

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr. Manfred Wagner, 1080 Wien, Daungasse 4, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden betreffend Umsatzsteuer 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 1997 beträgt in Euro: 2.377,27 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betrieb bis März 1997 in A, H-Str, ein Gasthaus. Beginnend mit 1. April 1997 verpachtete er den Betrieb an AP.

Pkt. III des Pachtvertrages legt den monatlichen Pachtzins mit 35.000,00 S zuzüglich Umsatzsteuer, fällig jeweils am 15. des Folgemonats, fest.

Pkt. IV des Pachtvertrages sieht zur Sicherstellung der Pachtzinsforderungen und sonstiger vertraglicher Ansprüche des Verpächters die Leistung einer in bestimmten Teilbeträgen zu entrichtenden Kaution vor, und zwar 3 mal 100.000,00 S im April 1997 sowie weitere Kautionszahlungen von monatlich 25.000,00 S.

In der im September 1998 eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1997 wies der Bw Umsätze in Höhe von 309.816,41 S aus.

Nachdem das Finanzamt festgestellt hatte, dass in diesen Umsätzen die ab April 1997 erzielten Pachterlöse nicht enthalten waren, forderte es den Bw mit Vorhalt vom 4. November 1998 zur Vorlage einer entsprechend berichtigten Erklärung auf.

Der Bw teilte dazu mit Vorhalt vom 14. November 1998 mit, der Pächter habe ihm keine Pacht bezahlt, weshalb auch keine entsprechenden Erlöse in der Umsatzsteuererklärung enthalten seien. Das Pachtverhältnis sei bereits gelöst, beim Bezirksgericht Baden sei die Delogierung gerichtsanhangig.

Im Zuge einer beim Pächter im Jahr 1999 durchgeföhrten Umsatzsteuersonderprüfung wurden bei diesem Belege über an den Bw geleistete Zahlungen vorgefunden. Diese Belege sind mit der Unterschrift des Bw versehen und weisen folgende Zahlungen aus:

Pacht für Mai bis September 1997 in Höhe von insgesamt	175.000,00 S	(+ USt)
Kaution für Mai bis September 1997 in Höhe von insgesamt	125.000,00 S	
eine mit 18. Oktober 1997 datierte Pachtvorauszahlung über	350.000,00 S	

Ausgehend von dieser Feststellung rechnete das Finanzamt im angefochtenen Bescheid den erklärten Umsätzen von 309.816,41 S die Pachtzahlungen in Höhe von 175.000,00 S sowie den Nettobetrag der Pachtvorauszahlung in Höhe von 291.666,67 S – letztere zum Teil als Verrechnung mit der bis Dezember 1997 geschuldeten Pacht, zum Teil als gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG zu versteuernde Anzahlung - hinzu.

In seiner Berufung bringt der Bw vor, der Bescheid sei unrichtig. Mit gesonderter Post überreichte er eine Umsatzsteuererklärung 1997 und ersuche, diese einem neuen Bescheid zu Grunde zu legen.

Nachdem der Bw die angekündigte Umsatzsteuererklärung auch über Vorhalt des Finanzamtes nicht vorgelegt hatte, erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Gemeinsam mit dem Vorlageantrag übermittelte der Bw die Kopie eines Gutachtens. Darin werde mit hoher Wahrscheinlichkeit angenommen, dass dem Bw Pachtzahlungen durch Belegfälschungen unterstellt worden seien. Dem Bw seien lediglich fünf mal 35.000,00 S an Pachtzahlungen für die Monate Mai bis September 1997 zugegangen.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Akt des Bezirksgerichts Baden, Aktenzeichen 8 C 887/98p, sowie in den Strafakt des Landesgerichts Wiener Neustadt, Aktenzeichen 36 HV 121/00.

Aus dem Akt des Bezirksgerichts Baden wird Folgendes festgestellt:

Am 14. Mai 1998 brachte der Bw eine Räumungsklage gegen AP ein. In dieser Klage verlangt der Bw neben der Übergabe des Bestandobjektes von AP die Bezahlung eines Betrages in Höhe von 494.000,00 S. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus den ausstehenden Pachtzahlungen für Oktober 1997 bis April 1998 in Höhe von insgesamt 294.000,00 S brutto sowie den offenen Kautionsen für die Monate Oktober bis Mai 1998 in Höhe von insgesamt 200.000,00 S. Die letzte Pacht habe der Bw am 17. September 1997, die letzte Kautionsen am 2. September 1997 bezahlt.

Der Beklagte AP wendete in einem vorbereitenden Schriftsatz vom 17. Juli 1998 ein, er habe an den Bw im Jahr 1997 nicht nur die von diesem genannten Kautionsen und monatlichen Pachtzahlungen, sondern am 18. Oktober 1997 auch eine Pachtvorauszahlung in Höhe von 350.000,00 S geleistet, weshalb die Pachtzinse bis einschließlich Mai 1998 zur Gänze abgedeckt bzw. bezahlt seien. Zum Beweis legte AP u.a. einen Zahlungsbeleg über den Betrag von 350.000,00 S vor.

Mit vorbereitendem Schriftsatz vom 14. September 1998 bestritt der Bw, die fragliche Pachtvorauszahlung erhalten zu haben. Die Echtheit und Richtigkeit des Zahlungsbelegs vom 18. Oktober 1997 werde bestritten. Es handle sich um eine Fälschung.

Im Verlauf des weiteren Gerichtsverfahrens legte AP Zahlungsbelege vor, wobei er die Zahlungsbelege über die im Jahr 1997 geleisteten monatlichen Pacht- und Kautionszahlungen (5 x 35.000,00 S und 5 x 25.000,00 S) im Original und den die Pachtvorauszahlung betreffenden Zahlungsbeleg als Durchschlag vorlegte. Das Original dieses Beleges befände sich nicht in seinem Besitz.

In der Folge holte das Gericht zum Beweis dafür, dass der Zahlungsbeleg vom 18. Oktober 1997 die Unterschrift des Bw trage und auch sonst keine Manipulationen auf der Durchschrift vorgenommen worden seien, zwei Gutachten ein.

Das erste Gutachten wurde erstellt von ChF, allgemein beeideter gerichtlicher Sachverständiger für das Schriftfach.

Im Befundteil führt der Gutachter aus, fraglich sei die nicht lesbare Unterschrift auf einer Kassa - Ausgangsbestätigung über 350.000,00 S mit Datum 18. Oktober 1997. Der Beleg trage den Stempel "Pizzeria AP" und als Wortlaut scheine der Name des Bw sowie "Pachtvorauszahlung" auf. Die fragliche Schreibleistung befindet sich im Bereich der Rubrik "Unterschrift" und stehe lediglich als Durchschreibeprodukt zur Verfügung.

Nach Beschreibung der methodischen Grundlagen führt der Gutachter weiter aus, dass in Fällen, in denen das zu untersuchende Schriftmaterial nicht im Original, sondern als Durchschrift zur Verfügung gestellt werde, eine methodisch abgesicherte Handschriftenuntersuchung nicht durchführbar sei. Physikalisch-technische Untersuchungen –

mit Ausnahme der Überprüfung auf Deckungsgleichheiten – könnten nur an Originalen vorgenommen werden.

Die durchgeführte physikalisch-technische Untersuchung auf Deckungsgleichheiten hätte keine Befunde erbracht, die auf das Vorliegen von Deckungsgleichheiten zwischen der Unterschrift auf der fraglichen Zahlungsbestätigung vom 18. Oktober 1997 und den Vergleichsunterschriften auf den im Original zur Verfügung stehenden Kassa - Ausgangsbestätigungen hinweisen.

Das zweite Gutachten wurde erstellt von DrWS, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Urkundenuntersuchung und Schriftwesen.

Der Gutachter zog zum Vergleich neben einem Originalbeleg Durchschriften der anderen Zahlungsbestätigungen heran. Sämtliche Belege außer dem fraglichen seien mit dem gleichen Schreibdruck gefertigt worden. Der zu beurteilende Beleg sei fast ohne erkennbaren Schreibdruck auf der Rückseite gefertigt worden.

Nach einer Beschreibung der durchgeführten Untersuchungen kam der Gutachter zu folgendem Ergebnis:

An dem zu untersuchenden Beleg sei deutlich erkennbar, dass die Zahl 3 bei der Schillingangabe "350.000" nicht in einem Zug geschrieben, sondern daran Ausbesserungen vorgenommen worden seien. Dies sei besonders deutlich im UV- und IR-Licht erkennbar. Auch seien die 3 Nullen nach dem Punkt gegenüber allen anderen Zahlenangaben nicht in einem Zug gefertigt worden. Auch die Datumsangabe weiche von allen anderen Datumsangaben in der Ausformung deutlich ab. Weiters seien die Ausfüllungen "an ... Bw ...

Pachtvorauszahlung" deutlich unterschiedlich und sei weiters feststellbar, dass bei der Zahlenangabe in Worten das Wort "Dreihundert" nicht in derselben Art und Weise wie das Wort "Fünfzigtausend" geschrieben worden sei. Nicht nur eine andere Buchstabenform, auch eine deutlich unterschiedliche Buchstabengröße hätten festgestellt werden können.

Besonders anzumerken sei, dass der zu untersuchende Beleg als einziger auf der Rückseite keine Druckspuren, wie das bei allen anderen Belegen der Fall sei, aufweise.

Was die Unterschrift betreffe, so könne weder ausgeschlossen noch festgestellt werden, dass die Unterschrift auf dem fraglichen Beleg vom Bw stammt. Es könne aber deutlich festgestellt werden, dass der Kassa - Ausgangsbeleg gegenüber allen anderen Belegen nicht in derselben Art gefertigt worden und aus den angeführten Gründen eine Manipulation dieses Beleges nicht auszuschließen sei.

Die Frage der eigenhändigen Unterschrift des Bw sei eigentlich nicht der zentrale Punkt der Untersuchungen, sondern es könne festgestellt werden, dass der zu untersuchende Beleg durch zusätzliche Manipulationen nicht in derselben Art und Weise wie alle anderen Belege hergestellt worden sei, sondern durch Manipulationen der Beleg in der jetzigen Form vorliege.

Der Gutachter gelangte sohin zu der Aussage, dass durch die durchgeführten mikroskopischen, makroskopischen und lichttechnischen Untersuchungen mit hoher Wahrscheinlichkeit angenommen werden könne, dass der zu untersuchende Beleg manipulativ angefertigt worden sei.

Nachdem die Parteien zu einer für 2. Mai 2000 anberaumten Tagsatzung vor dem Bezirksgericht nicht erschienen waren, trat Ruhen des Verfahrens ein.

Aus dem Akt des Landesgerichts Wiener Neustadt wird Folgendes festgestellt:

Am 8. Juni 1999 erstattete der Bw bei der Staatsanwaltschaft Wiener Neustadt u.a. wegen des Vorwurfs der Dokumentenfälschung Anzeige gegen AP. Dieser habe einen Zahlungsbeleg gefälscht, auf diesen "Pachtvorauszahlung in Höhe von 350.000,00 S" geschrieben, mit seiner Unterschrift versehen und diesen Beleg, der mit 18. Oktober 1997 datiert und von AP ca. 10 Monate später "zufällig" gefunden worden sei, als Einspruch gegen die Räumungsklage beim Bezirksgericht Baden zum Beweis vorgelegt.

AP gab bei seiner Befragung durch die zuständige Kriminalabteilung an, der Bw habe ihm das Pachtobjekt im Oktober 1997 unbedingt verkaufen wollen. Die Finanzierungsverhandlungen seien jedoch gescheitert. Im Zuge der Verkaufsgespräche habe er an den Bw 350.000,00 S gegen Bestätigung bezahlt. Er habe den Zahlungsbeleg ausgefüllt und der Bw habe diesen eigenhändig unterfertigt. Er habe dem Bw den Geldbetrag im Extrastüberl der Pizzeria übergeben. Bei der Übergabe seien nur er und der Bw anwesend gewesen.

Zu einem Strafantrag wegen des Vorwurfs der Dokumentenfälschung ist es nicht gekommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht darüber, ob der Bw neben den im Vorlageantrag bereits einbekannten Pachteinnahmen von 5 mal 35.000,00 S auch noch eine Pachtvorauszahlung in Höhe von 350.000,00 S im Jahr 1997 der Umsatzsteuer zu unterziehen hat.

Die Feststellungslast für die Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen, trifft die Abgabenbehörde (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Konkret hängt der für das Jahr 1997 geltend gemachte Umsatzsteueranspruch der Höhe nach von der Feststellung der Tatsache ab, dass der Bw im Oktober 1997 von seinem Pächter AP eine Pachtvorauszahlung in Höhe von 350.000,00 S erhalten hat.

Diese Feststellung kann jedoch aus den im Folgenden darzulegenden Gründen nicht in einwandfreier Weise getroffen werden.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist es der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn den Bestand

der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Die vom Bw in Abrede gestellte Tatsache, von AP im Oktober 1997 eine Pachtvorauszahlung in Höhe von 350.000,00 S erhalten zu haben, gründet sich auf die Aussage des AP sowie einen die Zahlung bestätigenden Beleg. Einen weiteren Nachweis gibt es, zumal die Geldübergabe in bar und nur in Anwesenheit des AP und des Bw erfolgt sein soll, nicht.

Was den mit 18. Oktober 1997 datierten Zahlungsbeleg betrifft, so müssen Zweifel an dessen Beweiskraft bereits auf Grund der beiden gutachterlichen Aussagen aufkommen.

So konnte der Gutachter ChF auf Grund der von ihm durchgeföhrten Untersuchungen Deckungsgleichheiten zwischen der Unterschrift auf dem fraglichen, nur in Durchschrift zur Verfügung stehenden Beleg und den unstrittig vom Bw stammenden Unterschriften auf den zum Vergleich herangezogenen Originalbelegen nicht feststellen.

Der Gutachter DrWS gelangte an Hand der von ihm durchgeföhrten Untersuchungen zu der Aussage, dass der fragliche Beleg mit hoher Wahrscheinlichkeit manipulativ angefertigt worden sei. DrS hat ferner den fraglichen (Durchschriften-) Beleg nicht nur mit einem Originalbeleg, sondern auch mit Durchschriften von unstrittig vom Bw unterfertigten Originalbelegen verglichen. Er hat dabei festgestellt, dass der fragliche Beleg gegenüber allen anderen Belegen nicht in derselben Art gefertigt worden ist (unterschiedlicher Schreibdruck der jeweiligen Unterschriften).

An der Objektivität der Gutachter ist, da diese gerichtlich bestellt wurden, nicht zu zweifeln. Die Ausführungen der Gutachter lassen auch keine Unschlüsse erkennen.

Wenn auch die Gutachter zu der Frage, ob die Unterschrift auf dem fraglichen Beleg vom Bw stammt, im Hinblick auf die Tatsache, dass der Beleg nur als Durchschrift zur Verfügung stand, keine eindeutige Aussage treffen konnten, so haben sie doch in hinreichender Weise Umstände aufgezeigt, die gegen die Unbedenklichkeit des Zahlungsbeleges und somit gegen dessen Beweiskraft sprechen.

Vor dem Hintergrund dieser gutachterlichen Aussagen kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, dass AP zwar für die jeweils in geringerer Höhe geleisteten Pacht- und Kautionszahlungen Originalbelege vorzuweisen hatte, während er gerade hinsichtlich der vermeintlichen Zahlung von 350.000,00 S vorgab, nicht im Besitz eines Originalbelegs zu sein.

Anlass zu Zweifeln gibt die Darstellung des AP auch insofern, als nicht erkennbar ist, aus welchem Grund er im Oktober 1997 überhaupt eine Pachtvorauszahlung leisten sollte. AP war zu diesem Zeitpunkt bereits seit Monaten im Besitz eines Pachtvertrages, der ihn zu einer Pachtvorauszahlung auch gar nicht verpflichtete.

Damit bleibt aber als Ergebnis festzuhalten, dass die Behauptung des AP, dem Bw im Oktober 1997 eine Pachtvorauszahlung in Höhe von 350.000,00 S bezahlt zu haben, keineswegs die überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat. Vielmehr muss auf Grund der aufgezeigten Umstände, insbesondere im Hinblick auf die von zwei Gutachtern aufgezeigte Bedenklichkeit des von AP vorgelegten Zahlungsbelegs, mit größerer Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass dem Bw eine solche Pachtvorauszahlung nicht zugegangen ist.

Die entscheidungserhebliche Tatsache, nämlich dass der Bw im Jahr 1997 von AP eine Pachtvorauszahlung in Höhe von 350.000,00 S erhalten hat, ist damit letztlich unbewiesen geblieben.

Bemerkt wird ferner, dass eine Umsatzsteuerpflicht für die ausständige Pacht der Monate Oktober bis Dezember 1997 auch im Hinblick darauf nicht eintreten konnte, dass der Bw die Pachteinnahmen auf Grund der im Jahr 1997 bereits geltenden grundsätzlichen Istbesteuerung gemäß § 17 Abs. 2 UStG nach Maßgabe der Vereinnahmung zu versteuern hatte.

Für diese ausständige Pacht lässt sich eine Umsatzsteuerpflicht im Jahr 1997 auch nicht aus der Tatsache herleiten, dass der Bw Kautionen, die u.a. der Sicherstellung der Pachtzinsforderungen dienen sollten, erhalten hat, und zwar dem Pkt. IV des Pachtvertrages zufolge bereits 300.000,00 S im April 1997.

Kautionen, die der Absicherung von Zahlungsausfällen dienen, sind, da es sich noch nicht um Entgelte für Leistungen handelt, zunächst unbeachtlich. Zu Leistungsentgelten werden sie erst, wenn sie zugunsten des Vermieters verfallen (Doralt, UStG 1994, Kommentar², § 4 Tz 58).

Gemäß Pkt. IV des zwischen dem Bw und AP abgeschlossenen Pachtvertrages hat der Verpächter, falls er die Kaution ganz oder teilweise beanspruchen sollte, den Pächter hie von schriftlich zu verständigen, und ist der Verpächter nicht verpflichtet, die Kaution in Anspruch zu nehmen bzw. entbindet daher die Kaution den Pächter nicht von der Verpflichtung zu laufenden Zahlungen entsprechend den Vertragsbestimmungen.

Der Bw hat den vorliegenden Unterlagen zufolge die Kaution nicht zur Abdeckung der ausständigen Pachtzahlungen in Anspruch genommen. Er hat die fällige Pacht für die Monate ab Oktober 1997 ebenso eingeklagt wie die für diese Monate zu zahlende Kaution. Damit hat

der Bw aber vom Pächter die Zahlungen entsprechend den Vertragsbestimmungen verlangt, woraus sich eben ergibt, dass er die Kaution jedenfalls im Jahr 1997 (noch) nicht in Anspruch genommen hat. Da aber die Kautionsen zumindest noch nicht im Jahr 1997 zugunsten des Bw verfallen sind, waren sie in diesem Jahr auch noch nicht als Entgelt zu behandeln und konnten folglich auch nicht der Umsatzsteuer unterzogen werden.

Aus den dargelegten Gründen waren den vom Bw erklärten Umsätzen des Jahres 1997 nur die Pachtzahlungen in Höhe von 5 mal 35.000,00 S, insgesamt 175.000,00 S, hinzuzurechnen, weshalb der Berufung spruchgemäß teilweise stattzugeben war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 18. Februar 2005