

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R, L1 und L2 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache Bf., Bf.-Adresse, vertreten durch MGI-Ennstal Steuerberatung Liezen GmbH, 8940 Liezen, Fronleichnamsweg 15/II, gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 6. Dezember 2010 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 08/2010 nach am 23. April 2014 in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, durchgeföhrter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Beschwerdevorentscheidung vom 24. Februar 2011 unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I.

Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der beschwerdeführenden KG (in der Folge: Bf.), einer Hotelbetreiberin, vom 2. November 2010 geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

Mit Schreiben vom 10. August 2010 an die X KG (in der Folge: Verpächterin) habe die Geschäftsführung der A (in der Folge: A) GmbH [Anm.: = ua. Komplementärgegesellschafterin und Kommandistin der Bf.] mitgeteilt, dass hinsichtlich der Pachtzahlungen § 3.7 des Hotel-Pachtvertrages zwischen der Verpächterin und der Bf. als Pächterin anzuwenden sei, wonach es auf Grund der unbefriedigenden wirtschaftlichen Entwicklung im ersten Betriebsjahr zu keiner Pachtzahlung der Bf. an die Eigentümergesellschaft komme. Die Verpächterin habe daraufhin in ihrer UVA für

08/2010 eine Berichtigung der Entgelte gemäß § 16 UStG 1994 in Höhe von 75.627,68 Euro vorgenommen. Auf Grund dieser Berichtigung sei gemäß § 16 UStG 1994 bei der Bf. eine gegengleiche Berichtigung der Vorsteuern für 08/2010 vorzunehmen.

## II.

Der daraufhin ergangene Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 08/2010 vom 3. November 2010 enthält eine Nachforderung in Höhe von 75.627,68 Euro (darin enthalten: „Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16 und/oder sonstige Berichtigungen“ in Höhe von 75.627,68 Euro).

## III.

Aus der Niederschrift bzw. dem Bericht über das Ergebnis einer Nachschau bei der Bf. vom 29. November 2010 geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

Im Zuge der Umsatzsteuerprüfung vom 2. November 2010 sei festgestellt worden, dass auf Grund der unbefriedigenden wirtschaftlichen Entwicklung im ersten Betriebsjahr die Pachtzahlungen laut Pachtvertrag mit der Verpächterin zu erlassen seien. Die Verpächterin habe in ihrer UVA für 08/2010 eine Berichtigung der Entgelte gemäß § 16 UStG 1994 in Höhe von 75.627,68 Euro vorgenommen. Diese Berichtigung betreffe die Pachtvorschreibung: 10/2009–06/2010 in Höhe von -148.371,68 Euro Umsatzsteuer abzüglich Umsatzsteuer für Vorauszahlungen an künftige Betriebsjahre (Umsatzsteuerbemessungsgrundlage: 436.464 Euro, davon 20% USt = 72.744 Euro), sodass die Berichtigung gemäß § 16 UStG 1994 -75.627,68 Euro betragen habe.

Im Hinblick darauf, dass von der Verpächterin für die Pächterin (Bf.) hinsichtlich der Vorauszahlungen keine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 ausgestellt worden sei, sei der Vorsteuerabzug für 08/2010 in Höhe von 72.744 Euro aus formellen Gründen nicht zulässig.

## IV.

Mit dem daraufhin ergangenen Bescheid vom 6. Dezember 2010 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wurde der o.a. Festsetzungsbescheid vom 3. November 2010 aufgehoben.

Der „neue“ Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 08/2010 vom 6. Dezember 2010 enthält eine Nachforderung in Höhe von 72.744 Euro (darin enthalten: „Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16 und/oder sonstige Berichtigungen“ in Höhe von 148.371,68 Euro). Laut Bescheidbegründung wäre von Seiten der Bf. als Pächterin bei Bekanntwerden der Änderung der Pachtvorschreibungen im August 2010 eine entsprechende Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 16 UStG 1994 vorzunehmen gewesen. Der im Zeitraum: 10/2009–06/2010 in Anspruch genommene Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Pachtaufwendungen sei nicht nur mit dem im Bescheid vom 3. November 2010 ausgewiesenen Betrag für erlassene Pachtverbindlichkeiten rückzufordern, sondern mangels einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994 auch hinsichtlich der auf Pachtvorauszahlungen entfallenden Umsatzsteuer zu berichtigen.

## V.

In der gegen den o.a. Bescheid vom 3. November 2010 gerichteten Berufung vom 7. Dezember 2010 (nunmehr: Beschwerde) brachte der steuerliche Vertreter der Bf. im Wesentlichen vor, dass das Finanzamt die Berichtigung in Höhe von 75.627,68 Euro darauf gestützt habe, dass Verhandlungsgespräche zwischen Liegenschaftseigentümer und Bf. hinsichtlich einer Korrektur der Pachtvorschreibungen für 10/2009-06/2010 stattfänden. Trotz des Hinweises der Bf. gegenüber dem Prüfer, dass die Gespräche noch im Verhandlungsstadium seien, keinerlei Rechtssicherheit über den positiven Abschluss dieser Gespräche vorliege und darüber hinaus auch noch keine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 eingelangt sei, sei die o.a. Vorsteuerberichtigung erfolgt und die Umsatzsteuer für 08/2010 neu festgesetzt worden. Im Zuge einer Anschlussnachschaub (anderer Prüfer) habe man dem Prüfer diese irrtümliche Vorsteuerberichtigung für 08/2010 nochmals geschildert. Der Prüfer habe erkannt, dass mangels Vorliegens einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994 keine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen gewesen wäre. Auf Grund welcher buchungsfähigen Unterlagen die Verpächterin bereits für 08/2010 eine Umsatzsteuerberichtigung durchgeführt habe, könne man nicht beurteilen. Eine Festsetzung entsprechend der ursprünglichen Meldung werde daher beantragt. Der Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages wäre daher ersatzlos aufzuheben.

## VI.

In einem E-Mail vom 16. Dezember 2010 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. ua. vor, der „Gipfel der unverständlichen Vorgangsweise“ des Finanzamtes sei, dass dem Abgabenkonto der Bf. sowohl der falsche Erstbescheid als auch der falsche zweite Bescheid angelastet worden seien.

## VII.

Laut der gegen den o.a. Bescheid vom 6. Dezember 2010 gerichteten Beschwerde vom 5. Jänner 2011 beinhaltete der nunmehr angefochtene Festsetzungsbescheid zwar die Rückbuchung, führe jedoch mit dem Argument des Nichtvorliegens einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994 für die ursprüngliche Erfassung der Pachtrechnungen wiederum die Vorsteuerkorrektur durch. Derzeit seien sowohl die Abgabenbelastungen aus dem aufgehobenen Erstbescheid vom 3. November 2010 als auch aus dem beschwerdegegenständlichen zweiten Bescheid vom 6. Dezember 2010 dem Abgabenkonto der Bf. angelastet.

Wie den Prüfern mehrmals mitgeteilt, seien die Vorsteuern auf Grund formal richtiger und vorliegender Eingangsrechnungen erfasst worden. Eine Korrektur der Pachtrechnungen habe bis dato noch nicht vorgenommen werden können/müssen, weil weder Rechtssicherheit zur Korrektur noch eine formal ordnungsgemäße Gutschrift vorliege. Darüber hinaus habe die Bf. auch mitgeteilt und dokumentiert, dass von der Teilzahlung an Pacht für 2009/2010 in Höhe von ca. 434.000 Euro kein Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei, trotzdem seien im angefochtenen Bescheid die Korrekturen zu Lasten der Bf.

vorgenommen worden. Die Festsetzung der Umsatzsteuer für 08/2010 im gemeldeten Ausmaß werde daher beantragt.

## VIII.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24. Februar 2011 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 08/2010 wurde der Bf. eine Nachforderung in Höhe von 35.640 Euro vorgeschrieben (darin enthalten: „Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16 und/oder sonstige Berichtigungen“ in Höhe von 184.011,68 Euro).

Laut Begründung seien die Berichtigungen für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in welchem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist; bei Änderungen auf Grund einer Vereinbarung sei der Zeitraum maßgebend, in dem die Vereinbarung geschlossen worden ist. Diese Vereinbarung sei am 28. Juli 2010 mündlich in XX getroffen worden, und zwar zwischen dem Geschäftsführer der Verpächterin und der Bf., wie aus dem Schreiben vom 10. August 2010 ersichtlich. Dass diese Vereinbarung tatsächlich geschlossen worden sei, werde auch durch das Handeln der Vertragspartnerin (Verpächterin) untermauert, die in ihrer UVA für 08/2010 eine diesbezügliche Entgeltberichtigung nach § 16 UStG 1994 vorgenommen habe. Es sei wohl auch von vornherein davon auszugehen gewesen, dass keine Pacht zu entrichten ist, denn § 3.7 des Pachtvertrages sehe vor, dass für das erste Betriebsjahr lediglich dann eine Pacht zu entrichten sei, wenn diese im Betriebsergebnis des Pächters Deckung finde. Da die Entwicklung des Betriebsergebnisses absehbar gewesen sei, sei davon auszugehen gewesen, dass für das erste Jahr die Pacht erlassen wird. Ein Beleg sei für die Anwendung des § 16 Abs. 1 UStG 1994 nicht erforderlich.

Bei einer neuerlichen Nachschau am 31. Jänner 2011 habe sich nunmehr herausgestellt, dass die tatsächlichen mit Vorsteuern verbuchten Pachtaufwendungen für das erste Geschäftsjahr 920.058,38 Euro netto betragen haben und somit richtigerweise eine Vorsteuerkorrektur in Höhe von insgesamt 184.011,68 Euro vorzunehmen gewesen wäre. Ertragsteuerlich seien diesbezüglich übrigens sehr wohl Korrekturen vorgenommen worden (und zwar buchungstechnisch mit Vorsteuerkürzung; diese Vorsteuerbeträge seien allerdings in der UVA händisch wieder herausgerechnet worden, sodass sich in Summe umsatzsteuerlich keine Änderungen ergeben hätten).

Eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 16 UStG 1994 wäre somit nach obigen Schilderungen spätestens in der UVA für 08/2010 vorzunehmen gewesen, was im vorliegenden Fall allerdings unterlassen worden sei.

## IX.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 11. März 2011. In diesem Zusammenhang wurde auch eine mündliche Verhandlung und eine Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat beantragt.

Gemäß den dem steuerlichen Vertreter der Bf. vorliegenden Informationen sei die entsprechende Umsatzsteuerberichtigung zwischenzeitig ordnungsgemäß für 12/2010 vorgenommen und auch zur Gänze entrichtet worden. Ergänzend füge man die

Stornorechnung 2010-026 vom 27. Dezember 2010 bei, welche, wie oben ausgeführt, in der UVA 12/2010 ordnungsgemäß erfasst worden sei.

Aus der beigelegten Storno-Rechnung (Verpächterin an die Bf.) vom 27. Dezember 2010 geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

*„(...) Auf Grund der unbefriedigenden wirtschaftlichen Entwicklung im ersten Betriebsjahr ist von der [Bf.] als Hotel-Pächterin unter Anwendung des § 3.7 des Hotel-Pachtvertrages voraussichtlich nur eine reduzierte Pachtzahlung zu leisten. Die bisherigen Pacht-Akonto-Rechnungen für die Zeiträume 10/2009-06/2010 werden hiermit storniert (...) Nettosumme -920.058,38 Euro (...) 20% USt -184.011,68 Euro (...) Gesamtsumme -1.104.070,06 (...) Sollte sich im Zuge der Prüfung des Jahresabschlusses der [Bf.] zum 31.10.2010 ein positives EGT bei der [Bf.] und damit ein Anspruch auf eine geänderte Pachtzahlung ergeben, behält sich die [Verpächterin] eine Pacht-Nachverrechnung vor (...)“*

## X.

Aus dem im V-Akt befindlichen Schreiben der A GmbH an die Verpächterin vom 10. August 2010 betreffend „Pachtanpassung für [Bf.]“, auf welches oben bereits mehrfach Bezug genommen wurde, geht ua. Folgendes hervor:

*„(...) möchte mich nochmals herzlich für das offene und konstruktive Gespräch bedanken, das wir am 28. Juli 2010 in XX zwischen beiden Parteien hatten. Wir hatten besprochen, dass ich schnellstmöglich Rücksprache in der Geschäftsleitung A herbeiführe und Ihnen/Euch dann ein Feedback zum Thema Financial Engineering der Pachtzahlungsströme übermittle. Diese möchte ich nunmehr nachfolgend zusammenfassen: 1. Die [Bf.] wendet für das Geschäftsjahr 2009/10 den § 3.7 des Hotel-Pachtvertrages an. Damit kommt es aufgrund der unbefriedigenden wirtschaftlichen Entwicklung im ersten Betriebsjahr zu keiner Pachtzahlung an die Eigentümergesellschaft. Für die folgenden Jahre (...)“*

## XI.

Aus dem im V-Akt befindlichen Schreiben der steuerlichen Vertreterin der Verpächterin an das Finanzamt vom 15. Oktober 2010 betreffend „Berichtigung der Pachtforderung“ geht ua. Folgendes hervor:

*„(...) In der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum August 2010 ergibt sich nunmehr ein Guthaben [...]. Dieses Guthaben ist darauf zurückzuführen, dass unser Klient [Verpächterin] an den Pächter [Bf.] in den Monaten Oktober 2009 bis Juni 2010 Pachtvorschreibungen gerichtet hat und daraus eine Umsatzsteuer [...] versteuert hat. Der Pachtvertrag sieht im § 3.7 vor, dass für das erste Betriebsjahr lediglich dann eine Pacht zu entrichten ist, wenn diese im Betriebsergebnis des Pächters Deckung findet. Der Pächter der Gesellschaft hat nunmehr mit Schreiben vom August 2010 mitgeteilt, dass das Betriebsergebnis negativ sein wird und dass daher eine Pachtvorschreibung nicht möglich sein wird (...) Aufgrund oben genannter Korrektur der Pachterlöse haben wir im August 2010 eine Entgeltberichtigung nach § 16 UStG vorgenommen und ergibt sich daraus eine Umsatzsteuergutschrift (...)“*

## XII.

Mit Vorlagebericht (Verf 46) vom 1. April 2011 legte das Finanzamt die Beschwerde zur Entscheidung vor.

## XIII.

In einer Stellungnahme zum Beschwerdestandpunkt vom 23. Oktober 2012 äußerte sich das Finanzamt im Wesentlichen wie folgt:

Aus der beiliegenden „Buchungschronologie“ gehe die „Gesamt-Berichtigung USt 08/2010“ in Höhe von 184.011,68 Euro hervor. Die Ausführungen im Vorlageantrag seien „nur bedingt richtig“. Wie aus der UVA-Buchung ersichtlich, sei in der berichtigten UVA 12/2010 vom 11. Februar 2011 unter sonstige Berichtigungen (Kennzahl 090) lediglich ein Betrag in Höhe von 111.267,70 Euro belastet worden. Der Differenzbetrag auf den gesamten zu berichtigenden Vorsteuerbetrag in Höhe von 184.011,68 Euro sei durch die Festsetzung vom 6. Dezember 2011 in Höhe von 72.744 Euro ausgeglichen worden.

Die Bf. begründe die Vorsteuerberichtigung durch Einreichung einer berichtigten UVA für 12/2010 damit, dass man im August 2010 von einer Pachtminderung nichts gewusst bzw. erst auf die belegmäßige Richtigstellung der Verpächterin vom 27. Dezember 2010 zugewartet habe. Nach Ansicht des Finanzamtes sei der Bf. die Pachtänderung aber spätestens im August 2010 bekannt gewesen. Warum sonst hätte man auf dem Buchhaltungskonto 650102 („Rent and Lease for Building“) eine WB/Pacht (Wertberichtigung zu Pacht) und Stornobuchungen/Pacht ertragsteuerlich spätestens mit 31. Oktober 2010 durchgeführt? Offensichtlich sollte der Saldo betreffend die Pachtaufwendungen in der Bilanz per 31. Oktober 2010 richtiggestellt sein. Die logischerweise und rechtlich gebotene Vorsteuerberichtigung sei zunächst unterblieben und erst mit einer berichtigten UVA für 12/2010 nachgeholt worden. Die Behauptung der Bf., dass ein Vorsteuerabzug für Pachtteilzahlungen nicht geltend gemacht worden sei, erscheine schon allein auf Grund der eingereichten berichtigten UVA für 12/2010 als nicht richtig. Die verspätete USt-Berichtigung habe Säumniszuschläge bewirkt, welche offensichtlich im Wege einer Beschwerdestattgabe wieder storniert werden sollten.

## XIV.

Dazu äußerte sich die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 21. Dezember 2012 im Wesentlichen wie folgt:

Die Ausführungen des Finanzamtes seien ua. nicht richtig, weil nach Vorliegen der Rechtssicherheit sowie zeitgleich einer buchungsfähigen Rechnung im Sinne des § 11 UStG die gesamte Vorsteuerkorrektur in Höhe von 184.011,68 Euro ordnungsgemäß im Zeitraum 12/2010 durchgeführt worden sei und lediglich ergänzend im gleichen UVA-Zeitraum zwei weitere Berichtigungen in Höhe von 72.744 Euro vorzunehmen gewesen seien, weshalb sich der Gesamtsaldo der Berichtigung auf 111.267,70 Euro belaufen habe (diese beiden zusätzlichen Belege seien dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden). Die Schlussfolgerungen des Finanzamtes seien daher unrichtig.

## **XV.**

Das Finanzamt äußerte sich dazu in der Stellungnahme vom 25. Jänner 2013 im Wesentlichen wie folgt:

Wie bereits erwähnt, habe die Geschäftsführung der A GmbH mit Schreiben an die Verpächterin vom 10. August 2010 mitgeteilt, dass hinsichtlich der Pachtzahlungen gemäß § 3.7 des Pachtvertrages auf Grund der unbefriedigenden Entwicklung im ersten Betriebsjahr eine Pachtminderung Platz greife. Die Verpächterin habe auf dieser Grundlage in der UVA für 08/2010 die Entgelte gemäß § 16 UStG 1994 entsprechend berichtet. Diese Pachtänderung sei auch der Bf. im August 2010 bekannt gewesen, weshalb das Finanzamt die entsprechenden Umsatzsteuerfestsetzungen vorgenommen habe.

Zum Zeitpunkt der Berichtigung führe Ruppe, UStG, 2. Aufl., § 16 Tz 66, ua. aus, dass Berichtigungen für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen seien, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist, bei Änderungen auf Grund von Vereinbarungen sei der Zeitraum maßgebend, in dem die Vereinbarung geschlossen wurde. Die Bf. vertrete den Standpunkt, dass eine Änderung – hier Vorsteuerberichtigung – erst im Zeitpunkt des Vorliegens einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994 durchzuführen wäre. Nach Ansicht des Finanzamtes fuße die Verpflichtung zur Umsatzsteuerberichtigung jedoch keineswegs auf dem Erhalt einer (berichtigten) Rechnung nach § 11 UStG 1994.

## **XVI.**

Dagegen brachte der steuerliche Vertreter der Bf. per E-Mail vom 18. Februar 2013 vor, dass der Prüfer nach wie vor von einer falschen Annahme ausgehe. Man habe dem Finanzamt bereits - mehrmals dokumentiert - mitgeteilt, dass im vorliegenden Fall nicht die Ausstellung der Rechnung abgewartet worden sei und dass - auf Basis des E-Mail-Verkehrs der zuständigen Geschäftsführer ebenfalls dokumentiert - eine Änderung des Entgelts erst nach Abschluss der Gespräche eingetreten und gleich danach auch eine berichtigte Rechnung erstellt worden sei. Warum im Rahmen der externen Buchführung der Gegenseite bereits für 08/2010 eine umsatzsteuerliche Korrektur (damals vor Abschluss der Verhandlungen der Geschäftsführer und ohne vorliegende Rechnungskorrektur) durchgeführt worden sei, entziehe sich der Kenntnis der Bf. – Ihres Wissens nach sei auch der Geschäftsführer des korrigierenden Unternehmens darüber nicht informiert gewesen.

## **XVII.**

Anlässlich eines Telefonates am 19. März 2013 sagte der steuerliche Vertreter der Bf. die Übermittlung einer Bestätigung der „Gegenseite“ (Verpächter) im Sinne des Vorbringens der Bf. zu.

## **XVIII.**

Per E-Mail vom 17. April 2013 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. eine - von ihm so bezeichnete - „Bestätigung über den Zeitpunkt der getroffenen Vereinbarung über die

Pachtreduktion.“ Im selben UVA-Zeitraum (12/2010) habe die Bf. ordnungsgemäß die Vorsteuerkorrektur durchgeführt.

Aus dem diesbezüglichen Schreiben der Verpächterin an die Bf. vom 3. April 2013 geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

*„(...) Bestätigung zum Pachtstorno 2010 (...) Die [Verpächterin] hat der [Bf.] im Jahr 2010 gem. Pachtvertrag fortlaufend Pachtzinsrechnungen vorgeschrieben. Im Laufe des Geschäftsjahres wurde jedoch ersichtlich, dass das für die Pachtzahlung maßgebende EGT der Betreibergesellschaft zu einer reduzierten Pachtvorschreibung führen wird. Aus diesem Grunde wurde das Entgelt berichtigt. Wir bestätigen auf diesem Wege, dass die Rechnungsgutschrift entsprechend der vertraglichen Regelung mit der Betreiberin im Dezember 2012 [!] (mit Vorlage des vorläufigen Jahresabschlusses der Betreibergesellschaft) erfolgt ist (...)“*

## XIX.

Dazu äußerte sich das Finanzamt mit E-Mail vom 23. April 2013 im Wesentlichen wie folgt:

Das Finanzamt sei auf Grund des bereits erwähnten Schreibens vom 10. August 2010 davon ausgegangen, dass zu diesem Zeitpunkt die Bf. von der Entgeltsminderung in Kenntnis gesetzt gewesen sei. Eine Berichtigung im August 2010 – und nicht erst im Dezember 2010 – hätte auch schon deshalb erfolgen müssen, weil auf den Buchhaltungskonten der Bf. (vgl. vorgelegte Unterlagen vom 23. Oktober 2012) - nicht nur bei der „Gegenseite“ - die entsprechenden Stornobuchungen aufwandsberichtigend, jedoch ohne umsatzsteuerliche Änderung, erfolgt seien. Dieser Umstand werde in den Eingaben verschwiegen. Hinge die Berichtigung gemäß § 16 UStG 1994 von einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994 ab, wäre beispielsweise in Insolvenzverfahren vermutlich nie eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen, weil Rechnungsberichtigungen in solchen Fällen kaum erfolgen würden.

Der steuerliche Vertreter der Bf. spreche stets vom Vorliegen einer „buchungsfähigen Rechnung“ im Sinne des § 11 UStG 1994 erst im Dezember 2010. Nach den Aktenunterlagen sei die Stornorechnung datiert mit 27. Dezember 2010 beim Mieter aber erst am 21. Jänner 2011 eingegangen. Die Behauptung im Schreiben der Verpächterin vom 3. April 2013, unterfertigt vom Geschäftsführer und Prokuren, dass die vertragliche Regelung mit der Betreiberin samt Rechnungsgutschrift erst im Dezember 2012 erfolgt sei, könne nicht nachvollzogen werden.

## XX.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter der Bf. mit E-Mail vom 25. April 2013 ua. dahingehend, dass sich die Stellungnahme der Geschäftsführer der beteiligten Unternehmen keineswegs auf eine buchungsfähige Rechnung, wie fälschlicherweise vom Prüfer behauptet, stütze. Die Ausführungen der Geschäftsführer über den Zeitpunkt der Beschlussfassung über eine Pachtreduktion könnten wohl nicht der freien

Beweiswürdigung der Finanzverwaltung unterliegen, sondern seien Tatsachen. Die abweichende Ansicht des Finanzamtes sei nicht nachvollziehbar.

#### **XXI.**

Im Zuge eines Telefonates vom 15. Mai 2013 sagte der steuerliche Vertreter der Bf. zu, umgehend mitzuteilen, ob der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Berufungssenat überhaupt noch aufrecht erhalten werde.

#### **XXII.**

Mit E-Mail vom 17. Mai 2013 teilte der steuerliche Vertreter der Bf. ua. mit, dass man nun doch weiterhin Wert auf eine Senatsentscheidung lege.

#### **XXIII.**

Mit Schreiben vom 21. Mai 2013 legte das Finanzamt ua. den „Pachtvertrag-Hotel“ zwischen der Verpächterin und der Bf. vom 12. Dezember 2007 vor und äußerte sich in diesem Zusammenhang auch noch dahingehend, dass die Bf. „mit August 2010“ offensichtlich auf der Grundlage des bereits erwähnten Schreibens vom 10. August 2010 die ertragsteuerliche Berichtigung in der Buchhaltung vorgenommen habe.

#### **XXIV.**

Der an die Bf. gerichtete Vorhalt vom 5. Juli 2013 lautet im Wesentlichen wie folgt:

*„(...) Sie werden um Nachreichung der unter Punkt 1. dieses Schreibens erwähnten Unterlagen sowie um eine allfällige Stellungnahme zu den Punkten 2. und 3. dieses Schreibens ersucht:*

- 1. Im E-Mail Ihres steuerlichen Vertreters vom 18. Februar 2013 wurde ua. erklärt, dem Finanzamt sei „(...) mitgeteilt und auf Basis des @mail Verkehrs der zuständigen Geschäftsführer auch dokumentiert [worden], dass eine Änderung des Entgelts erst nach Abschluss der Gespräche eingetreten ist und gleich danach auch eine berichtigte Rechnung erstellt wurde (...)“ Der o.a. E-Mail-Verkehr liegt dem Unabhängigen Finanzsenat jedoch nicht vor.*
- 2. Aus dem dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Schreiben der steuerlichen Vertreterin der [Verpächterin] an das Finanzamt vom 15. Oktober 2010 geht ua. Folgendes hervor: (...)“*
- 3. Das Finanzamt hat dem Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 21. Mai 2013 den sog. „Pachtvertrag-Hotel“ zwischen der [Verpächterin] und der [Bf.] übermittelt und in diesem Zusammenhang insbesondere auf Punkt 3.7 hingewiesen. Dabei hat der Prüfer ua. auch festgestellt, dass „(...) mit August 2010 (...) meines Erachtens von der A offensichtlich auf der Grundlage (...) [des] Schreibens [vom 10. August 2010] die ertragsteuerliche Berichtigung in der Buchhaltung vorgenommen (...)“ wurde (...)“*

#### **XXV.**

In der Stellungnahme vom 13. August 2013 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. ua. vor, dass hinsichtlich der Anfrage betreffend den Schriftverkehr zwischen den Geschäftsführern auf die beiliegende Anlage verwiesen werde. Im E-Mail vom 27. Oktober 2010 bestätige der Geschäftsführer der Liegenschaftseigentümerin, dass zu diesem Zeitpunkt noch keine Regelung hinsichtlich der Pachtzahlungen vorgelegen sei. Wie bereits in früheren Schreiben ausgeführt, sei eine endgültige Einigung im Zeitraum 12/2010 erzielt und sei danach ordnungsgemäß die Umsatzsteuervoranmeldung erstellt worden. Zur Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der Verpächterin vom 15. Oktober 2010 werde lediglich angemerkt, dass es sich dabei anscheinend um eine Rechtfertigung der frühzeitig vorgenommenen Entgeltsberichtigung gemäß § 16 UStG 1994 handle und diese auf Grund des beiliegenden Schriftverkehrs der Geschäftsführer im gegenständlichen Fall nicht relevant erscheine. Auf die Tatsache, dass die Bf. die Vorsteuerberichtigung ordnungsgemäß im Voranmeldungszeitraum 12/2010 vorgenommen habe, sei in Verbindung mit dem Schriftverkehr der Geschäftsführer schon mehrmals hingewiesen worden – zusätzlich liege auch bereits eine schriftliche Stellungnahme des Geschäftsführers mit dem Hinweis auf die endgültige Einigung in 12/2010 vor.

Zusammenfassend werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Bf. im Voranmeldungszeitraum 12/2010 ordnungsgemäß Vorsteuern in Höhe von 184.011,68 Euro einer Korrektur zugeführt habe. Für den gleichen Voranmeldungszeitraum hätten sich Vorsteuerbeträge in Höhe von 72.744 Euro ergeben, wodurch der Gesamtsaldo der Umsatzsteuervoranmeldung 12/2010 eine Zahllast in Höhe von 111.267,68 Euro ausgewiesen habe, welche fristgerecht an das Finanzamt abgeführt worden sei. Das Abgabenkonto der Bf. weise bis dato noch ausgesetzte Beträge in Höhe von 184.011,68 Euro aus, resultierend aus den falsch ergangenen Bescheiden vom 3. November 2010, 6. Dezember 2010 und 22. Februar 2011. Diese beschwerdegegenständlichen Bescheide sollten auf Grund der vollständigen ordnungsgemäßen und zeitgerechten Korrektur im UVA-Zeitraum 12/2010 ersatzlos aufgehoben werden. Infolge dessen wären die Nebengebührenbescheide (bisher insgesamt 6.746,54 Euro) ebenfalls aufzuheben.

Das beigefügte E-Mail des P1, Prokurist der Bf., an P2 vom 25. Oktober 2010 lautet im Wesentlichen wie folgt:

*„(...) Da für das erste Jahr ja keine Pacht gebucht wird, bitte ich dich darum, diese Rechnungen entsprechend zu stornieren und mir die Belege dazu im Original zuzusenden, damit ich diese auch sauber stornieren kann. Falls irgend möglich, bitte ich dich, dies noch im Oktober 2010 zu machen, damit ich die Belege bei uns aus dem Geschäftsjahr 2009/2010, das ja bei uns per 31.10.2010 endet, herausnehmen kann. Bitte die Belege gerne auch vorab schon einmal per Mail zu senden. Somit hätte ich eine Grundlage für eine Stornierung, die ich unseren Wirtschaftsprüfern vorlegen kann (...)“*

Die diesbezügliche Antwort (E-Mail vom 27. Oktober 2010) lautet im Wesentlichen wie folgt:

*„(...) Soweit ich informiert bin, gibt es noch keine Regelung für die bisher von A geleisteten Zahlungen. Aus diesem Grunde möchte ich die Abstimmung zwischen der GF A und der unsern noch abwarten, bevor ich Rechnungen stornieren lasse (...)“*

## **XXVI.**

In der mündlichen Verhandlung vom 23. April 2014 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. ua. vor, entscheidend sei hier, wann die Änderung des Entgeltes eingetreten ist – im August 2010 (so das Finanzamt) oder im Dezember 2010 (so die Bf.). Im vorliegenden Fall habe es eine Einigung betreffend Pachtreduzierung - nämlich eine Einigung der Geschäftsführer - im August 2010 aber sicherlich noch nicht gegeben. Die Umsatzsteuerberichtigung für 08/2010 durch die Verpächterin sei in diesem Zusammenhang nicht relevant.

Laut dem Vertreter der Amtspartei stütze sich das Finanzamt aber keineswegs nur auf die Umsatzsteuerberichtigung für 08/2010 durch die Verpächterin. Nach Ansicht des Finanzamtes sei betreffend Pachtreduzierung auch gar nichts mehr auszuverhandeln, eine „Einigung der Geschäftsführer“ also gar nicht mehr erforderlich gewesen. Auf § 3.7 des Hotel-Pachtvertrages und die dort ausdrücklich vorgesehene Bedingung für eine Pachtreduzierung werde verwiesen. Ohne neue Vereinbarung habe eben der alte Vertrag gegolten. Die Verpächterin habe auf Grund der schriftlichen Mitteilung vom 10. August 2010 aber entsprechend reagieren müssen. Auf die bereits erwähnte ertragsteuerliche Behandlung der Pachtreduzierung durch die Bf. werde nochmals hingewiesen. Nach Meinung des Finanzamtes hätten von Seiten der Bf. - konsequenterweise - die ertragsteuerlichen Korrekturen betreffend Pachtzahlungen auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht „durchgezogen“ werden müssen.

Der Prokurist der Bf. stellte im Wesentlichen klar, dass die erwähnten ertragsteuerlichen Buchungen keineswegs bereits im August 2010 bzw. im Oktober 2010, sondern tatsächlich erst Ende November 2010, und zwar im Zusammenhang mit der Erstellung des vorläufigen Jahresabschlusses (Ende des Geschäftsjahres: 31. Oktober 2010), rückwirkend erfolgt seien. Beim Absender des zuletzt vorgelegten E-Mails vom 27. Oktober 2010 handle es sich um den Prokuristen der Verpächterin.

### ***Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:***

Gemäß § 16 Abs. 1 UStG 1994 haben bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994

- 1.) der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und
- 2.) der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen.

Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Bei Änderungen auf Grund einer Vereinbarung ist der Zeitraum maßgebend, in dem die Vereinbarung geschlossen wurde. Eine Verpflichtung zum Belegaustausch ist im § 16 UStG 1994 – abgesehen vom Fall des Abs. 5 (unterschiedliche besteuerte Leistungen) – nicht vorgesehen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl., § 16 Tz 65f, mwN).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im vorliegenden Fall ist – mittlerweile – unbestritten, dass der auf Grund der Pachtänderung (vgl. § 3.7 des Hotel-Pachtvertrages zwischen der Verpächterin und der Bf. vom 12. Dezember 2007) zu berichtigende Vorsteuerbetrag 184.011,68 Euro beträgt (vgl. „Stornorechnung“ vom 27. Dezember 2010; Vorlageantrag vom 11. März 2011).

Strittig ist allerdings weiterhin, ob diese Vorsteuerberichtigung bereits für den Zeitraum 08/2010 - so das Finanzamt - oder erst für den Zeitraum 12/2010 - so die Bf. - vorzunehmen ist.

Der Senat ist vor dem o.a. rechtlichen Hintergrund jedoch zur Auffassung gelangt, dass eine Änderung des Entgeltes iSd § 16 Abs. 1 UStG 1994 sehr wohl bereits im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (08/2010) – und nicht erst später - eingetreten ist; dies aus folgenden Gründen:

Wie bereits erwähnt, sieht der im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bestehende Hotel-Pachtvertrag vom 12. Dezember 2007 gemäß § 3.7 (ua.) unter bestimmten dort näher ausgeführten Bedingungen eine Pachtreduktion vor.

Im Schreiben der A GmbH an die Verpächterin vom 10. **August 2010** betreffend „Pachtanpassung für [Bf.]“ (in welchem ua. auch auf ein Gespräch der beiden Parteien vom 28. Juli 2010 Bezug genommen wurde, wonach noch „schnellstmöglich Rücksprache in der Geschäftsleitung A“ gehalten werden sollte) wurde von Pächterseite nun ausdrücklich festgehalten, dass die Bf. für das Geschäftsjahr 2009/10 den § 3.7 des Hotel-Pachtvertrages anwendet, wonach es auf Grund der unbefriedigenden wirtschaftlichen Entwicklung im ersten Betriebsjahr zu keiner Pachtzahlung an die Eigentümergesellschaft kommt.

Von Seiten der Verpächterin wurde dies offenbar auch sofort akzeptiert; die Verpächterin hat der o.a. Mitteilung betreffend Pachtzahlung im ersten Betriebsjahr nämlich nicht nur nicht widersprochen, sondern auch bereits in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für **August 2010** eine entsprechende Berichtigung vorgenommen.

Damit steht für den Senat aber zweifelsfrei fest, dass zwischen den Vertragsparteien sehr wohl bereits im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Einigkeit darüber bestanden hat, dass die Bedingungen gemäß § 3.7 des Hotel-Pachtvertrages betreffend Pachtreduktion im ersten Betriebsjahr eingetreten sind.

Diese Auffassung wird aber auch noch durch das Schreiben der steuerlichen Vertreterin der Verpächterin an das Finanzamt vom 15. Oktober 2010 gestützt, wo ausdrücklich bestätigt wird, die Pächterin habe „nunmehr mit Schreiben vom **August 2010**“ mitgeteilt, „dass das Betriebsergebnis negativ sein wird und dass daher eine Pachtvorschreibung nicht möglich sein wird (...) Aufgrund oben genannter Korrektur der Pachterlöse haben wir im August 2010 eine Entgeltberichtigung nach § 16 UStG vorgenommen (...).“.

Der Vollständigkeit halber wird auch noch darauf hingewiesen, dass die Bf. in ertragsteuerlicher Hinsicht - inkonsequenterweise - die Stornobuchungen / Pacht keineswegs erst für den Zeitraum 12/2010 vorgenommen hat (vgl. zB die Ausführungen des Prokuristen der Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 23. April 2014 zum Jahresabschluss per 31. Oktober 2010).

Im Ergebnis ist die vom Finanzamt für den Zeitraum 08/2010 vorgenommene Vorsteuerberichtigung in Höhe von 184.011,68 Euro (vgl. Beschwerdevorentscheidung vom 24. Februar 2011) daher weder dem Grunde noch der Höhe nach zu beanstanden.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters der Bf., dass auf der „Gegenseite“ die umsatzsteuerliche Korrektur für den Zeitraum 08/2010 (im Rahmen der externen Buchführung) vor Abschluss der Verhandlungen der Geschäftsführer und ohne vorliegende Rechnungskorrektur erfolgt sei, ist mit dem nochmaligen Hinweis auf die o.a. Schreiben vom 10. August 2010 bzw. 15. Oktober 2010 sowie mit der Feststellung zu entgegnen, dass von einer Pachtänderung (§ 16 Abs. 1 UStG 1994) im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bereits auf Grund der damals erfolgten - von Seiten der Verpächterin offenbar sofort akzeptierten - Mitteilung des negativen Betriebsergebnisses in Verbindung mit § 3.7 des Hotel-Pachtvertrages auszugehen ist. Der Hinweis der Bf. auf eine noch zu erzielende Einigung der Geschäftsführer kann sich wohl nur auf die Änderungen des ursprünglichen Pachtvertrages beziehen. Die Reduktion des Pachtzinses für das erste Jahr war aber ohnedies bereits vereinbart bzw. für beide Vertragsparteien unbestritten – sonst hätte die Verpächterin auch nicht sofort ihre Umsatzsteuer korrigiert. Im Übrigen setzt die Verpflichtung zur Vorsteuerberichtigung (§ 16 Abs. 1 UStG 1994), wie bereits erwähnt, grundsätzlich keine Rechnungsberichtigung voraus.

Aus der vom steuerlichen Vertreter der Bf. übermittelten nachträglichen „Bestätigung zum Pachtstorno 2010“ der Verpächterin vom 3. April 2013 ist für den Beschwerdestandpunkt deshalb nichts zu gewinnen, weil dort im Wesentlichen nur die „Rechnungsgutschrift“ „im Dezember 2012“ [offenbar gemeint: im Dezember 2010] bestätigt wird. Das Vorliegen einer mit 27. Dezember 2010 datierten, im hier gegebenen Zusammenhang entsprechend dem oben Gesagten allerdings irrelevanten Stornorechnung, welche bei der Bf. laut Aktenlage noch dazu erst am 21. Jänner 2011 eingegangen ist (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes vom 23. April 2013), ist aber ohnehin unbestritten.

Auch das mit Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 13. August 2013 in Ablickung übermittelte E-Mail des Prokuristen der Bf. vom 25. Oktober 2010 kann der Beschwerde

nicht zum Erfolg verhelfen, weil der Absender dort selbst offenbar bereits davon ausgeht, dass „für das erste Jahr keine Pacht gebucht wird“.

Schließlich erscheint die in dem in diesem Zusammenhang weiters in Ablichtung übermittelten E-Mail vom 27. Oktober 2010 (laut Bf.: des Prokuristen der Verpächterin) enthaltene Behauptung, wonach zum damaligen Zeitpunkt „noch keine Regelung“ hinsichtlich der Pachtzahlungen vorgelegen sei, auf Grund der obigen Ausführungen als nicht überzeugend bzw. glaubhaft. Auch wurde diese Behauptung in ihrer Formulierung ohnedies relativiert („...Soweit ich informiert bin...“). Im Übrigen haben Erstaussagen (hier: der steuerlichen Vertreterin der Verpächterin vom 15. Oktober 2010) grundsätzlich die Vermutung für sich, dass sie der Wahrheit am nächsten kommen (vgl. zB VwGH 15.12.1987, 87/14/0016).

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen des Erkenntnisses von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Graz, am 23. April 2014