und "u y".

Das Warenangebot umfasst alkoholfreie Getränke, Kaffee u. Tee, Bier, Wein, Spirituosen, Suppen, kl. Speisen, Hauptspeisen, Dessert und ein wechselndes Mittagsmenü.

Die Sportanlage umfasst in der Sommersaison 13 Tennisplätze im Freien und 2 Hallenplätze, im Winterhalbjahr stehen 6 Hallenplätze zur Verfügung.

Der Verein „u y“ hat ca. 300 Mitglieder. Der Vereinszweck liegt im Hobbyspielbetrieb.

Der Verein „u y“ hat ca. 100 Mitglieder. Der Verein nimmt an Meisterschaftsbewerben teil und ist dabei auch in den höchsten Spielklassen mit mehreren Mannschaften vertreten.

Daneben besteht auch für Nichtmitglieder die Möglichkeit die Tennisplätze stundenweise zu nutzen. Ansprechperson für Terminvereinbarungen ist die Ehegattin des Bf..

Weiters befindet sich im Klubgebäude eine Sporthalle, in der die Tischtennissection mit ca. 130 Mitgliedern ihren Spielbetrieb abhält, wobei diese ebenfalls an Meisterschaften teilnimmt.

Im Zuge einer die Jahre 2001 bis 2005 sowie des Nachschauzeitraumes 1/2006-3/2008 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde auf Grund einer kalkulatorischen Überprüfung eine Verkürzung der Umsätze bzw. Einnahmen festgestellt.

Die festgestellten Kalkulationsdifferenzen wurden seitens des Bf. wetterbedingt erklärt, sowie damit, dass an Tagen mit Meisterschaftsspielen durch Sponsorenleistungen sowie selbst mitgebrachte isotonische Getränke der Spieler keine höheren Tageslösungen zu erzielen waren.

Die Erfassung der Einnahmen erfolgte mittels Kassasturz.

Für das Jahr 2001 liegt jeweils 1 Zettel pro Tag vor, auf dem die Tageslosung in einem Betrag notiert wurde.

Für die Jahre ab 2002 liegen Monatslisten vor, in welche für jeden Tag ein durch Kassasturz ermittelter Lösungsbetrag eingetragen wurde.

Es wurden keine Kassenstände aufgezeichnet, auch liegen keine anderen Aufzeichnungen vor, aus denen eine Rückrechnung auf die Tageseinnahmen möglich ist.

Es wurden keine der Grundlagensicherung dienende Unterlagen vorgelegt.

Die Losungsliste für März 2003 stimmt mit den in der EDV-Buchhaltung erfassten Werten nicht überein.

Die Losungsliste für April 2003 weist mehrfache Überschreibungen der Hunderterstelle der Tageslosung auf.

Es wurden wiederholt Losungen mit identen Beträgen aufgezeichnet:

2001: 26 Beträge

2002 10 Beträge

2003 17 Beträge

Es wurden Losungsendziffern mit € 0,05 ausgewiesen. Die Preise lt. Speisekarte lauten auf volle 10 Cent-Beträge.

Eine Abstimmung mit Lieferantenauskünften ergab 3 nicht erfasste Rechnungen der Fa. AGM (1 Beleg 2001, 2 Belege 2003).

Laut BP wurde im Jahr 2002 bei der Trennung der Entgelte auf Basis des Wareneinkaufes bei der Warengruppe Fassbier seitens des Bf. mit einem zu geringen Verkaufspreis hochgerechnet.

Laut BP ergab eine Überprüfung des Wareneinkaufes "Eier" bei einer Jahresbetrachtung Fehlbestände von bis zu -896 Stück sowie Lagerbestände bis zu 218 Stück, welche nicht im Einklang mit den diesbezüglichen Angaben der Gattin des Bf. hinsichtlich des täglichen Verbrauchs (ca. 5 Stück) und des Lagerbestandes (immer etwa 20 Stück vorrätig) standen.

Neben den Gastronomieeinnahmen wurden auch Mitgliedsbeiträge und Abostunden durch den Bf. bzw. dessen Gattin kassiert. Ebenso waren einzelne Freistunden auf den Plätzen bei der Gattin des Bf. als Ansprechperson zu reservieren.

Die Platzmiete dafür wurde gemeinsam mit der Konsumation des Spielers kassiert.

Die Platzbenützungs- bzw. Reservierungslisten wurden durch den Bf. verwaltet.

Seitens des Bf. wurden keine entsprechenden Belege bzw. Grundaufzeichnungen vorgelegt, die eine Trennung der vereinnahmten Beträge in Gastronomieumsätze und Platzmieten ermöglicht hätten.

Laut BP ergab eine Gegenüberstellung der Losungen des Winterhalbjahres (mit 6 Hallenplätzen) zu den Losungen der Sommersaison (mit insgesamt 13 Freiplätzen und 2 Hallenplätzen) für die Sommersaison weniger Einnahmen als in den Wintermonaten. Der Anteil der Sommersaison betrug rd. 45% an den Jahreseinnahmen. Ebenso ergab ein Vergleich von Monaten, in denen Meisterschaftsbewerbe statt fanden zu jenen, in denen keine Bewerbe veranstaltet wurden, keine höheren Umsätze.

In Hinblick auf die Mängel bei der Buchführung und die entsprechenden Feststellungen wurden seitens der BP die Umsätze als auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Basis einer kalkulatorischen Überprüfung geschätzt.

Gegenständliche Schätzung wurde auf Basis der im Winterbetrieb verkauften Hallentennisstunden und der sich daraus ergebenden Anzahl von Spieler (plus Tischtennispieler) unter Zugrundelegung einer durchschnittlichen Konsumation pro Spieler vorgenommen.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt aufliegenden Unterlagen, den Feststellungen der BP sowie den Beschwerdeausführungen.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Schätzung dem Grunde nach zu Recht erfolgt ist sowie die vorgenommenen Zuschätzungen hinsichtlich des Umsatzes als auch des Gewinnes für die Jahre 2001 bis 2005 - basierend auf den getroffenen Feststellungen der BP - zu Recht erfolgt sind.

Schätzungsberechtigung:

Gemäß § 126 Abs. 2 BAO haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen, und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Die nach § 126 BAO zu führenden Aufzeichnungen unterliegen den Vorschriften des § 131 BAO (vgl. Stoll, BAO, 1434, und Ritz, BAO⁴, § 131 Tz 5).

Soweit nach den §§ 124 oder 125 BAO eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO (in der für die Streitjahre gültigen Fassung) alle Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sollen die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß Absatz 2 leg. cit. hat im Übrigen die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahren nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, 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 formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde beruht allein auf der objektiven Unmöglichkeit der zuverlässigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, wobei unmaßgebend bleibt, ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden an der lückenhaften bzw. mangelhaften Darstellung der Besteuerungsgrundlagen trifft oder nicht. In dem Maß, in dem der Abgabepflichtige der Erfüllung der ihm gesetzlich auferlegten Pflichten zur vollständigen Aufzeichnung bzw. Verbuchung der Geschäftsvorfälle und letztlich in der Folge der Besteuerungsgrundlagen nicht oder nur in unzulänglicher Weise nachkommt, hat die entsprechende komplementäre Tätigkeit der Abgabenbehörde einzusetzen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, 417, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Ziel der Schätzung muss zwar stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, dh. sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes bzw. nur lückenhafter Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. VwGH 99/14/0021, 2002/14/0003). Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse naturgemäß nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (vgl. 9.12.2004, 2000/14/0166). Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig bzw. ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte (VwGH 98/14/0026, 96/14/0111). Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer bzw. dürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 184 Tz 3).

Hinsichtlich des Vorwurfes sachlicher Mängel von Büchern und Aufzeichnungen gilt, dass Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen und damit die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich haben, der Erhebung der Abgaben (nur) dann nicht zugrunde zu legen sind, wenn ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (§ 163 BAO). Ein derartiger Anlass zur Schätzung ist beispielsweise dann gegeben, wenn Umsätze aus der betrieblichen Tätigkeit nicht in die Bücher und Aufzeichnungen aufgenommen werden und Folge

dessen die entsprechenden Verkaufserlöse nicht erklärt werden. Die Feststellung bzw. der Nachweis eines derartigen schwerwiegenden sachlichen Mangels obliegt im Verfahren der Abgabenbehörde. Während geringfügige Differenzen zwischen den Ergebnissen der Buchführung und einer Verprobung (Umsatzabstimmung) unberücksichtigt bleiben müssen, wobei im Allgemeinen eine kalkulatorische Abweichung von mehr als 10% wesentlich sein wird (siehe Stoll, BAO, 1740, bzw. Ritz, BAO⁵, Rz 2 zu § 163 BAO und die dort referierte RSpr), kann diese relative Wertgrenze für Fälle nachgewiesener, geradezu systematischer Umsatzverkürzungen nicht gelten, zumal die schlichte Hinzurechnung der noch nicht verbuchten Umsätze einer weiteren Schätzung voran geht.

An Schätzungsmethoden kommen grundsätzlich der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung oder der Sicherheitszuschlag in Betracht.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Verkürzung des Wareneinsatzes eine sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO dar (VwGH 20.4.2004, 2001/13/0204).

Wenn der Bf. im vorliegenden Fall vermeint, es läge keine Schätzungsberechtigung vor, so kann dem nicht gefolgt werden.

Wie die BP in ihren Feststellungen bzw. in der Stellungnahme zu vorliegender Beschwerde ausführte, erfolgte die Losungsermittlung mittels Kassasturz und dergestalt, dass für das Jahr 2001 jeweils 1 Zettel pro Tag vorlag, auf welchen die Tageslosung in einem Betrag notiert wurde. Für die Jahre ab 2002 lagen Monatslisten vor, in welche für jeden Tag ein Losungsbetrag eingetragen wurde. Es wurden jedoch keine Kassenstände aufgezeichnet und auch keine anderen Aufzeichnungen vorgelegt, aus denen eine Rückrechnung der Tageseinnahmen möglich gewesen ist.

Abgabepflichtige, die den Überschuss gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, sind grundsätzlich nicht zur Führung eines Kassabuches verpflichtet. Dies ändert sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch insoweit, als die Losung durch Rückrechnung ermittelt wird. Erfolgt nun - so wie im vorliegenden Fall - die Losungsermittlung in der beschriebenen Weise, sodass die Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung aus End- und Anfangsbestand ermittelt werden, so ist ein Kassabuch mit Bestandsverrechnung als Mittel zur Grundlagensicherung zu führen (VwGH v. 26.01.2012, 2009/15/0155).

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen bzw. der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfordert das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Kassaführung das tägliche Festhalten aller Bargeldbewegungen (Eingänge, Ausgänge), unabhängig davon, ob diese erfolgswirksam sind oder nicht (VwGH 23.3.1999, 98/14/0127). Dabei ist es zulässig, die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages (Tageslosung) nicht einzeln zu erfassen, sondern durch Rückrechnung aus dem Kassenendbestand und Kassenanfangsbestand, wenn alle Barausgänge und Bareinlagen täglich erfasst werden

(Kassabuch mit Bestandsfeststellung, vgl. Stoll, BAO Kommentar, 1464). Eine solche Losungsermittlung mittels Kassasturzes bedarf aber zwingend der täglichen Feststellung und Festhaltung des Kassastandes. Das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand stellt einen Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsmangel dar (VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113, 26.01.2012, 2009/15/0155).

Wenn nun vorgebracht wird, die getroffene Feststellung der formellen Mängel der Kassenaufzeichnung sei nicht richtig, da der "Zettel" mit dem Betrag der Tageslosung lediglich einen Handbeleg darstelle, der in die Belegsammlung eingeordnet worden sei und der mit der mittels Kassenbericht erfolgten Losungsermittlung nur gemeinsam habe, dass sie den gleichen Betrag aufweisen würden, so vermag der Bf. nichts für vorliegenden Beschwerdefall zu gewinnen. Wie aus den vorliegenden Losungsaufzeichnungen zweifelsfrei ersichtlich ist, wurde die jeweilige Tageslosung lediglich in einem Betrag auf einen Zettel bzw. in Monatslisten händisch eingetragen. Andere die konkrete Losungsermittlung dokumentierende Unterlagen wurden hingegen keine vorgelegt und lagen auch - wie von der BP ausgeführt - keine weiteren Einnahmenaufzeichnungen vor, aus denen eine Rückrechnung der Tageseinnahmen möglich gewesen wäre, weshalb weder die Belegsammlung der Kassenberichte vollständig war noch das Kassabuch ordnungsgemäß geführt wurde. In diesem Sinne wurden somit keine geeigneten der Grundlagensicherung dienenden Unterlagen vorgelegt, welche dokumentiert hätten, wie die einzelnen Tageslosungen konkret und unter Zugrundelegung der täglichen entsprechenden Angangs- und Endbestände ermittelt wurden. Gleichzeitig mit der fehlenden Vorlage der der Grundlagensicherung dienenden entsprechenden Unterlagen ist damit auch die täglich erfolgte Erlösermittlung in keinster Weise nachvollzieh- und überprüfbar.

Zudem führte die BP aus, dass im September 2001 eine Registrierkasse angekauft worden sei. Diese sei laut eigenen Aussagen des Bf. im Jahr 2002 nicht mehr vorhanden gewesen und es seien auch die Kontrollstreifen nicht aufbewahrt worden. Auch wenn der Bf. nunmehr in seinem am 20.09.2017 ergänzend eingebrachten Schriftsatz ausführt, die Erfassung durch die Registrierkasse sei fehlerhaft durch die Mitarbeiter erfolgt, weshalb es immer wieder zu Differenzen gekommen sei und es seien daher die nicht richtigen Kontrollstreifen entsorgt worden, so übersieht er dabei, dass auch diesfalls die Kontrollstreifen aufzubewahren gewesen wären. Das gegenständliche Vorbringen stellt daher lediglich eine unbewiesene Behauptung dar. Im gesamten Verfahrenslauf wurden trotz der gesetzlich normierten Mitwirkungs- und Offenlegungsverpflichtung die Registrierkassastreifen nicht vorgelegt. Gleichzeitig ergab eine seitens der BP durchgeführte stichprobenartige Durchsicht der Monatsaufstellungen, dass die Losungsliste für März 2003 nicht mit den in der EDV-Buchhaltung erfassten Werten übereinstimmte, die Losungsliste für April 2003 mehrfache Überschreibungen der Hunderterstelle der Tagelosung aufwies und eine Analyse der Losungen wiederholt Losungen mit identen Beträgen (Mehrfachlosungen) ergab. So kamen im Jahr 2001 26 Beträge (zum Teil kamen einzelne Beträge bis zu 4mal vor, zB öS 3.463,00 am

17.05., 27.06., 01.10., 20.10.), 2002 10 Beträge und 2003 17 Beträge mehrfach vor. Der Argumentation der BP, auf Grund des Auftretens von Mehrfachlosungen ergäbe sich der Schluss, dass die vorgelegten Lösungen nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen würden, kann daher nicht entgegengesetzt werden, erscheint es doch nach den Erfahrungen des täglichen Lebens gänzlich unwahrscheinlich, dass Mehrfachlosungen in derart gehäufte Anzahl vorkommen. In diesem Zusammenhang vermag auch der Bf. mit seinem Vorbringen, die vom Prüfer angesprochene "statistische Überprüfung der Wahrscheinlichkeit" sei vom Finanzamt darzulegen, da es sich andernfalls um eine Scheinbegründung handeln würde, nichts zu gewinnen.

Entsprechend den Feststellungen der BP wurden seitens des Bf. neben den Gastronomieeinnahmen auch Mitgliedsbeiträge und Abostunden kassiert. Zusätzlich waren Freistunden bei der Ehegattin zu reservieren, wobei die Platzmieten dafür gemeinsam mit der Konsumation der Spieler kassiert wurden. Wie die BP dazu ausführte seien laut den Angaben des Bf. für diese Einnahmen zwar gesonderte Belege erstellt und diese an den Verein weitergegeben worden, jedoch habe es keine Durchschriften dieser Belege gegeben und seien auch die Originalbelege durch den Verein vernichtet worden. Ebenso wurden den Feststellungen der BP zu Folge die Platzbenützungs- bzw. Reservierungslisten durch den Bf. verwaltet, diese Listen an den Verein weitergegeben und von diesem vernichtet. Laut den diesbezüglichen Feststellungen der BP seien somit keine Belege vorgelegen, die die Trennung der vereinnahmten Beträge in Gastronomieumsätze und Platzmieten ermöglicht hätten. Wenn der Bf. nun argumentiert, die Mitgliedsbeiträge, Abostunden und Platzmieten stünden mit dem Buffetbetrieb in keinsten Zusammenhang und die Platzmieten seien von der Ehegattin einkassiert und mittels eigener Belege und eigener Geldbörse auf den Namen und die Rechnung des Verpächters eingehoben worden, so vermag der Bf. mit gegenständlichem Vorbringen nichts für vorliegende Beschwerde zu gewinnen. Gegenständliches Vorbringen stellt lediglich eine unbewiesene gebliebene Behauptung des Bf. dar und widerspricht den diesbezüglichen Feststellungen der BP. Unbestrittenermaßen wurden weder während der BP noch im anschließenden Beschwerdeverfahren, geeignete Belege bzw. Unterlagen vorgelegt, die das Beschwerdevorbringen eindeutig und zweifelsfrei nachgewiesen hätten. Auch konnte der im Rahmen der mündlichen Verhandlung einvernommene Zeuge, Herr z1, ehemaliger Vizepräsident des Tennisclubs und Schwiegersohn des Bf., keine entsprechenden Angaben machen. Der Zeuge gab diesbezüglich an, dass er davon ausgehen könne, dass die Gattin des Bf. Belege betreffend die Zahlungen der Spieler ausgestellt habe. Gerade solche Belege wurden jedoch weder der Behörde gegenüber noch im Rahmen der Verhandlung offengelegt, weshalb die diesbezügliche Feststellung der BP gerechtfertigt erscheint. Auch wenn der Bf. die Einvernahme eines weiteren Zeugen (Herrn z2) zum Beweis dafür, dass der Bf. lediglich als Club-Mitglied Mitgliedsbeiträge kassiert habe und diese weitergeleitet worden seien, beantragte, erscheint diese entbehrlich, zumal nicht die Weiterleitung der Beträge an den Verein strittig war.

Auch mit dem Vorbringen des Bf., der Prüfer habe in die Kassabücher des Vereins Einsicht genommen, vermag der Bf. nichts für sein Beschwerdevorbringen zu gewinnen, zumal weder der Verein selbst Gegenstand der abgabenbehördlichen Prüfung war, noch sich aus einer diesbezüglichen Einsichtnahme in die betreffenden Kassabücher ergeben hätte, ob die Platzmieten tatsächlich - so wie behauptet - nicht gemeinsam mit den Gastronomieumsätzen kassiert wurden.

Mit der Argumentation des Bf., die Abrechnung mit dem Verpächter sei in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen erfolgt, wobei dem Verpächter sowohl das für seine Rechnung und Kasse eingenommene Geld, als auch die dazugehörigen Belege und Reservierungsblätter ausgehändigt worden seien, jedoch sei er nicht für die Aufbewahrung der Belege verantwortlich, so übersieht der Bf. dabei, dass er - entsprechend den gesetzlichen Vorschriften - sehr wohl hinsichtlich sämtlicher Einnahmen und Ausgaben Aufzeichnungen zu führen gehabt hätte, selbst für den Fall der Einhebung bestimmter Beträge für ein anderes Unternehmen im Rahmen eines Inkassos. Zudem entspricht es nicht der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns über vorerst vereinnahmte und in weiterer Folge wiederum verausgabten Beträge keine Aufzeichnungen zu führen, da gegebenenfalls bei Regressansprüchen der Vereine seinerseits keine entsprechenden Nachweise hätten erbracht werden können.

In diesem Zusammenhang führte die BP in ihrer Stellungnahme zu vorliegender Beschwerde auch aus, dass laut eigener Aussage des Bf. nach dem Ableben von Herrn q (seit 2004) der Bf. selbst als Präsident des Vereins aufgetreten sei. Für die Buchhaltung und Verrechnung mit dem Verein sei seit 2001 der Schwiegersohn des Bf. zuständig gewesen. Auf die Frage nach den Belegen hätte dieser angegeben, dass Unterlagen über diese Verrechnung nicht aufbewahrt worden seien.

Es sei daher davon auszugehen, dass unter fremden Dritten Aufzeichnungen über die erfolgte Geldhingabe und den Zahlungszweck sehr wohl angefertigt und auch aufbewahrt worden wären. Gegenständlicher Argumentation der BP kann daher unter den gegebenen Umständen nicht entgegengetreten werden. Da somit Belege hinsichtlich der Abrechnungen mit dem Verein nicht im Rahmen der gesetzlich normierten Offenlegungspflicht vorgelegt wurden, ist der Bf. weder der gesetzeskonformen Aufzeichnungs- noch seiner Aufbewahrungsverpflichtung entsprechend nachgekommen.

Werden - so wie im vorliegenden Fall - die Betriebseinnahmen eines Tages zweifelsfrei nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung mittels Kassasturz ermittelt, dann sind jedenfalls die Anfangs- und Endbestände, alle Barausgänge sowie nicht erfolgswirksamen Bareingänge täglich zu erfassen.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurde - wie bereits oben ausgeführt - eben weder ein Kassabuch ordnungsgemäß geführt, noch die Bareinnahmen und der Kassastand täglich in geeigneter anderer Weise festgehalten. Zudem lagen keine Grundaufzeichnungen hinsichtlich der Ermittlung der täglichen Betriebseinnahmen vor bzw. wurden diese der Abgabenbehörde gegenüber nicht offen gelegt. Im vorliegenden Fall übersieht der Bf., dass gerade die richtige und vollständige nachvollziehbare Erfassung der jeweiligen

Tageslosungen die Grundlage zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen darstellt und eben die gegenständlich festgestellten Unregelmäßigkeiten bei der Erfassung der Einnahmen Zweifel an der Richtigkeit deren Erfassung begründen. Von einer ordnungsgemäßen Losungsermittlung kann daher nicht gesprochen werden. Vielmehr ist im Einklang mit den diesbezüglichen Feststellungen der BP davon auszugehen, dass die tatsächliche Höhe der erzielten Einnahmen nicht jener entspricht, welche erklärt wurden. Allein schon aus den diesbezüglichen Feststellungen erhellt sich, dass die Aufzeichnungen des Bf. mit gravierenden Mängeln behaftet sind, welche die Behörde zur Schätzung berechtigt haben.

Der Vorwurf des Bf., es sei kein objektives Ermittlungsverfahren geführt worden und der Prüfer habe eine vorgefasste Meinung eines mangelnden Rechnungswesens gehabt bzw. habe nach Gründen zur Schätzungsbefugnis gesucht, ist völlig haltlos. Vielmehr wäre es im Rahmen der gesetzlich normierten Mitwirkungsverpflichtung am Bf. gelegen gewesen, durch Vorlage entsprechender Unterlagen seine Beschwerdeausführungen - es lägen keine Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsmängel vor - zweifelsfrei nachzuweisen. Dieser Verpflichtung ist der Bf. jedoch nicht nachgekommen.

Lediglich mit dem Vorbringen, der Bf. habe die Buchhaltung nicht selbst erstellt, vielmehr habe die Gattin die Kassaberichte erstellt, wobei diese dann an die w samt Belege für den Wareneinkauf übersandt worden seien, vermag der Bf. nichts zu gewinnen. Dies vor allem deshalb, da sich der Bf. das Verhalten der steuerlichen Vertretung zurechnen lassen muss und die steuerliche Vertretung für Fehlentscheidungen ihrerseits nur dann haftbar gemacht werden kann soweit zumindest grobe Fahrlässigkeit vorliegt. Dass die Mangelhaftigkeit der Buchführung bzw. die Aufzeichnungsmängel bei der Losungsermittlung auf ein seitens der ehemaligen steuerlichen Vertretung gesetztes grob fahrlässiges Verhalten zurückzuführen ist, wurde seitens des Bf. aber nicht einmal behauptet und erscheint auch nicht als gegeben, zumal der Bf. selbst angibt, dass die Kassaberichte durch die Gattin erstellt worden seien. In diesem Zusammenhang erscheint auch die beantragte Zeugeneinvernahme des Herrn z3, p.A. w, entbehrlich.

Doch auch die an Hand der betreffenden Feststellungen aufgezeigte materielle Mangelhaftigkeit der Buchführung stellt eine solche dar, welche geeignet ist, die sachliche Richtigkeit der Buchführung bzw. der Aufzeichnungen berechtigterweise in Zweifel zu ziehen.

Aus den Feststellungen der BP hinsichtlich der Fehlbestände in Bezug auf den Eierzukauf (basierend auf dem seitens der Ehegattin des Bf. bekanntgegebenen täglichen Eierverbrauch von ca. 5 Stück sowie dem Eiervorrat von etwa 20 Stück) ergeben sich zweifelsfrei Mängel bei der Erfassung des Wareneinkaufs "Eier". So führte der Bf. hinsichtlich der festgestellten Eierbestände bzw. Eierfehlbeträge aus, dass der tatsächliche Eiereinkauf gar nicht habe festgestellt werden können, zumal der Bf. zahlreiche Einkäufe bei der Fa. Hofer getätigt habe, wo auf den Registrierkassastreifen lediglich Lebensmittel vermerkt, jedoch keine genaue Spezifikation angegeben sei. Mit gegenständlicher Argumentation übersieht der Bf., dass entgegen den Beschwerdeausführungen auf

den Rechnungen der Fa. Hofer sehr wohl eindeutig die Bezeichnung der Waren, nämlich mit "Eier Gr.L", angegeben war. Gleichzeitig wurden seitens der BP sämtliche Belege der Jahre 2001 bis 2005 ausgewertet und unter Zugrundelegung der Angaben der Ehegattin hinsichtlich des täglichen Eierverbrauchs von ca. 5 Stück sowie des Umstands, dass täglich etwa 20 Eier vorrätig waren, der tägliche Bestand an Eiern ermittelt. Gegenständliche Auswertung der BP ergab in den einzelnen Jahren jeweils Lagerbestände von bis zu 218 Stück bzw. Fehlbestände von bis zu -896 Stück sowie mehrere "Zeiträume von über drei Wochen", in denen gar kein Eierzukauf getätigt wurde. Wenn die BP auf Grund gegenständlicher Feststellungen davon ausgeht, dass der Wareneinkauf bei den Eiern durch den Bf. manipuliert worden sei, so kann dem nicht entgegengetreten werden. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist es nämlich gänzlich auszuschließen, dass bei einem täglichen Verbrauch von ca. 5 Eiern ein festgestellter Lagerbestand von bis zu 218 Stück Eiern glaubwürdig erscheint, zumal ein derartiger Lagerbestand bei dem angegebenen täglichen Eierverbrauch gar nicht rechtzeitig hätte verwendet werden können ohne zu verderben. Ebenso erscheint es in Hinblick auf die Haltbarkeit von Eiern unglaublich, dass während der festgestellten Zeiträume von (mehr als) drei Wochen, in denen keine Eier hätten zugekauft worden sein sollen, tatsächlich kein Eierzukauf erfolgte. Vielmehr konnte der Bf. die festgestellten Unregelmäßigkeiten bei den Beständen bzw. den Zukauf an Eiern nicht schlüssig aufklären. Die Annahme, dass daher nicht sämtliche Einkäufe an Eiern seitens des Bf. in seine Aufzeichnungen Eingang gefunden haben, erscheint als berechtigt.

Wie die BP weiters feststellte, ergab eine Abstimmung von Lieferantenauskünften mit den vorliegenden Unterlagen 3 nicht erfasste Belege (1 Beleg im Jahr 2001, 2 Belege im Jahr 2003), weshalb auch diesbezüglich die Annahme, es lägen weitere Unregelmäßigkeiten bzw. Wareneinkaufsverkürzungen vor, gerechtfertigt erscheint. Die Nichterfassung gegenständlicher Belege blieb seitens des Bf. im Übrigen unbestritten.

In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshofs in Erkenntnissen immer wieder ausgesprochen, bei mangelhaften Aufzeichnungen ist es wahrscheinlich, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (siehe Ritz, BAO 4. Auflage, Tz 18 zu § 184, samt den dort beispielhaft zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Jänner 2006, 2001/13/0274; 24. März 2009, 2006/13/0150; 28. Oktober 2010, 2009/15/0011; 17. November 2010, 2007/13/0078).

Ebenso vermag der Bf. hinsichtlich der Feststellung der BP, wonach im Zusammenhang mit der Trennung der Entgelte auf 10%ige und 20%ige Umsätze auf Basis des Wareneinkaufs bei der Warengruppe Fassbier mit einem zu geringen Verkaufspreis hochgerechnet wurde, mit seinen Beschwerdeausführungen, es sei unrichtig, dass es in Hinblick auf die Anwendung eines fehlerhaften Preises im Jahr 2002 für das Fassbier zu einer Umsatzverkürzung gekommen sei, zumal eine allfällige Differenz den Küchenumsatz erhöht hätte und es demzufolge im schlimmsten Fall zu einer Differenz bei der Umsatzsteuer gekommen wäre, nichts für gegenständlichen Fall zu gewinnen. Der

Bf. übersieht nämlich mit gegenständlicher Argumentation, dass sich mit der Erhöhung der Biereinnahmen um den festgestellten verkürzten Betrag gleichzeitig auch die bisherigen Kucheneinnahmen verkürzten. Die verbleibenden Kucheneinnahmen stellten somit nach Korrektur durch die BP nunmehr nur mehr einen Anteil von ca. 16% der Gesamteinnahmen des Jahres 2002 dar, während in allen anderen Prüfungsjahren dieser jedoch 33% betrug. Gleichzeitig verringerte sich auch der Rohaufschlag. Während dieser im übrigen Prüfungszeitraum 200% betrug, reduzierte sich dieser im Jahr 2002 auf Grund der Erhöhung der Biereinnahmen auf lediglich 50%. Die Annahme, dass die Einnahmen des Jahres 2002 verkürzt wurden, ist daher berechtigt.

Entsprechend den Feststellungen der BP ergab ein Vergleich der Einnahmen der Sommersaison mit jenen der Wintermonate, dass die Erlöse der Sommersaison - bei einem 2,5 fachen Platzangebot - lediglich 45% Umsatzanteil der Jahreseinnahmen betrugen. Dies wurde als Indiz für eine Umsatz- und Einnahmenverkürzung gesehen.

Auch wenn der Bf. vorbringt, im Gegensatz zur Wintersaison, wo in der Halle gleichbleibende klimatische Bedingungen vorhanden seien, sei dies im Sommer in keinsten Weise der Fall, da es durch die Wetterverhältnisse wie Regen, starke Hitze oder Wind entsprechende Ausfälle gäbe und weiters gehörten die Vereinsmitglieder teilweise der älteren Generation an, welche bei hohen Temperaturen nicht spielen würden, so erscheint gegenständliche Argumentation weder schlüssig noch stichhaltig, lediglich einen 45%igen Anteil der Sommerumsätze an den Jahreseinnahmen rechtfertigen zu können. Unbestrittenermaßen standen in den Jahren des Prüfungszeitraumes in den Wintermonaten jeweils 6 Hallenplätze, hingegen in der Sommersaison 13 Freiluft- und 2 Hallenplätze zur Verfügung. Das Platzangebot der Sommersaison betrug daher das 2,5 fache der Wintermonate. Selbst unter Berücksichtigung von wetterbedingten Ausfällen sowie des Umstandes, dass die Vereinsmitglieder teilweise der älteren Generation angehörten und daher bei Hitze nicht spielen würden, vermag ein um ein Vielfaches größeres Platzangebot in der Sommersaison, nämlich das 2,5 fache, nicht schlüssig einen geringeren Umsatz in der Sommersaison im Verhältnis zu den Wintermonaten glaubhaft zu machen und entspricht dies auch nicht den Erfahrungen des Wirtschaftslebens.

Auch mit den im Schreiben vom 20.09.2017 nachträglich gemachten Ausführungen die im Winter erzielten Umsätze seien höher als jene im Sommer, weshalb die Clubnachrichten des Tennisvereins vom März 2012 vorgelegt würden, aus denen der darin enthaltene Winterstundenplan mit einer Wochenbelegung von 152 Stunden ersichtlich sei, dagegen stünden aber nur ca. 200 Mitglieder, was eine Platzbelegung ergäbe, die weit unter jener der Wintersaison liege, vermag der Bf. nichts für vorliegenden Beschwerdefall zu gewinnen, zumal sich die Angaben nicht auf den Prüfungszeitraum beziehen. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung gab der Zeuge an, dass im Winter mehr gespielt worden sei, was an den Wochenplänen ersichtlich gewesen sei. Allerdings unterblieb zum Nachweis der diesbezüglichen Angaben eine Vorlage der angesprochenen Wochenpläne.

Entsprechend den Feststellungen der BP nahm der u y an Meisterschaftsbewerben teil und absolvierte auf der Anlage auch Heimspiele. Ebenso fanden auf der Anlage weitere

Veranstaltungen wie das Staatsligafinale 2004 der Herren +35, das Staatsligafinale 2005 der Damen +50 oder ein Gedenkturnier statt. Ein Vergleich der Tageslosungen der Monate in denen Meisterschaftsbewerbe oder weitere Veranstaltungen stattfanden im Verhältnis zu Monaten, in denen keine Bewerbe oder Veranstaltungen abgehalten wurden, ergab keine höheren Kantineinnahmen, weshalb die BP von einem weiteren Indiz für eine Umsatz- bzw. Einnahmenverkürzung ausging.

Die BP gründete ihre Überlegungen, dass bei Meisterschaftsspielen bzw. anderen Veranstaltungen auch höhere Umsätze erzielt werden müssen, darauf, dass sich die Aktiven bei diesen Meisterschaftsspielen grundsätzlich länger auf der Anlage aufhalten würden als bei Hobbypartien. Bei Bewerbungsspielen habe jeder Spieler vorerst ein Einzelmatch zu bestreiten und werde in der Folge in einem Doppelmatch eingesetzt. Diese Doppelspiele könnten jedoch nicht unmittelbar an das Einzelmatch gespielt werden, da die Paarungen erst nach Beendigung aller Einzelmatches zusammengestellt würden. Daraus ergäben sich zwangsläufig Wartezeiten. In diesen Zeiten seien nicht alle Spieler eingesetzt, sondern würden diese die Spiele der Mannschaftskollegen verfolgen. Nach Beendigung des letzten Doppels werde üblicherweise geduscht und dann beginne der gesellige Teil der Veranstaltung.

Weiters würden sich an Tagen mit Meisterschaftsspielen zusätzlich zu den Spielern auch Zuschauer einfinden, die Speisen und Getränke konsumierten. Es sei zwar richtig, dass an Tagen an denen Meisterschaften gespielt werden würden, einige sonst fixe Spieler fernblieben, jedoch könne nicht bestritten werden, dass sich an eben solchen Tagen mehr Menschen auf dem Gelände einfinden und auch etwas konsumieren würden. Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens sei davon auszugehen, dass sich die anwesenden Personen nicht ausschließlich mit selbst mitgebrachten Speisen und Getränken verpflegen würden. Vielmehr bestehe in den Wartezeiten zwischen den Spielen sowie beim geselligen Abschluss die Möglichkeit der Konsumation von Speisen und Getränken.

Gegenständlicher Argumentation der BP kann nicht entschieden entgegengetreten werden, zumal die BP mit ihrer Annahme von höheren Umsätzen in Monaten mit Meisterschaftsspielen bzw. Veranstaltungen in Folge des Umstandes, dass sich die Spieler länger auf der Anlage aufhielten sowie dass auch zusätzliche Zuschauer kommen würden, welche ein Mehr an Speisen und Getränken konsumieren würden als an anderen Tagen, denkfolgerichtige Schlussfolgerungen gezogen hat und diese im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens stehen. Seitens des Bf. wurde keine sachlich gerechtfertigte Begründung vorgebracht, die die gegenständliche Annahme zweifelsfrei widerlegt hätte.

Der Bf. führte in seiner Beschwerde aus, dass durch diverse Sponsorenleistungen die Meisterschaftsspiele für den Buffetbetrieb vielmehr kontraproduktiv und somit schädlich seien. Gegenständliches Vorbringen erscheint unter den gegebenen Umständen unglaubwürdig und wurde zudem seitens des Bf. in keinsten Weise durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachgewiesen. Lediglich die Behauptung des Bf. ist

für sich alleine keineswegs ausreichend, das diesbezügliche Vorbringen glaubhaft erscheinen zu lassen. Ebenso nicht glaubwürdig erscheint in diesem Zusammenhang das Beschwerdevorbringen, dass Gäste isotonische Getränke weitgehend selbst mitgebracht haben sollten. Vielmehr liegt der Schluss nahe, dass an solchen Tagen, wo sich mehr Zuschauer und Spieler auf der Anlage befinden als an anderen Tagen, eben auch mehr konsumiert wird. In diesem Sinne kann auch den Ausführungen des Bf. es handle sich um einen kleinen Vorstadtclub, in dem viele Pensionisten spielen würden, weshalb entsprechend den Lebenserfahrungen auch mit keinen Zuschauern gerechnet werden könne, nicht gefolgt werden. Gerade bei Veranstaltungen wie Meisterschaftsspielen oder Staatsligafinalspielen - auch wenn diese in einem kleineren Rahmen stattfinden - ist davon auszugehen, dass Tennisinteressierte bzw. Freunde, Bekannte und Verwandte der teilnehmenden Spieler den Bewerben beiwohnen und zusehen. Zudem ist zu bedenken, dass sich durch die zwischen den einzelnen Spielen ergebende Wartezeit sowie den sich nach Ende der Bewerbe ergebenden geselligen Abschluss eine weitere Möglichkeit zur Konsumation von Speisen und Getränken ergibt und diese seitens der Zuschauer und Spieler auch wahrgenommen wird. Die Annahme, dass an Tagen von Bewerben eine höhere Tageslosung erzielt wird, als an anderen Tagen ohne Veranstaltungen, erscheint daher naheliegend und somit berechtigt.

Als weiteres Argument gegen das Vorliegen höherer Umsätze an Tagen mit Meisterschaftsspielen brachte der Bf. die mangelnde Platzkapazität vor. Der Bf. begründete seine Aussage damit, dass die Platzkapazität nicht erweiterbar sei, die Stunden verkauft seien und wenn Meisterschaften gespielt würden, die Mitglieder, die sonst ihre fixen Stunden gekauft hätten, nicht spielen könnten und daher die Anlage nicht aufsuchen würden. Daraus ergibt sich aber zwingend der Schluss, dass offensichtlich sämtliche Stunden abonniert bzw. als Einzelstunde verkauft waren. Da die Meisterschaften stets in der Freiluftsaison stattfanden, war daher auf Grund der vorgebrachten Beschwerdeausführung davon auszugehen, dass somit insgesamt 15 Tennisplätze zu 100% ausgelastet waren. Das Vorbringen des Bf. in der Sommersaison seien die Umsätze geringer gewesen als jene in der Wintersaison erscheint daher unter den gegebenen Umständen wenig glaubwürdig.

Für die Annahme des Vorliegens von höheren Umsätzen in den Sommermonaten spricht aber auch der Umstand, dass die Mitglieder immer wieder ersucht wurden, die Parkordnung einzuhalten, um auch anderen Mitgliedern eine Chance auf einen Parkplatz zu geben.

Zudem lässt sich auch aus dem umfangreichen Speisenangebot der Kantine (täglich ein Menü und eine reiche Auswahl an frisch gemachten Speisen wie Schnitzel, Cordon Bleu, Rostbraten, Gulasch, Leber, etc. sowie kleine Speisen wie div. Würstel und belegte Brote) schließen, dass diese stets gut besucht und auch entsprechend ausgelastet war. Weiters wurde seitens des Bf. und seiner Gattin in der Clubzeitung auch immer wieder die Organisation diverser Feste beworben, sodass davon ausgegangen werden kann, dass auch diese statt fanden. Gleichzeitig gab der im Rahmen der mündlichen Verhandlung

einvernommene Zeuge an, dass der Bf. und seine Gattin täglich von 9:00 Uhr bis 23:00 Uhr abends im Club gewesen seien. Auch diese lange Anwesenheit des Bf. mit seiner Ehegattin spricht für eine Auslastung des Gastronomiebetriebes.

Nichts zu gewinnen vermag der Bf. auch mit seinem Vorbringen über sein Vermögen bzw. jenes der Ehegattin sei (im Jahr 2010) ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden, was bei den angeblich verkürzten Beträgen wohl nicht notwendig gewesen wäre, da die Einleitung eines solchen Verfahrens keinen Beweis darstellt, die Umsätze und Einnahmen der Jahre 2001 bis 2005 nicht verkürzt zu haben.

Wie aus dem Prüfbericht ersichtlich, erfolgte auf Grund der getroffenen Feststellungen eine kalkulatorische Überprüfung. Bei der kalkulatorischen Schätzung der Jahre 2001 bis 2005 erfolgte die Rückrechnung der Einnahmen über die seitens des Bf. im Winterbetrieb tatsächlich verkauften Hallentennisstunden, wobei dieser Berechnung die sich daraus ergebende Anzahl von Spielern je Woche (inklusive 50 Tischtennispieler) multipliziert mit einem - auf Basis der Preise laut Speisekarte basierenden - durchschnittlichen Konsumationswert je Spieler aus Getränken und Speisen, wobei dabei berücksichtigt wurde, dass 20% der Spieler nichts konsumieren, zu Grunde gelegt wurde. Eine Verprobung des Jahres 2006 nach der gleichen Schätzungsmethode wie jener im Prüfungszeitraum ergab lediglich eine Abweichung von 1% zu den Zahlen laut Saldenliste für 2006, so dass die BP berechtigter Weise von der Schlüssigkeit gegenständlicher angewandten Schätzungsmethode ausgehen durfte und die mit dieser Methode errechneten Umsätze bzw. Einnahmen den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommen. Mit dem Einwand, es würden nur 80% der verkauften Abostunden tatsächlich gespielt werden, vermag der Bf. nichts zu gewinnen, da es üblich sei, nicht gespielte Stunden später nachholen zu können. Auch wenn der Bf. behauptet, die Ausführungen des Finanzamtes, dass nicht gespielte Abostunden später nachgeholt würden, würden jeglicher Grundlage entbehren, so hat der Bf. keinen Gegenbeweis erbracht. Lediglich die Behauptung, nicht gespielte Abostunden würden nicht nachgeholt werden, reicht für sich alleine nicht aus, Entsprechendes nachzuweisen.

Ebenso irrt der Bf. wenn er davon ausgeht seitens der BP sei nicht überprüft worden, welche Mitglieder noch aktiv seien, zumal die kalkulatorische Berechnung nicht an Hand der Mitglieder, sondern der im Winter verkauften Hallentennisstunden vorgenommen wurde. Grundsätzlich steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am ehesten geeignet erscheint (siehe Ritz, BAO 5. Auflage, Tz 12 zu § 184, samt den dort beispielhaft zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs). Mit dem Vorbringen, die BP habe es verabsäumt, die Feststellungen durch einen externen Betriebsvergleich zu überprüfen, um sich so von der Richtigkeit der Beschwerdeausführungen zu überzeugen, vermag der Bf. daher nichts zu gewinnen. Vielmehr erscheint die seitens der BP gewählte Vorgehensweise der kalkulatorischen Schätzung basierend auf den im Winter verkauften Tennishallenstunden unter Zugrundelegung der sich daraus

ergebenden Spieleranzahl und einer auf Basis der Preise laut Speisekarte basierenden durchschnittlichen Konsumation je Spieler nicht als unschlüssig und am ehesten geeignet, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

Höhe der Schätzung:

Wie bereits oben ausgeführt, berechnete der Prüfer die Höhe der verkürzten Umsätze bzw. Einnahmen, auf Basis der seitens des Bf. im Winterbetrieb tatsächlich verkauften Abostunden, indem sich die daraus ergebende Anzahl der Spieler (inklusive 50 Spieler der Tischtennissektion) multipliziert mit einem sich auf Basis der Speisekarte ergebenden durchschnittlichen Konsumationswert je Spieler für Speisen und Getränke (wobei dabei davon ausgegangen wurde, dass 20% der Spieler nichts konsumieren) der Berechnung zu Grunde gelegt wurde. Wie sich aus gegenständlicher Berechnung zweifelsfrei ergibt, ging der Prüfer dabei nicht von der Zahl der Mitglieder der Tennisvereine, sondern ausschließlich von den tatsächlich verkauften Winterabostunden aus, die auch nur eine Auslastung von 38% der möglichen Gesamtauslastung repräsentierten. Zudem blieben bei gegenständlicher Kalkulation auch die neben den Winterabostunden verkauften Einzelstunden gänzlich unberücksichtigt, würde sich doch diesfalls eine noch höhere Schätzung ergeben. In diesem Zusammenhang irrt der Bf. wenn er vorbringt, das Finanzamt habe bei gegenständlicher Schätzung mit den Ansatz von 510 Spielern pro Woche den Umstand, dass der Club nur mehr 200 Mitglieder habe, völlig ignoriert. Einerseits bezieht sich die im Ergänzungsschreiben vom 20.09.2017 erwähnte Höhe der angegebenen Mitgliederzahl von 200 Mitgliedern zweifelsfrei nicht auf den Beschwerdezeitraum - für diesen stellte der Prüfer im Übrigen eine Mitgliederzahl des u y mit 300 Mitgliedern und des u y mit 100 Mitgliedern fest - andererseits berechnete sich die der Schätzung zu Grunde liegenden Spieleranzahl aus den tatsächlich verkauften Winterabostunden plus des Ansatzes von 50 Spielern für die Tischtennissektion. Hinsichtlich der der Schätzung zu Grunde liegenden Anzahl der Spieler ging der Prüfer zunächst von der sich aus den Winterabostunden ergebenden Zahl von Spielern aus und berücksichtigte zusätzlich 50 Spieler aus der aus 130 Mitgliedern bestehenden Tischtennissektion, die im Klubgebäude der Tennisvereine ihren Spielbetrieb abhält. Gegenständliche Vorgehensweise erscheint logisch, zumal im Rahmen des Ergänzungsschreibens vom 20.09.2017, entgegen dem ursprünglichen Vorbringen, die Tischtennissektion sei in der Sommersaison gar nicht aktiv, diese jedoch sehr wohl in der Sommersaison spielte. Wenn der Prüfer davon ausging, dass auch Mitglieder des Tischtennisvereins die Kantine aufsuchten und dies durch den Ansatz von 50 Spielern bei der Kalkulation entsprechend berücksichtigte, so erscheint dies plausibel und den Lebenserfahrungen entsprechend. Ebenso erscheint die Anzahl von 50 Tischtennispielern nicht zu hoch gegriffen. Gleichzeitig ermittelte der Prüfer die Höhe der angenommenen durchschnittlichen Konsumation je Spieler als Mittelwert von Speisen und Getränken laut aufliegender Speisekarte und brachte dabei einen Abschlag iHv 20% in Abzug, um auch jene Spieler, die die Tennisanlage zwar zu Spielzwecken aufsuchten, jedoch im Gastronomiebetrieb des Bf. nichts konsumierten, entsprechend zu

berücksichtigen. Gegenständliche Vorgehensweise ist unter den gegebenen Umständen logisch und nachvollziehbar.

Zudem lassen die Beschwerdeausführungen, dass an einem Tag, wo ein Meisterschaftsspiel stattgefunden habe, keine höheren Umsätze haben erzielt werden können, da die Platzkapazität nicht erweiterbar sei, die Stunden verkauft seien und die Mitglieder, die sonst ihre fixen Stunden gekauft hätten, nicht haben spielen können, darauf schließen, dass auch die Anlage in der Sommersaison sehr gut besucht war, was wiederum die Annahme naheliegend erscheinen lässt, dass auch der Gastronomiebetrieb eine gute Auslastung hatte. Für eine gute Auslastung des Gastronomiebetriebes sprechen zudem nicht nur die im Rahmen der mündlichen Verhandlung seitens des einvernommenen Zeugen gemachten Angaben, dass der Bf. und seine Ehegattin täglich von 9:00 Uhr bis 23:00 Uhr abends im Club waren und die diversen Mitteilungen in der Vereinszeitung, die Parkordnung einzuhalten, um auch den anderen Mitgliedern die Chance auf einen Parkplatz zu geben, sondern auch der Umstand, dass das Angebot der Kantine täglich ein Menü sowie eine reiche Auswahl an frischen Speisen umfasste und überdies auch die Organisation diverser Feste durch den Bf. in der Clubzeitung angeboten wurde.

Die seitens des Prüfers auf Basis der kalkulatorischen Berechnung vorgenommene Zuschätzung erscheint nicht überhöht und daher auch geeignet den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen, zumal auch die Anwendung gegenständlicher Schätzungsmethode auf das Jahr 2006 - unter Zugrundelegung der für 2006 ermittelten Fixstunden - lediglich zu einer Abweichung von nur 1% zu den Zahlen lt. Saldenliste geführt hat. Zudem hat der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung keine substantiierten Einwände vorgebracht, die den Senat veranlasst hätten, von der seitens der Betriebsprüfung geschätzten Höhe abzugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

1. Beschluss

Da sich bei Nichterfüllung eines Mängelbehebungsauftrages die Rechtsfolge der Erklärung der Zurücknahme der Beschwerde bereits aus dem Gesetz ergibt und somit

keine Rechtsfragen aufgeworfen wurden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, war die Revision nicht zulässig.

2. Erkenntnis

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfrage aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen (insbesondere, ob die erklärten Umsätze und Einnahmen verkürzt wurden) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 16. Oktober 2017