

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf. , Gde X , B-Straße-xx , vertreten durch die XY Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Gd Y , G-Straße-yy , gegen die Bescheide des Finanzamtes Z , Ge Z , R-Straße-zz , vom 2. Juli 2013 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf die entsprechenden Beschwerdevorentscheidungen vom 21. Februar 2014 verwiesen.

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer (ab 1.1.2014 Beschwerdeführer; in der Folge kurz: Bf.) betrieb in den Streitjahren zwei Tankstellen (T) mit den Standorten in GDe N, T-Straße-nn, und Gd Y, S-Straße-yx. Er ermittelte seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Beim Bf. fand eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG ua. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2011 statt. Dabei traf der Betriebsprüfer des Finanzamtes Z in hier interessierender Hinsicht folgende Feststellungen (vgl. die diesbezügliche Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und den diesbezüglichen Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 25.6.2013):

" Tz. 1 Nicht erklärte Umsätze mit der XYZ Handels GmbH:

Es lag bezüglich den Umsätzen mit der XYZ Handels GmbH eine Kontrollmitteilung für den Zeitraum Jänner 2010 bis Juli 2011 vor. Die Auswertung (siehe Beilage) ergab, dass erhebliche Umsätze mit der XYZ Handels GmbH nicht verbucht wurden. Es lagen die Gewinnanteile der XYZ Handels GmbH vor. Aus der Erfahrung mit anderen

Prüfungen (siehe auch bei der Gattin BW) kann gesagt werden, dass ca. 45% der Gewinne bei der XYZ verbleibt und 55% bei den Vertragspartnern verbleiben. Diese Umsätze wurden gemäß § 184 BAO geschätzt. Die verbuchten Umsätze mit der XYZ Handels GmbH konnten nicht überprüft werden, weil die Unterlagen nicht vorgelegt wurden. Die Umsatzsteuer ist auf den Gutschriften der XYZ Handels GmbH ausgewiesen und wird auf Grund der Rechnung geschuldet.

<i>Auswertung für das Jahr 2010</i>	€
Summe XYZ Nettoumsatz N 2010	230.168,89
verbucht auf Kto 4527 Provisionen Wettautomaten	- 57.849,52
Zurechnung netto N	172.319,37
Summe XYZ Nettoumsatz N 2010	230.168,89
USt Bmgrl. 20% bisher gebucht	- 41.046,60
+ USt Bmgrl. 20%	189.122,29
Summe XYZ Nettoumsatz Y 2010	158.360,28
verbucht	0,00
Zurechnung netto Y = + Bmgrl. 20% USt	158.360,28
+ Gewinn gesamt aus XYZ Automaten	330.679,65
+ USt Bmgrl. 20%	347.482,57
<i>Auswertung für das Jahr 2011</i>	€
Summe XYZ Nettoumsatz N 2011	110.512,90
verbucht auf Kto 4527 Provisionen Wettautomaten	- 91.244,53
Zurechnung netto N	19.268,37
Summe XYZ Nettoumsatz N 2011	110.512,90
USt Bmgrl. 20% bisher gebucht	- 54.641,05
+ USt Bmgrl. 20%	55.871,85
Summe XYZ Nettoumsatz Y 2011	77.636,21
verbucht	- 49.113,56
Zurechnung netto Y	28.522,65
Summe XYZ Nettoumsatz Y 2011	77.636,21
USt Bmgrl. 20% bisher gebucht	- 38.271,40
+ USt Bmgrl. 20%	39.364,81
	47.791,02
+ Gewinn gesamt aus XYZ Automaten	95.236,66
+ USt Bmgrl. 20%	

Das Finanzamt K schloss sich ua. diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ entsprechende Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 (jeweils datiert mit 2. Juli 2013).

Mit den gegen diese Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 erhobenen Berufungen (Beschwerden) vom 5. August 2013 legte die steuerliche Vertretung des Bf. mit Begleitschreiben vom 5. bzw. 9. September 2013 entsprechende Umsatz- und Einkommensteuererklärungen (samt Beilagen) und Jahresabschlüsse für die Jahre 2010 und 2011 vor, beantragte, die Veranlagungen für die Jahre 2010 und 2011 entsprechend den abgegebenen Erklärungen vorzunehmen, und führte in der zusätzlichen Berufungs(Beschwerde)begründung vom 4. September 2013 Nachstehendes aus:

" Bezuglich der Umsätze mit der XYZ Handels GmbH werden einerseits die Nichterklärung von Umsätzen und die Umsatzsteuerschuld auf Grund der Rechnung für die Jahre 2010 und 2011 ins Treffen geführt. Diesbezüglich muss gesagt werden, dass die Nichterklärung auf dem Umstand beruht, dass teilweise Gelder an die Spieler verliehen wurden und daher die Meinung bestand, dass diese nicht in die Buchhaltung zu nehmen wären.

Nicht richtig ist, dass eine Umsatzsteuerschuld auf Grund der Rechnung bestehen soll. Tatsächlich wurde von dem Pflichtigen keine einzige Rechnung ausgestellt.

Dies wurde stets von der XYZ G Ltd bzw. von der XYZ Handelsgesellschaft mbH vorgenommen. Eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnung setzt voraus, dass der Pflichtige die Rechnungslegung vornimmt. Nachdem dies nicht geschehen ist und die Umsätze nicht der Umsatzsteuer unterliegen, kann sich eine Umsatzsteuerschuld auf Grund der Rechnung nur für die XYZ G Ltd bzw. für die XYZ Handelsgesellschaft mbH ergeben. Daher sind diese Umsätze gesamthaft nicht der Umsatzsteuer bei dem Pflichtigen zu unterwerfen und in die Einkommensteuererklärung sind die jeweiligen Bruttoumsätze aufzunehmen. "

Nach Einholung einer Stellungnahme des Betriebsprüfers zum gegenständlichen Berufungs(Beschwerde)vorbringen (vgl. diesbezüglichen Schriftsatz vom 9. Jänner 2014 samt unbeantwortet gebliebenem Nachschauauftrag vom 29.11.2013) gab das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidungen vom 21. Februar 2014 den Beschwerden insoweit teilweise statt, als es die Erstbescheide insofern zu Gunsten des Bf. abänderte, als es die Angaben des Bf. in den nunmehr vorliegenden Steuererklärungen mitberücksichtigte; den Beschwerdebegehren betreffend die strittigen Umsätze bzw. Einkünfte des Bf. im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Video Lotterie Terminals der XYZ Handelsgesellschaft mbH bzw. der XYZ G Limited wie auch hinsichtlich der beantragten Forderungsabschreibung folgte die Abgabenbehörde jedoch nicht [an dieser Stelle wird auf die diesbezüglichen Überlegungen der Abgabenbehörde in der zusätzlichen Bescheidbegründung (Verf 67) vom 21. Februar 2014 verwiesen].

Mit Schriftsatz vom 29. April 2014 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Beschwerden an das Bundesfinanzgericht, womit diese wiederum als unerledigt galten. Im Vorlageantrag brachte die steuerliche Vertretung des Bf. ergänzend Folgendes vor:

" Nach Vergleich der von den Spielbetreibern übermittelten vollständigen Rechnungen musste festgestellt werden, dass für das Jahr 2010 Rechnungen mit brutto 335.417,38 €

anstatt der vom Prüfer festgestellten Umsätze mit brutto 466.235,00 € vorliegen. Für das Jahr 2011 ergibt sich laut Rechnungen ein Bruttoumsatz von 163.272,10 € anstatt dem vom Prüfer festgestellten Umsatz von brutto 225.778,93 €. Dies ergibt ein Bruttominderumsatz von 131.314,70 € für das Jahr 2010 und von 62.506,83 € für das Jahr 2011.

Gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. bb sind die Umsätze aus der Mitwirkung im Rahmen von Ausspielungen von der Umsatzsteuer unecht steuerbefreit. Dies gilt zumindest bis zum 2.1.2011. Aufgrund der EuGH-Urteile in den Rs. Fischer und Linneweber hat die Befreiungsvorschrift des Art. 13 B lit. f der MwSt-RL unmittelbare Wirkung zu Gunsten des Steuerpflichtigen und ist somit die Einschränkung des innerstaatlichen Rechtes außer Acht zu lassen. Somit sind diese Umsätze nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen und sind im Jahr 2010 mit gesamt brutto 335.417,38 € der Einkommensteuer zu unterwerfen. Wie bereits in der Berufung angeführt, kann in diesem Zusammenhang auch keine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnung ins Treffen geführt werden.

Gemäß den beiliegenden Aufstellungen muss festgestellt werden, dass die wesentlichen Guthaben des Steuerpflichtigen für ausgeliehene Gelder im Zusammenhang mit den Glücksspielumsätzen aus der T Station Y mit 54.600,00 € und der T Station N mit 34.565,00 € nach wie vor offen und nicht einklagbar sind und müssen infolge dessen abgeschrieben werden. (Siehe OG Entscheidung vom 20.3.2013, 6 Ob 118/12i).

Es wird beantragt, dass für das Jahr 2010 bei der Umsatzsteuer der Nettobetrag aus dem Bruttobetrag von 466.235,00 € somit 388.529,17 € nicht der Umsatzsteuer mit 20% unterworfen wird und dafür ein unecht befreiter Umsatz in Höhe von 335.417,38 € in Ansatz gebracht wird.

Für das Jahr 2011 wird beantragt, dass eine Forderungsabschreibung in Höhe von 89.165,00 € berücksichtigt wird.

Zudem wird beantragt, dass bei der Umsatzsteuer 2011 ein Betrag von 136.060,08 € anstatt mit 188.149,11 € der Umsatzsteuer mit 20% unterworfen wird. "

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 5.5.2014, wonach der Bf. ersucht wurde, die im Vorlageantrag angesprochenen "von den Spielbetreibern übermittelten vollständigen Rechnungen" der Jahre 2010 und 2011 vorzulegen sowie die im Anhang zum Vorlageantrag genannten Schuldner mit vollständigem Namen und Anschrift namhaft zu machen sowie etwaige vorhandene Schuldscheine vorzulegen) legte die steuerliche Vertretung des Bf. in der Folge mit Begleitschreiben vom 20. bzw. 21. Mai 2014 entsprechende Rechnungskopien sowie eine Aufstellung der Schuldner vor.

Mit Vorlagebericht vom 3. Juli 2014 legte das Finanzamt - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannten Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde ua. folgende Stellungnahme ab:
""Die Umsätze aus der Duldung der Aufstellung der Video Lotterie Terminals durch die XYZ Handelsgesellschaft mbH bzw. die XYZ G Ltd in den Geschäftsräumlichkeiten des

Steuerpflichtigen sind in Österreich steuerbar und steuerpflichtig und fallen nicht unter die unechte Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. bb UStG 1994.

Selbst wenn die erzielten Umsätze unter die genannte Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. bb UStG 1994 fallen würden, bestünde die Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung (auch bei Gutschriften - siehe Ruppe/Achatz, § 11 Tz 132) gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994.

Bei der Ermittlung der Höhe der Umsätze wird der Ansicht der Betriebsprüfung (betreffend der Umsätze iZm der XYZ) gefolgt. Den durch die Kontrollmitteilung der Behörde bekannt gewordenen Umsätzen iZm der XYZ wird schon deshalb Glauben geschenkt, da in identen Fällen, welche sich auf derselben Kontrollmitteilung befunden haben, die nachgereichten Rechnungen mit den auf der Kontrollmitteilung ausgewiesenen Umsätzen nahezu zu 100% übereinstimmten.

Die Darlehen an die "Kunden" wurden weder in den Büchern geführt noch wurde die Existenz dieser Darlehen im Rahmen der Betriebsprüfung vom Steuerpflichtigen zu irgendeinem Zeitpunkt vorgebracht. Erst im Rahmen der Berufung wurde die "Darlehensgewährung" erstmals erwähnt sowie eine Liste der angeblichen "Darlehensempfänger" beigelegt. Ein Großteil der "Darlehensempfänger" auf dieser Liste ist nicht identifizierbar. Im Zuge eines Vorhalteverfahrens zur Beschwerdevorlage wurde eine handschriftliche Liste der Schuldner, diesmal teilweise mit Anschriften, vorgelegt. Dem Ersuchen, etwaig vorhandene Schuldscheine vorzulegen, ist jedoch nicht nachgekommen worden. Somit wird das Vorbringen des Steuerpflichtigen, die hingegabenem Darlehen betreffend, von Seiten der Behörde als Schutzbehauptung gewertet; deren Abschreibung aufgrund von Uneinbringlichkeit ist daher nicht anzuerkennen ."

Mit rechtskräftigem Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt K als Organ des Finanzamtes Z als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 22. Oktober 2014 wurde der Bf. wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, der Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG und der Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zur einer Geldstrafe von 33.000,00 € (im Falle der Uneinbringlichkeit sechs Wochen Ersatzfreiheitsstrafe) verurteilt, weil er ua. " im Zeitraum März 2010 bis April 2012 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich einerseits durch Einreichung von verspäteten Voranmeldungen (01-12/2010, 01-12/2011), andererseits (auch) durch Einreichung von unrichtigen Voranmeldungen (01-12/2010, 01-12/2011) bei gleichzeitiger Nichtentrichtung der geschuldeten Umsatzsteuerbeträge zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten, wobei Umsätze gegenüber der XYZ Handels GmbH bzw. XYZ G Ltd zum Teil verschwiegen wurden, für die Zeiträume 01/2010 bis 02/2012 eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen) in Höhe von 77.204,45 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat ".

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

Streit besteht im Wesentlichen darüber, ob - wie von der belangten Behörde vertreten wird - die strittigen Umsätze des Bf. im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Video Lotterie Terminals der XYZ Handelsgesellschaft mbH bzw. der XYZ G Limited in den Streitjahren umsatzsteuerlich steuerbar und steuerpflichtig waren oder ob diese Umsätze - wie seitens des Bf. vertreten wird - nicht der Umsatzsteuer unterliegen bzw. von der Umsatzsteuer unecht steuerbefreit sind. Unstrittig war, dass die diesbezüglichen Umsätze dem Grunde nach - als Einkünfte aus Gewerbebetrieb - einkommensteuerpflichtig waren. Strittig ist weiters auch, in welcher Höhe die strittigen Umsätze einkommen- und umsatzsteuerlich anzusetzen waren. Außerdem besteht Streit darüber, ob für das Jahr 2011 im Zusammenhang mit behaupteten Darlehenshingaben an Spieler eine Forderungsabschreibung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

Vorab sei erwähnt, dass sich das Finanzgericht grundsätzlich den Ausführungen, Einschätzungen bzw. Berechnungen der Abgabenbehörde anschließt und auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der obgenannten Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 9. Jänner 2014 sowie den obgenannten Beschwerdevorentscheidungen vom 21. Februar 2014 verweist.

Folgender entscheidungswesentlicher (und im konkreten Fall unbestrittener) **Sachverhalt** wird festgestellt:

Die XYZ Handelsgesellschaft mbH bzw. die XYZ G Ltd (Geschäftsanschrift jeweils: GDE H , N-Straße-hh ; in der Folge kurz: XYZ) hat in den Streitjahren in den vom Bf. als Tankstellenpächter betriebenen T -Tankstellen in GDe N , T-Straße-nn , und Gd Y , S-Straße-yx , Video Lotterie Terminals (in der Folge kurz: VLTs) betrieben.

VLTs ähneln optisch den klassischen Spielautomaten einer Spielbank, unterscheiden sich von diesen aber in der Spielmechanik. Während jeder Spielautomat eigenständig per Zufallsgenerator über Gewinn und Verlust entscheidet, wird diese Entscheidung bei Terminals vom Zufallsgenerator eines zentralen Rechners getroffen. Die Spiele dieser Terminals sind elektronische Lotterien, die gemäß § 12a des Glücksspielgesetzes (GSpG) Ausspielungen sind, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler bzw. der Spielvertrag vor Spielteilnahme über elektronische Medien erfolgt bzw. abgeschlossen wird. Die Entscheidung über Gewinn und Verlust wird zentralseitig herbeigeführt.

Der Spielteilnehmer erfährt unmittelbar nach der Spielteilnahme das Ergebnis dieser Entscheidung. Der zentrale Rechner übermittelt die Ergebnisse per Telekommunikation an die einzelnen Terminals.

Im konkreten Fall steht fest, dass die Betreiberin der Terminals (die XYZ) die in Rede stehenden Geräte auf eigenes Risiko betrieben hat und ihr damit - auf Grund des ihr zuzurechnenden Unternehmerrisikos - die diesbezüglichen Glücksspielumsätze zuzurechnen waren. Zwischen der Betreiberin (XYZ) und dem Bf. war vertraglich vereinbart, dass der Bf. selbst keine Umsätze aus dem Betrieb der VLTs tätigt. Der Bf. als Tankstellenpächter hat Provisionen für die Duldung der Terminalaufstellung und Nutzung der VLTs in seinen Geschäftsräumlichkeiten, für die Aufsicht im laufenden Betrieb und für Serviceleistungen bezogen. In diesem Zusammenhang wurden

seitens der XYZ Provisionsabrechnungen (Gutschriften) vorgenommen, auf denen 20% Umsatzsteuer ausgewiesen ist (vgl. die vorgelegten Provisionsabrechnungen; siehe dazu auch die diesbezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde in den Beschwerdevorentscheidungen (Bescheidbegründung) vom 21. Februar 2014; an dieser Stelle sei erwähnt, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung - wie der VwGH mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können; es wäre Aufgabe des Bf. gewesen, bislang unwidersprochene Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung zu entkräften).

In **rechtlicher** Hinsicht ergibt sich daraus Folgendes:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Sonstige Leistungen sind nach § 3a Abs. 1 UStG 1994 Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Die unternehmerische Tätigkeit muss auf Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbständig und nachhaltig ausgeführt werden. Nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist somit jede Tätigkeit (im wirtschaftlichen Sinn) als gewerblich oder beruflich anzusehen, ohne dass es dabei auf die Art, den Inhalt oder den Zweck der Betätigung ankommt. Eine Tätigkeit kann sowohl in einem aktiven Tun wie auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen, sofern diese selbständig, nachhaltig und gegen Entgelt geschieht (siehe Ruppe/Achatz, UStG ⁴, § 2 Tzen 45 ff; Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 2 Rzen 90 ff).

§ 6 Abs. 1: " *Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:* "

Z 9 lit. d UStG 1994 (Glücksspiele):

(**ursprüngliche**) Fassung (ABÄG, BGBl. I Nr. 105/2005) der sublit. aa und bb:

" aa) die Umsätze, die unter die Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6, 7 und 8 des Gebührengesetzes 1957 fallen (Wetten, Ausspielungen),
bb) die vom Konzessionär (§ 14 des Glücksspielgesetzes, BGBl. Nr. 620/1989) auf Grund der vom Bundesminister für Finanzen bewilligten Spielbedingungen für die Mitwirkung im Rahmen der Ausspielungen gemäß den §§ 6 bis 13 des Glücksspielgesetzes gewährten Vergütungen sowie die vom Konzessionär geleisteten Vergütungen an die österreichische Postsparkasse für die Mitwirkung an der Abwicklung dieser Ausspielungen, "

(**neue**) geänderte Fassung der sublit. aa und bb auf Grund der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010 (anzuwenden erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte, die **nach dem 1.1.2011** ausgeführt werden bzw. sich ereignen):

" aa) die mit Wetten gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 und mit Ausspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG, ausgenommen (dh. steuerpflichtig) Ausspielungen mit Glücksspielautomaten (§ 2 Abs. 3 GSpG) und mit Video Lotterie Terminals, unmittelbar verbundenen Umsätze,

bb) Umsätze aus der Mitwirkung im Rahmen von Ausspielungen, soweit hierfür vom Konzessionär (§ 14 GSpG) Vergütungen gewährt werden, ausgenommen (dh. steuerpflichtig) Vergütungen aufgrund von Ausspielungen mittels Video Lotterie Terminals, und ".

§ 2 Abs. 1 Glücksspielgesetz (GSpG):

" Ausspielungen sind Glücksspiele, bei denen der Unternehmer (Veranstalter) den Spielern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt. "

§ 12a GSpG:

" Elektronische Lotterien, sind Ausspielungen, bei denen der Spielvertrag über elektronische Medien abgeschlossen, die Entscheidung über Gewinn oder Verlust zentralseitig herbeigeführt oder zur Verfügung gestellt wird und der Spielteilnehmer unmittelbar nach Spielteilnahme vom Ergebnis dieser Entscheidung Kenntnis erlangen kann. "

Art. 135 Abs. 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystR):

" Die Mitgliedsstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:
...lit. i) Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden; "

Bei Geldspielautomaten wie auch bei VLTs werden regelmäßig zwei Umsätze bewirkt, wenn - wie im konkreten Fall - ein Lokalinhaber bzw. Tankstellenpächter einem Aufsteller bzw. Betreiber die Aufstellung solcher Automaten bzw. Terminals in seinem Geschäftslokal bzw. in seiner Tankstelle gestattet (vgl. dazu auch VwGH 3.11.1986, 85/15/0270).

Gegenständlich steht unstrittig fest, dass die Spielteilnahme an den elektronischen Lotterien über die VLTs unmittelbar durch die Spieler bzw. der Spielvertrag vor Spielteilnahme über elektronische Medien mit der XYZ erfolgte bzw. abgeschlossen wurde. Die XYZ als Betreiberin der gegenständlichen VLTs hat auf ihre Rechnung und Gefahr den Spielern entsprechende Aussichten auf Gewinn (Einräumung einer Gewinnchance) sowie auch auf Unterhaltung geboten. Sie hatte die Möglichkeit, im Rahmen ihrer Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg ihrer Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten. Die XYZ trug damit das Unternehmerrisiko, bezog als Betreiberin die diesbezüglichen (ab 1. Jänner 2011 steuerpflichtigen; Umsätze auf Grund von Ausspielungen mittels VLTs sind seit 2011 ausdrücklich von der Steuerfreiheit gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994 idF der Glücksspielgesetz-Novelle 2008,

BGBI. I Nr. 54/2010, ausgenommen) Umsätze aus dem Betrieb der strittigen VLTs und schuldete damit (ab 1.1.2011) auch die diesbezügliche Umsatzsteuer (als Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen - also die Einsätze - abzüglich der ausgezahlten Gewinne heranzuziehen; dieser Betrag gilt als Inklusivbetrag, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist).

Der Bf. als Tankstellenpächter wiederum bewirkte insofern sonstige Leistungen an die Betreiberin der VLTs, indem er gegen Entgelt die Aufstellung und Nutzung der strittigen Terminals in seinen Geschäftsräumlichkeiten duldet. Glücksspielumsätze selbst tätigt der Bf. keine. Allein die umsatzabhängige Provision für das Gestatten der Aufstellung der VLTs in den von ihm betriebenen Tankstellen machte den Bf. noch nicht (zum umsatzsteuerfreie Umsätze tätigen) Glücksspielunternehmer.

Die vom Bf. bezogenen Provisionen stellen nach Ansicht des Finanzgerichtes auch keine unecht befreiten Mitwirkungsvergütungen iSd § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. bb UStG 1994 dar. Während Mitwirkungsvergütungen auf Grund von Ausspielungen mittels VLTs seit 2011 ausdrücklich von der Steuerfreiheit ausgenommen sind, bezog sich auch die nach der genannten Bestimmung in seiner ursprünglichen, im Streitjahr 2010 geltenden Fassung geregelte unechte Umsatzsteuerbefreiung nur auf vom Konzessionär (§ 14 GSpG) auf Grund der vom Bundesminister für Finanzen bewilligten Spielbedingungen für die Mitwirkung im Rahmen der Ausspielungen gemäß den §§ 6 bis 13 GSpG gewährten Vergütungen. Derartige Mitwirkungsvergütungen umfassten insbesondere Provisionen, die vom Konzessionär nach § 14 GSpG unmittelbar an seine Vertriebspartner (wie Geschäftsstellen der Klassenlotterien, Lottokollekturen) im Vertrieb von umsatzsteuerfreien Lotterieprodukten gezahlt werden.

Während der Bf. der XYZ die oben dargestellten Leistungen (Duldung der Terminalaufstellung Gestattung der VLT-Nutzung, Aufsicht im laufenden Betrieb, Serviceleistungen) erbracht hat, vermitteln etwa Lotto-Annahmestellen Verträge zwischen Spielteilnehmern und der Lottogesellschaft, wofür sie Provisionen beziehen. In der Art der erbrachten Leistung besteht somit keine Vergleichbarkeit zwischen der Situation des Bf. und jener etwa von Lotto-Annahmestellen bzw. von Vertriebspartnern. Angesichts dessen, dass - wie oben dargelegt - unstrittig davon auszugehen war, dass der Bf. keine Glücksspielumsätze bezogen hat, keine Vergleichbarkeit der bf. Leistungen und jener von Vertriebspartnern des Konzessionärs bestand und außerdem nur von einem Konzessionär gewährte Vergütungen und nur solche für die genannten - auf Grund vom Bundesminister für Finanzen bewilligten Spielbedingungen durchgeführten - Ausspielungen steuerfrei waren, bezog der Bf. auch keine Vergütungen *für die Mitwirkung an der Abwicklung der strittigen Ausspielungen* (vgl. dazu auch Scheiner, Kolacny, Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d Anm 31; Ruppe, UStG³, § 6 Rz 286; VwGH 29.07.2010, 2008/15/0272; siehe auch die diesbezüglichen Ausführungen im obgenannten Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt K vom 22. Oktober 2014, Seite 7, wonach diese Vorgängerbestimmung das Lotto/Totto-Glücksspiel betraf). Die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. bb UStG 1994 (in der ursprünglichen Fassung) hat die Abgabenbehörde daher zu Recht unterlassen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die vom Bf. bezogenen Provisionen als sonstige Leistungen (wie bereits ausgeführt, kann nach § 3a Abs. 1 UStG 1994 eine sonstige Leistung auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen), die er als Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt hat, der Umsatzsteuer. Der Ort der sonstigen Leistung liegt im konkreten Fall - wie vom Finanzamt richtig ausführt wird - jedenfalls in Österreich [Leistungserbringer (Bf.), Leistungsempfänger (XYZ) und Tätigkeitsort (Automatenstandort) befinden sich in Österreich].

Zu den unionsrechtlichen Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bf., wonach aufgrund der EuGH-Urteile in den Rechtssachen Fischer und Linneweber die Befreiungsvorschrift des Art. 13 B lit. f der Mehrwertsteuerrichtlinie (MwSt-RL) unmittelbare Wirkung zu Gunsten des Steuerpflichtigen habe und somit die Einschränkung des innerstaatlichen Rechtes außer Acht zu lassen sei, ist zu sagen, dass das Unionsrecht den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet "Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele" durch die obzitierte Bestimmung des Art. 135 Abs. 1 lit. i MwStSystR (entspricht inhaltlich Art. 13 B lit. f der sechsten MwSt-RL) einen weiten Spielraum einräumt und keine umfassende Befreiung der Glücksspiele verlangt; eine differenzierte Behandlung von Glücksspielen ist damit grundsätzlich zulässig. Angesichts der obigen Überlegungen kann das Finanzgericht im Fall der Besteuerung der in Rede stehenden Umsätze für das Dulden der Aufstellung und Gestatten der Nutzung der VLTs keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit im Sinne eines Verstoßes gegen das Gebot der Neutralität bzw. gegen das Gebot der Gleichbehandlung sämtlicher diesbezüglicher Umsätze erkennen.

Zur Frage der von der Abgabenbehörde angenommenen Steuerschuld auf Grund der Rechnung (hier: der Gutschrift) ist Folgendes zu sagen:

§ 11 Abs. 12 UStG 1994 in der in den Streitjahren geltenden Fassung lautet:

" Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß. "

§ 11 Abs. 7 und Abs. 8 UStG 1994 in der in den Streitjahren geltenden Fassung lauten:

" (7) Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, gelten bei Vorliegen der im Abs. 8 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des Unternehmers, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt. Gutschrift im Sinne dieser Bestimmung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird.

Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht.

(8) Eine Gutschrift ist als Rechnung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift), muß zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Abs. 1 berechtigt sein;
2. zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muß Einverständnis darüber bestehen, daß mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird;
3. die Gutschrift muß die im Abs. 1 geforderten Angaben enthalten. Die Abs. 3 bis 6 sind sinngemäß anzuwenden;
4. die Gutschrift muß dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein ."

Unter Gutschriften versteht § 11 UStG 1994 Urkunden, mit denen ein Unternehmer über eine Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wurde. Die handelsübliche oder konkrete Bezeichnung ist dabei gleichgültig (in den Streitjahren war die Bezeichnung als Gutschrift gesetzlich noch nicht vorausgesetzt; § 11 Abs. 8 Z 3 UStG 1994 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 ab 1.1.2013); maßgebend ist die Funktion. Die Vorschrift nimmt Bedacht auf die Fälle, in denen im Wirtschaftsleben aus Gründen der Vereinfachung über eine Leistung durch den leistenden Unternehmer, sondern durch den Leistungsempfänger abgerechnet wird bzw. diesen sogar die Abrechnungslast trifft, weil er über den genauen Leistungsumfang oder über die Entgelthöhe besser informiert ist als der leistende Unternehmer (vgl. Ruppe/Achaz, UStG⁴, § 11 Tzen 99 ff). Nach Ansicht des Finanzgerichtes ist gegenständlich von einem solchen Fall auszugehen. Aus den obigen Sachverhaltsfeststellungen, der entsprechenden Beweiswürdigung wie auch aus den vorliegenden Provisionsabrechnungen ist ersichtlich, dass im konkreten Fall die in § 11 Abs. 7 und Abs. 8 UStG 1994 (in der oben zitierten Fassung) angeführten Voraussetzungen für die streitgegenständlichen Provisionsabrechnungen vorliegen. Es war davon auszugehen, dass der Bf. die Provisionsgutschriften und die entsprechenden Zahlungen erhalten und diesen - so auch dem gesonderten Ausweis von Umsatzsteuer - nicht widersprochen hat. Gegenteiliges wurde im Übrigen auch nicht behauptet. Daher besteht diesfalls eine Steuerschuld aufgrund der Gutschrift. Die Ausführungen zu einer allfälligen unechten Steuerbefreiung der Tätigkeit des Bf. gehen im vorliegenden Fall daher auch auf Grund dieser Überlegungen ins Leere. Die auf den gegenständlichen Abrechnungen (Gutschriften) ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge wurden damit gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 rechtswirksam vorgeschrieben.

Soweit sich der Bf. gegen die Höhe der von der Abgabenbehörde in den Streitjahren angesetzten Umsätze für die Duldung der Aufstellung der VLs wendet, zeigt die Beschwerde keine Gesichtspunkte auf, die die Vorgehensweise der Abgabenbehörde als rechtswidrig erscheinen ließe. Dies aus folgenden Überlegungen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag (kommt seiner Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren nicht im zumutbaren Ausmaß nach) oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Nach Abs. 3 der Bestimmung hat eine Schätzung ua. auch zu erfolgen, wenn die geführten Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, deren sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Die Abgabepflichtigen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen (§ 126 Abs. 1 BAO).

Auch nach § 18 Abs. 1 UStG 1994 ist der Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Umsatzsteuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. Er hat die vereinnahmten Entgelte für die ausgeführten Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufzuzeichnen, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf steuerfreie Umsätze verteilen.

§ 131 Abs. 1 Z 1 bis 6 BAO enthält (Soll-)Vorschriften, die für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen, für freiwillig geführte Bücher und auch für Kassensysteme gelten. Ihre Verletzung ist zwar nicht als Finanzordnungswidrigkeit strafbar, sie ist allerdings dennoch nicht sanktionslos. Die Nichtbeachtung führt zum Wegfall der Rechtsvermutung des § 163 BAO (danach haben Bücher, Aufzeichnungen und auch Kassensysteme, die den Vorschriften des § 131 BAO 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) und berechtigt die Behörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. zB VwGH 13.6.1989, 86/14/0037; VwGH 2.6.1992, 88/14/0080; VwGH 23.3.1999, 98/14/0127).

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO sieht etwa vor, dass sämtliche Eintragungen der Zeitfolge nach *geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht* vorgenommen werden sollen. Eintragungen sind dann vollständig, wenn alle Geschäftsvorfälle *lückenlos und einzeln erfasst werden*; die einzelnen Geschäftsfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (vgl. dazu auch Ritz, BAO⁵, § 131 Tz 8).

§ 132 BAO ordnet die Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen, der zugehörigen Belege sowie darüber hinaus von abgabenrechtlich relevanten Geschäftspapieren und Unterlagen an.

Es ist Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand von Unterlagen des Bf. und dessen Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen

lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren (freie Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO), bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird. Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss aber auch die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Eine Fehlertoleranz (im Ergebnis, nicht im Verfahren und Denkvorgang) muss der Schätzung immanent angenommen werden. Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. Ritz, BAO⁵, § 184 Tzen 1 ff, und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Im konkreten Fall stand auf Grund einer Kontrollmitteilung (basierend auf beschlagnahmten Unterlagen der XYZ) fest, dass Umsätze bzw. Einkünfte des Bf. mit der XYZ (zum Teil) nicht verbucht bzw. erklärt und somit auch nicht der Umsatz- bzw. Einkommensbesteuerung unterzogen wurden (es wird in diesem Zusammenhang auch auf die Bindungswirkung des im Verfahrensgang zitierten rechtskräftigen Erkenntnisses des Spruchsenates beim Finanzamt K vom 22. Oktober 2014, welche sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Urteilsspruch gedeckten Tatsachen erstreckt, verwiesen).

Die Abgabenbehörde (Betriebsprüfer) hat anhand der aufgrund der vorliegenden Kontrollmitteilung zweifelsfrei vorliegenden Gewinnanteile (Brutto-Einspielergebnisse) der XYZ und anhand von Erfahrungen anderer Prüfungen (danach verbleibt ca. 45% der Gewinne bei der XYZ und 55% bei den Vertragspartnern) die Umsätze bzw. Einkünfte des Bf. geschätzt. Der Bf. hat nach entsprechender Vorhaltung im Beschwerdeverfahren, die im Vorlageantrag erwähnten "von den Spielbetreibern übermittelten vollständigen Rechnungen" der Jahre 2010 und 2011 nachzureichen, diesbezügliche Rechnungskopien vorgelegt. Nachdem nun aber diese Rechnungskopien unvollständig (teilweise auch ohne entsprechende Unterfertigung) vorgelegt wurden, diese daher eine verlässliche Überprüfung der in Frage stehenden Umsätze der Höhe nach in den Streitjahren nicht zuließen, nach wie vor von einer Schätzungsbefugnis dem Grunde nach auszugehen war, werden die in Rede stehenden Umsätze - der oben beschriebenen, durchaus plausiblen Vorgehensweise des Prüfers folgend - geschätzt. Dies gerade auch deshalb, weil - wie die Abgabenbehörde im Vorlagebericht überzeugend vorbrachte - in identen Fällen, welche

sich auf derselben Kontrollmitteilung befunden hätten, die nachgereichten Rechnungen mit den auf der Kontrollmitteilung ausgewiesenen Umsätzen nahezu zu 100% übereinstimmen würden. Der Bf. hat den Überlegungen der Abgabenbehörde nichts Substantielles entgegengehalten; die vom Bf. vorgelegten Rechnungskopien boten jedenfalls keine Gewähr für die Vollständigkeit der Erfassung der tatsächlichen Jahresumsätze. Angesichts der vorliegenden schwerwiegenden Aufzeichnungsmängel kann sich der Bf. mit den von der Abgabenbehörde vorgenommenen Ansätzen nicht als beschwert erachten. Schließlich wird in diesem Zusammenhang noch darauf hingewiesen, dass eine gewisse Ungenauigkeit jeder Schätzung immanent ist. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht hinreichend mitwirkt, muss eben die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bf., wonach die wesentlichen Guthaben des Bf. für ausgeliehene Gelder im Zusammenhang mit den Glückspielumsätzen aus der T Station Y mit 54.600,00 € und der T Station N mit 34.565,00 € nach wie vor offen und nicht einklagbar seien und infolge dessen abgeschrieben werden müssten, daher für das Jahr 2011 beantragt werde, dass eine Forderungsabschreibung in Höhe von 89.165,00 € berücksichtigt werde, ist Folgendes zu erwidern:

Vorweg sei erwähnt, dass entsprechende Forderungen aus Leistungen jedenfalls auszuweisen gewesen wären, sofern diesbezügliche Leistungen auch tatsächlich erbracht worden sind; das Wirtschaftsgut "Forderung" wäre jeweils existent geworden.

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Forderungen gehören grundsätzlich zum Umlaufvermögen und sind damit mit den Anschaffungskosten zu bewerten, das ist idR der Nennwert der Forderung (bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen entspricht dies dem Fakturenbetrag). Der Teilwert richtet sich nach der Fälligkeit, Verzinslichkeit und der Einbringlichkeit (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tzen 201 ff.).

Eine Wertberechtigung wegen Uneinbringlichkeit ergibt sich unabhängig von der Gewinnermittlungsart zwingend aus dem Wirtschaftsgutbegriff und aus dem Grundsatz der Bilanzwahrheit. Bei Gefährdung der Einbringlichkeit ist nur der rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende nach dem Niederstwertprinzip zur Wertberichtigung verpflichtet. Ist die Wertberichtigung zwingend, dann verhindert das Nachholverbot die

Wertberichtigung zu einem späteren Bilanzstichtag (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 210). Wertberichtigungen sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können (zB Nichteinhalten einer Ratenvereinbarung, vorübergehende oder dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen, Überziehen eines Kreditrahmens ohne entsprechende Vereinbarung, sonstiges vertragswidriges Verhalten, schlechte Vermögens- und Liquidationslage des Schuldners, Währungsverlust). Es müssen somit am Bilanzstichtag (konkrete) Umstände vorliegen, nach denen damit zu rechnen ist, dass bestimmte Forderungen

nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen werden. Das konkrete Forderungsrisiko orientiert sich daher ausschließlich an der individuellen Bonität des Schuldners oder an besonderen Absprachen zwischen Gläubiger und Schuldner im Zusammenhang mit dem Forderungseingang (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 214).

Maßgeblich für die Bewertung von Forderungen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag. Besteht am Bilanzstichtag berechtigte Zweifel an der Einbringlichkeit einer Forderung, dann ist eine solche Forderung am Bilanzstichtag abzuschreiben (vgl. VwGH 31.3.1998, 96/13/0002). Auch die Gefährdung der Einbringlichkeit reicht für die Absetzung aus. Umstände, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, sind dabei auch dann zu berücksichtigen, wenn sie dem Steuerpflichtigen erst nach dem Bilanzstichtag, längstens bis zur Bilanzerstellung bekannt werden (vgl. VwGH 25.9.2001, 95/14/0098). Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (vgl. VwGH 27.11.2001, 98/14/0052; siehe dazu auch Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 6 Rzen 83, 85 und 87; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 6 Anm 59).

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis oder die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen ist (zB VwGH 27.9.1995, 92/13/0310; VwGH 22.11.2001, 98/15/0157; VwGH 19.5.2005, 2001/15/0041; VwGH 25.9.2012, 2008/13/0241; vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 209).

Zwangsvollstreckungsmaßnahmen sind keine Voraussetzung für die Abschreibung uneinbringlicher Forderungen, wenn sich die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners schon aus anderen Umständen erweist. Bloß vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners berechtigen nicht zu einer Wertberichtigung (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 209; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 6 Anm 61). Die Entwertung muss offenkundig, erheblich und dauernd sein (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 6 Rz 39 und die dort zit. VwGH-Rechtsprechung).

Bleiben die Gründe für die Wertberichtigung einer an sich aufrechten Forderung im Dunkeln (Forderungsverzicht, Richtigstellung, Vergleich über eine ungewisse Forderung), ist die Versagung der Abschreibung nicht rechtswidrig (vgl. VwGH 16.12.1997, 93/14/0177; Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 6 Rz 87).

Pauschale Wertberichtigungen von Forderungen sind seit dem StRefG 1993 grundsätzlich nicht mehr zulässig (vgl. dazu Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 212).

Unter Bedachtnahme auf die oben dargestellte Rechlage kann der Beschwerde in diesem Punkt aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Abgesehen davon, dass der Bf. die (erst im Beschwerdeverfahren) behaupteten Darlehenshingaben durch die vorgelegte Aufstellung der Schuldner weder dem Grunde noch der Höhe nach hinreichend nachgewiesen hat (etwa durch Vorlage von Schuldscheinen oder Darlehensverträgen; klaren Kündigungs-, Tilgungs-

und Zinszahlungsvereinbarungen), hat er auch in keiner Weise hinreichend aufgezeigt, warum die in Rede stehenden Forderungen gerade im Jahr 2011 einer vollständigen Wertberichtigung zugeführt werden müssten. Dass im Streitjahr erfolglose Einbringungsversuche unternommen worden wären, hat der Bf. weder behauptet geschweige denn nachgewiesen. Es wurde kein Nachweis darüber erbracht, dass die Einforderung der gegenständlichen Ansprüche ernsthaft betrieben wurde. Er beschränkt sich allein auf die Behauptung, dass die Forderungen nicht einklagbar seien. Der Bf. hat damit den Nachweis der Uneinbringlichkeit, berechtigter Zweifel an der Einbringlichkeit bzw. eine hinreichend dokumentierte, glaubhaftgemachte Gefährdung der Einbringlichkeit der Forderungen zum Bilanzstichtag in keiner Weise erbracht. Bloß vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten eines Schuldners würden im Übrigen nicht zu einer Wertberichtigung berechtigen. Dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren war damit ein Erfolg zu versagen.

Zulässigkeit der Revision:

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. April 2016