



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, eingebracht durch Steuerberatung Rosenauer, 4800 Attnang-Puchheim, Europaplatz 1, nunmehr vertreten durch Breinbauer & Partner, Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungs GmbH, 4021 Linz, Bockgasse 2a, vom 25. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 28. September 2005 zu StNr. 000/0000 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

RY, KW, RO und AS werden als Gesellschafter zahlreicher Gesellschaften mit beschränkter Haftung ausgewiesen, mit denen im gesamten Bundesgebiet Discotheken betrieben wurden. Dazu zählte auch die im Firmenbuch zu FN 000 protokollierte Berufungswerberin, die mit Gesellschaftsvertrag vom 18.5.1998 gegründet worden war, und deren Sitz sich in L befand. Die Firma der Berufungswerberin ist zwar nach wie vor im Firmenbuch eingetragen, allerdings mit dem Hinweis, dass eine für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift unbekannt sei. Im Zuge einer koordinierten bundesweiten Prüfung dieser Gesellschaften erfolgten zahlreiche Einvernahmen und Hausdurchsuchungen.

Am 25.2.2003 war RF als Zeuge einvernommen worden. Der Niederschrift über diese Zeugenvernehmung ist zu entnehmen, dass der Zeuge von November 1999 bis November 2000 Kellner in einer dieser Discotheken in Wien, und von November 2000 bis September 2002 Betriebsleiter mehrerer dieser Discotheken (in Innsbruck, Schwaz, Lienz, Salzburg und Vöcklabruck) war. Weiters geht aus der Niederschrift hervor, dass im Zuge dieser Einver-

nahme auch GA als Zeuge vernommen wurde. Dieser sei zum damaligen Zeitpunkt noch bei einer Diskothek beschäftigt und für den Security-Bereich verantwortlich gewesen. Er sei seit 1994 für die Betreiber der Discotheken tätig, und vorher Polizist gewesen. Die Zeugeneinvernahme fand laut Niederschrift von 11.30 Uhr bis 16.00 Uhr statt. Die Aussagen der Zeugen werden in dieser Niederschrift nicht wörtlich, sondern in Form eines Resümeeprotokolls wiedergegeben. Soweit für das gegenständliche Verfahren betreffend den angefochtenen Sicherstellungsauftrag von Relevanz wurde darin im Wesentlichen festgehalten, dass sich die Angaben auf die oben erwähnten Discotheken beziehen, in denen RF als Betriebsleiter tätig war. Die selbe Vorgangsweise könne nach den Angaben der Zeugen "mit großer Wahrscheinlichkeit" auch in den anderen Lokalen des verdächtigen Personenkreises angenommen werden. Sämtliche an einem Abend erzielte Umsätze (inkl. Eintritte und Garderobenerlöse) würden im Computer, an dem auch die Schankanlage angehängt sei, erfasst. Eintritte würden nur bei Veranstaltungen kassiert. In den frühen Morgenstunden (Arbeitstagsende) käme eine Vertrauensperson und gebe in den Computer einen Code ein, womit automatisch die Umsätze um ca. 1/3 gekürzt würden. Somit existierten zwei Umsatzausdrucke. Der Streifen mit den tatsächlichen Umsätzen würde von der Vertrauensperson mitgenommen. Die Gesamteinnahmen kämen in einen Tresor. Der zweite Ausdruck mit dem falschen niedrigeren Umsatz komme in den Tresor und in die offizielle Buchhaltung. Am Sonntag würden von der Vertrauensperson die tägliche tatsächliche Abrechnung, die wöchentliche tatsächliche Abrechnung, die Gesamteinnahmen und die gesamten Buchhaltungsbelege an die Betreiber bzw. Verantwortlichen übermittelt. Angeblich werde der Umsatz (Schankgetränke = was über die Schankanlage freigegeben wird) immer um das selbe Verhältnis (ca. um 1/3) gekürzt. Bei Flaschengetränken sei diese Umsatzverkürzung nicht möglich. Das Kassensystem stamme von der Fa. H. Die Programmierung erfolge durch GH auf der Schankanlage, die von näher bezeichneten Firmen gemietet oder geleast würde. Eintritte würden immer nur zur Hälfte manuell in den Computer eingegeben und also nur zur Hälfte erfasst. Ob die Eintritte in den Ne ebenfalls verkürzt werden, sei "der Kontaktperson" nicht bekannt, jedoch anzunehmen. Zur Aufbewahrung der Belege bzw. Einnahmen wurde (teilweise die bereits oben angeführten Aussagen wiederholend) angegeben, dass die Streifen mit den tatsächlichen Umsätzen von der Vertrauensperson (TP, angestellt in Innsbruck und Schwaz) mitgenommen würden. Die Gesamteinnahmen kämen in einen Tresor. Der zweite Ausdruck mit dem falschen niedrigeren Umsatz komme in den Tresor und in die offizielle Buchhaltung. Am Sonntag würden von der Vertrauensperson die tägliche und wöchentliche tatsächliche Abrechnung, die Gesamteinnahmen und die gesamten Buchhaltungsbelege nach Salzburg oder ins Büro nach Schlierbach gebracht bzw. an die Betreiber bzw. Verantwortlichen (PP, K oder CF, SM bzw.

KG) übergeben. Vor allem bei KF zu Hause bzw. bei PP im Büro bzw. bei ihr zu Hause würden in der Zeit von Sonntag bis Montag früh die gesamten Unterlagen und Einnahmen gefunden werden. Pro Betrieb gebe es normalerweise zwei Tresore. In einem Tresor befänden sich die Gesamtlosung abzüglich Barschwarzzahlungen (Waren und Lohnzahlungen) und die gesamten offiziellen Buchhaltungs- und Abrechnungsbelege bis zur Ablieferung Sonntag früh. Im zweiten Tresor befände sich das Wechselgeld. Zur Erstellung der Abrechnung wurde angegeben, dass der Betriebsleiter für jeden Kellner täglich die Schankbestände eintippe und die bargeldlosen Beträge berücksichtige. Der Betriebsleiter erstelle dann eine erste Abrechnung mit dem tatsächlichen Umsatz. Vorgangsweise: "Tagesausdruck" – löschen: "nein" – tatsächlicher Umsatz wird ausgedruckt. Weiters Eingabe einer Zahlenkombination (in Innsbruck "121") – "Tagesausdruck" – löschen: "nein" – Spartetaste=Schlüssel – löschen: "ja" – Ausdruck offizieller Umsatz. Beim Monatsausdruck würden alle Schlüssel auf Null gestellt. Es erscheine ein Gesamtzettelstreifen (aufgegliedert nach Kellner und Sparten) + ½ Eintritte + Zigaretten. Diese Daten würden täglich gelöscht. Der Betriebsleiter errechne auf Grund des Kellnerumsatzes den Lohn des jeweiligen Kellners und rechne mit ihnen ab. Dann erstelle der Betriebsleiter täglich eine zweite Abrechnung, und zwar die offizielle Tagesabrechnung für das Finanzamt; diese Daten würden länger gespeichert. Es erscheine ein Gesamtzettelstreifen, wo nur 2/3 der Getränkeanlagenerlöse und die Hälfte der Eintritte und Zigaretten enthalten seien. Abschließend wird in dieser Niederschrift festgehalten, dass die Zeugen laufend von W (einem der Betreiber) bedroht würden, wenn sie die Codes bzw. Vorgangsweisen bezüglich Abrechnungsmanipulationen preisgeben sollten. Sie würden dann "beseitigt". Sollte es eine Anzeige geben, würde per Internet ein Foto der Zeugen an das Rotlichtmilieu mit dem Zusatztext: "Die 2 waren es" versandt werden.

Am 12.5.2005 wurde GH als Beschuldigter einvernommen. Dieser gab dabei an, dass er bis 1995 als Angestellter im Gastronomiebereich (Abrechnungskassensysteme) gearbeitet habe. Ab 1996 habe er sich selbständig gemacht und Kassensysteme vertrieben. Er habe VKS (Verbundkassensysteme) der Fa. Weger TE 1020 und 510 vertrieben und gewartet. Zu seinen Hauptkunden hätten die N und M-Lokale gehört. Sein Ansprechpartner sei anfangs Herr Y und später auch Herr W gewesen. Anfangs habe er in Graz auch mit Herrn S Kontakt gehabt. Von Herrn O wisse er, dass er auch mit N-Lokalen zu tun habe. Seine erste Abrechnungskasse habe er für die alte Me in Salzburg geliefert. Die letzte habe er seines Wissens an Hs in Salzburg geliefert. Seit ca. eineinhalb Jahren habe er keine Kontakte mit den Betreibern der N-Lokale und bekomme von ihnen seither nur mehr unwesentliche Aufträge. Er habe für eine Reihe näher bezeichneter Lokale (unter denen sich auch das von der Berufungswerberin betriebene Lokal findet) die Kassensysteme geliefert und programmiert. Bei all den angeführten Kassen habe er das Assemblerprogramm nach den Wünschen der Auftraggeber

angepasst und auf ein EPROM (Anm.: Speicherbaustein, der Daten auch ohne Strom speichern kann) gebrannt. In den Einstellungen müsse man die Anzahl der Kellner und die Anzahl der Schankanlagen festlegen und könne Verkürzungssätze für bestimmte Sparten einprogrammieren. Er glaube, dass ihm ursprünglich Herr Y die Verkürzungssätze angegeben habe. Der Verkürzungssatz bewirke, dass nach Eingabe eines Codes bei der Abrechnung die entsprechende Sparte um den Verkürzungssatz (Artikelmengen und damit der Wert) vermindert werden. Der Code für die Verkürzung sei im Assemblerprogramm hinterlegt. Es sei auch möglich, die Verkürzungsfunktion durch Eingabe einer "0" auszuschalten. Für drei Betriebe (Me Innsbruck, Lienz und Schwaz) habe er diese "0" für "nicht verkürzen" programmiert, sonst nirgends. Eine Abrechnung mit "Löschen nein" könne man so oft machen, wie man wolle. Es sei auch möglich, ohne Verkürzung eine Abrechnung mit "Löschen ja" zu machen, die dann auch kein weiteres Mal (falsch) möglich sei. Hätte er die Verkürzungsfunktion nicht eingebaut, hätte er keine einzige Anlage verkauft. Zur näheren Vorgangsweise bei der Verkürzung wurde angegeben: Der Abrechnungsschlüssel werde auf Abrechnung "einzel" gestellt. Die Tastenkombination "Tisch" und "Tisch löschen" würden gleichzeitig gedrückt. Man werde aufgefordert den Code einzugeben. Nach Eingabe des Codes werde die Taste "Sparte" gedrückt, die Verkürzung werde von der Kasse durchgeführt. Anschließend könne eine normale Tagesabrechnung durchgeführt werden, in der nur noch die verminderten Werte aufscheinen würden. Herr W habe ihm vor etwa zwei Jahren aufgetragen, bei den Anlagen mit Fernabrechnung diese Funktion definitiv zu entfernen, sobald die Fernabrechnung funktioniere. Nach Beschwerden von Herrn W, warum nichts weiterginge, hätte sogar die Datenstruktur geändert werden müssen (Zeitstempel einbauen, Zähler), um Fehlfunktionen im Logger (der PC, in den die Daten automatisch aus den Schankkassen zyklisch ausgelesen werden) suchen zu helfen. Aufgrund dieser Änderungen wären die dortigen Kassen "Konzentratoren" genannt worden. Die Netzwerkinstallation sei von der Firma B-GmbH (DI GS) aus Linz geliefert worden.

Am 12.5.2005 wurden bundesweit zahlreiche Hausdurchsuchungen, unter anderem auch im Betrieb der Berufungswerberin durchgeführt. Der darüber aufgenommenen Niederschrift ist zu entnehmen, dass dabei unter anderem auch das "Abrechnungssystem TE 1020" neben einer Fülle von Disketten und CD's beschlagnahmt wurde.

Am 24.5.2005 wurde GH neuerlich als Beschuldigter vernommen. Dabei gab dieser die jeweiligen Verkürzungssätze für die einzelnen Sparten in den betreffenden Lokalen bekannt. Im Betrieb der Berufungswerberin sei die Erstinstallation des Kassensystems VKS TE 1020 im November 1998 erfolgt. Es wäre ein EPROM mit Verkürzungsprogramm installiert worden. Die "programmierten Verkürzungsprozentsätze" (richtig: das prozentuelle Ausmaß der erfassten Erlöse) wurden für alle Sparten angegeben. Daraus ergab sich folgendes Ausmaß der

Verkürzung (es werden nur die Sparten angeführt, bei denen Verkürzungen programmiert waren):

SpartenNr	Sparte	Ausmaß der Verkürzung
1	Alkfrei	50 %
5	Wein	40 %
8	Eintritt	40 %
11	Spirituosen	50 %
18	Garderobe	40 %
21	BG-Cola	50 %
22	BG-O.Saft	50 %
24	BG-Energ	50 %
25	BG-Soda	50 %

Im Dezember 2002 sei das EPROM ausgetauscht worden. Es wären eine Tastenkombinationsänderung sowie eine Passwortänderung, jedoch keine Änderung der Verkürzungsprozentsätze erfolgt. Am 13.5.2005 wäre ein neues EPROM programmiert worden, aber kein Austausch erfolgt (dies wäre aufgrund der anlässlich der Hausdurchsuchung erfolgten Beschlagnahme auch nicht möglich gewesen). Dabei seien die "Verkürzungsprozentsätze" (richtig: das prozentuelle Ausmaß der erfassten Erlöse) in allen Sparten auf "100" geändert worden.

Schließlich ist der Niederschrift noch zu entnehmen, dass unter der Anleitung des Beschuldigten mittels des unter anderem auch im Betrieb der Berufungswerberin verwendeten VKS-Kassensystems Tages- und Monatsabrechnungen erstellt wurden. Abschließend merkte GH noch an, dass er die Verkürzungsprogramme nicht selbst erstellt habe, sondern lediglich nach den Wünschen der Kunden anpasse. Der Kassenhersteller liefere das Programm mit aller darin enthaltenen Funktionalität. Er könne nur die Verkürzungstabelle und die Passworteinstellung anpassen. Wenn Fehler gefunden worden seien, habe er mit dem Kassenhersteller Kontakt aufnehmen und um Berichtigung ersuchen müssen. Die Verkürzungstabelle könne auch für andere Zwecke verwendet werden, als um Umsätze zu verschleiern.

In einem "abschließenden Aktenvermerk zur Hausdurchsuchung bei GH" vom 7.7.2005 der GBP Klagenfurt, Systemprüfung, wurde die Funktionalität des Verbundkassen-Systems (VKS) eingehend untersucht und beschrieben. Dabei wurde unter anderem festgehalten, dass den VKS-Kunden für das Verständnis der Bedienung des Systems eine gedruckte, gegliederte Beschreibung von 48 Seiten zur Verfügung stünde. Das VKS biete zumindest drei Berichtigungs- bzw. Manipulationsmöglichkeiten, die in der Betriebsanleitung nicht einmal angedeutet würden. Damit sei es möglich, einzelne Kellner herauszunehmen, manuelle Mengenkorekturen auf Artikelenebene vorzunehmen, und eine automatische Verkürzung durch die in einer Anlage A detailliert beschriebene Befehlsauslösung vorzunehmen, bei dem die Kasse entsprechend der fix im Eprom gespeicherten Verkürzungsfaktoren automatisch die Mengen je Artikel vermindere. Weiters wird in diesem Aktenvermerk detailliert die

Programmierung des Eprom beschrieben. Das VKS speichere die Daten in einem RAM Speicher, organisiert in Datensätzen. Viele wichtige Einstellungen würden direkt im Eprom gespeichert und könnten nur durch Austausch desselben geändert werden. Ein Teil der Konfiguration (Artikel, Zuordnung zu den Sparten, Preise, Kellner) werde im RAM gespeichert und sei jederzeit änderbar. Für Bewegungsdaten (Bonierungen) stünden etwa 1500 Datensatz-Speicherplätze zur Verfügung. Wenn der Platz vollständig belegt sei, werde der jeweils älteste Datensatz durch einen neuen Vorgang überschrieben. Beim Abrechnen biete das System die Möglichkeit, die der Verdichtung (z.B. Tagesabrechnung) zugrunde liegenden Geschäftsfälle zu löschen. Eine dauerhafte Aufbewahrung der Grunddaten in elektronischer Form wäre daher nur durch Übertragung auf einen PC möglich. Die "Schwindelfunktionen" der VKS seien an sieben Kassen (unter anderem im Betrieb der Berufungswerberin) untersucht und dort vorgefunden worden. In einer Anlage B wurden die Prozentsätze dargestellt, auf welche die Erlöse verkürzt wurden (das Ausmaß der Verkürzung wurde bereits oben dargestellt). Es seien Probebonierungen und eine Tagesabrechnung ohne Löschen vorgenommen worden, und dann der "Schwindellauf" mittels Tastenkombination und Passwort durchgeführt worden. Die anschließend vorgenommene erneute Tagesabrechnung habe entsprechend der Artikelzuordnung zu den Sparten und der eingestellten Spartenfaktoren eine entsprechende mengenmäßige Verkürzung der einzelnen Arteile aufgewiesen. Abschließend wurde festgehalten, das VKS schütze die Daten nicht nur nicht gegen eine Veränderung durch andere Programme, sondern sie unterstütze das nachträgliche automationsgestützte Verändern von Grundaufzeichnungen durch die Kasse selbst, ohne dass dies sichtbar sei, erlaube Kellner wegzulassen und Artikelmenzen zu ändern, und widerspreche damit dem Radierverbot gröbsten. Die mittels VKS ermittelten Geschäftsergebnisse der Diskotheken hätten daher nach Meinung der Systemprüfung keinerlei Beweiskraft. Zusätzlich seien durch die automatische Löschung und das Nichtdurchführen von Sicherungen der Daten das Gebot der Datenaufbewahrung missachtet und die (ja nur elektronisch geführten) Grundaufzeichnungen weggeworfen worden. Die formelle Ordnungsmäßigkeit sei daher in allen gegenständlichen Diskotheken nicht gegeben. Auch die sachliche Richtigkeit des Rechnungswesens sei in Zweifel zu ziehen, weil offenkundig nach Vorliegen der ersten Anzeigen der Tastencode für die automatische Schwindelfunktion im Dezember 2002 geändert worden sei, was eine Benutzung sehr nahe lege. Da in den Diskotheken die formelle Ordnungsmäßigkeit nicht gegeben sei und die Aufzeichnungen sehr wahrscheinlich falsch seien, könne die Buchführung keinerlei Beweiskraft hinsichtlich der tatsächlichen Ergebnisse entfalten. Es liege nahe, dass die in das Eprom der Kassen gebrannten Verkürzungsfaktoren die zumindest vorgenommenen Verkürzungen widerspiegeln. Es könnten aber Verkürzungsläufe mehrmals gestartet werden, und die anderen Verkürzungsfaktoren

(Kellner weglassen, manuelle Artikelkorrektur) zusätzlich benutzt werden. Es sei daher das Ergebnis des gesamten Erlösbereiches mittels einer von der Betriebsprüfung vorzunehmenden Totalschätzung zu ermitteln, bei der das vorgelegte Rechnungswesen höchstens einen Anhaltspunkt liefern könne.

Mit Bescheid vom 28.9.2005 ordnete das Finanzamt gemäß § 232 BAO die Sicherstellung in das Vermögen der Berufungswerberin zur Sicherung folgender Abgabenansprüche an:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe
Umsatzsteuer	1999	353.700,00 €
Umsatzsteuer	2000	378.200,00 €
Umsatzsteuer	2001	384.400,00 €
Umsatzsteuer	2002	312.600,00 €
Umsatzsteuer	2003	309.200,00 €
Umsatzsteuer	2004	265.500,00 €
Körperschaftsteuer	1999	552.100,00 €
Körperschaftsteuer	2000	575.300,00 €
Körperschaftsteuer	2001	580.600,00 €
Körperschaftsteuer	2002	359.900,00 €
Körperschaftsteuer	2003	295.900,00 €
Körperschaftsteuer	2004	349.100,00 €
Kapitalertragsteuer	1999	494.400,00 €
Kapitalertragsteuer	2000	517.600,00 €
Kapitalertragsteuer	2001	523.100,00 €
Kapitalertragsteuer	2002	426.500,00 €
Kapitalertragsteuer	2003	414.500,00 €
Kapitalertragsteuer	2004	354.800,00 €
Summe		7.447.400,00 €

In der Begründung wurde zur voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld ausgeführt, im laufenden Betriebsprüfungsverfahren wäre aufgrund von bei diversen Hausdurchsuchungen sichergestellten Beweismitteln festgestellt worden, dass unter Verwendung eines EDV-Programms im Prüfungszeitraum die Umsätze einzelner Sparten systematisch und nachhaltig verkürzt worden seien. Aufgrund der nachweislich vorgenommenen Einstellungen in diesem EDV-Programm ergebe sich eine Verkürzung des tatsächlichen Gesamtumsatzes wie folgt:

SpartenNr	Sparte	Ausmaß der Verkürzung
1	Alkfrei	50 %
5	Wein	40 %
8	Eintritt	40 %
11	Spirituosen	50 %
18	Garderobe	40 %
21	BG-Cola	50 %
22	BG-O.Saft	50 %
24	BG-Energ	50 %
25	BG-Soda	50 %

Des weiteren bestehe der Verdacht, dass auch der Wareneinsatz bei den angeführten Sparten systematisch verkürzt worden sei. Bei Berechnung der verdeckten Ausschüttung als

Bemessungsgrundlage für die Körperschafts- und Kapitalertragsteuernachforderungen würde deshalb ein kalkulatorischer Wareneinsatz unter Zugrundelegung der vom Steuerberater ermittelten Rohaufschlagssätze berücksichtigt.

In zwei Anlagen wurde die Berechnung der voraussichtlichen Abgabennachforderungen, die dem Sicherstellungsauftrag zugrunde gelegt wurden, detailliert dargestellt. In der Anlage 2 wurden für jedes einzelne Kalenderjahr die Tageslosungen für jeden Kalendermonat aufgeschlüsselt nach den einzelnen Sparten sowie die Jahressummen der einzelnen Sparten angeführt. Auf diese Jahressummen wurde der oben angeführte Verkürzungssatz angewendet, woraus sich die Erlösverkürzung brutto ergab. Darunter wurde die Nettoerlösverkürzung errechnet. Zur Berechnung der Gewinnerhöhung wurde zunächst ein kalkulatorischer Wareneinsatz unter Zugrundelegung der vom Steuerberater selbst ermittelten Rohaufschlagssätze berechnet. Vom Steuerberater durchgeführte Nachkalkulationen waren bei Prüfungsbeginn übergeben worden. Die Gewinnerhöhung wurde sodann als Differenz aus Erlösverkürzung netto abzüglich Wareneinsatz brutto ermittelt. In der Anlage 1 wurde die Berechnung der Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuernachforderungen dargestellt. Die Umsatzsteuern wurden dabei von den Summen der Erlöshinzurechnungen netto berechnet, die Körperschaftsteuern von den Summen der Gewinnhinzurechnungen unter Berücksichtigung allfälliger Verluste aus den Veranlagungen sowie anrechenbarer Mindestkörperschaftsteuern (dies betrifft die Jahre 2002 bis 2004). Als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuern wurden die Summen der Gewinnhinzurechnungen zuzüglich Umsatzsteuern herangezogen.

Zur Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringung der zu erwartenden Abgabenschulden stellte das Finanzamt fest, dass schon aufgrund der Höhe der Nachforderungen angesichts der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens mit einer erheblichen Erschwerung oder Gefährdung der Einbringung zu rechnen sei. Das Unternehmen der Berufungswerberin befinde sich in einer finanziell angespannten Situation, die Vermögenslage habe sich seit dem Jahr 2002 zunehmend verschlechtert. Zum 31.12.2002 weise die Bilanz noch ein Eigenkapital in Höhe von 153.463,85 € aus, zum 31.12.2003 liege bereits ein negatives Eigenkapital von 307.077,68 € vor, zum 31.12.2004 betrage das buchmäßig ausgewiesene negative Eigenkapital bereits 430.138,01 €. Dem Unternehmen stünden keine Vermögenswerte zur Verfügung, um eine Abgabenschuld in der oben angeführten Höhe abzudecken. Die Gesellschaft besitze kein eigenes Grundvermögen, das Unternehmen werde in einem gemieteten Lokal betrieben. Das Anlagevermögen bestehe aus baulichen Investitionen in fremden Liegenschaften sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung. Das Umlaufvermögen (Vorräte, Forderungen, Kassenbestand, Bankguthaben) habe sich von 2002 (615.208,67 €) auf 2003 (329.524,80 €) und 2004 (244.978,67 €) stetig verringert, während sich die Verbind-

lichkeiten von 2002 (1.255.188,97 €) auf 2004 (1.143.404,43 €) nur in einem geringen Maße verringert hätten. Den effektiven Verbindlichkeiten (laut dem in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeitsspiegel) in Höhe von 1.175.470,00 € zum 31.12.2004 stünden Forderungen (laut dem in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeitsspiegel) in Höhe von 174.990,39 € gegenüber. Im Kalenderjahr 2004 sei seitens der Gesellschafter ein Darlehen in Höhe von 102.000,00 € gewährt worden. Die Abgabenbehörde könne jedoch nicht davon ausgehen, dass die zu erwartende Abgabennachforderung durch Geldzuschüsse seitens der Gesellschafter beglichen werde. Nachweislich hätten die Gesellschafter der Berufungswerberin Vermögen in beträchtlicher Höhe in ausländischen Liegenschaften investiert und damit dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen. Konkret seien von RY und AS in Tampa (Florida) die Liegenschaft B um rund 2,2 Mio. US \$ gekauft worden (Quelle: Tampa Bay Business Journal, Juli 2000). Aus einem Zeitungsbericht (Tirolerin, November 2003) gehe hervor, dass ein Projekt in Marbella (Spanien) betrieben werde. Aus all den vorgenannten Gründen sei das Unternehmen nicht in der Lage, die zu erwartende Abgabennachforderung zu entrichten. Die Gefährdung der Einbringlichkeit sei daher in jeder Hinsicht gegeben. Ohne die rechtzeitige Erlassung des Sicherstellungsauftrages werde die Abgabenbehörde nicht in der Lage sein, ihre Abgabenansprüche gegenüber der Berufungswerberin durchzusetzen.

Gegen diesen Sicherstellungsauftrag wurde mit Schriftsatz vom 25.10.2005 Berufung erhoben. § 232 BAO setzte die Verwirklichung des Tatbestandes voraus, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Wenn nun seitens der Finanzbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung eine willkürliche und pauschale Umsatzzuschätzung von 40 und 50 % erfolgt sei, und daraus die Umsatzsteuer als Nachforderung sowie die Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer durch Gewinnzurechnung als Nachforderung abgeleitet würden, so werde nur die Höhe, aber nicht der Grund der Abgabepflicht (Tatbestandsverwirklichung) angeführt. Wenn im angefochtenen Bescheid zur voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld angeführt werde, dass auf Grund von sichergestellten Beweismitteln die Umsätze der einzelnen Sparten systematisch und nachhaltig verkürzt worden seien, so werde dem entgegen gehalten, dass Kassasysteme, welche in der Gastronomie verwendet würden, üblicherweise mit komplexer Software ausgestattet seien um den Anforderungen der korrekten Datenerfassung und entsprechender Auswertungen in kurzer Zeit gerecht zu werden. Gerade in der mittleren und Großgastronomie seien diese Systeme unentbehrlich und geradezu Standard. Das Kassasystem VKS TE 1020 komme österreichweit vielfach zum Einsatz und sei ein komplexes Standardprodukt, welches keineswegs der Anwendung in den N-Betrieben vorbehalten sei. Wenn nun die Software eines standardisierten Kassasystems die Option von Änderungsfaktoren habe, sei dies Inhalt des Softwarepaketes und könne in der Preisgestaltung von Aktionsgetränken zur Anwendung kommen. Die genannten

Verkürzungsfaktoren bis zu 50 % seien somit nur Optionen, welche die Anwendung nicht automatisch nach sich zögen. Aus den theoretischen Anwendungsmöglichkeiten eines technischen Gerätes könne die Anwendung der Nutzungsvielfalt nicht automatisch zu Lasten eines Anwenders geschlossen werden. Es würde nach herrschender Rechtsansicht niemand dem Fahrzeughalter eines PS-starken Fahrzeuges unterstellen, ständig Geschwindigkeitsvorschriften zu missachten. Wenn die Finanzbehörde begründe: "Aufgrund nachweislich vorgenommener Einstellungen ..." so beziehe sich dies technisch nur auf eine Momentaufnahme ohne deren nachweisliche Nutzung. Eine Verkürzung sei jedoch dem Grunde nach nie in Anwendung gebracht worden. Auch in der VwGH-Entscheidung vom 10.7.1996, 92/15/0115, sei ein Sicherstellungsauftrag nur bei Vorliegen gewichtiger Anhaltspunkte für das Entstehen der Abgabenschuld gebilligt worden. Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages müsse erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annehme, dass der Abgabenanspruch dem Grunde nach (Beweis) entstanden sei. Im konkreten Fall werde, wie logischerweise anzunehmen wäre, kein Abrechnungsbeleg mit konkretem Tag, mit Uhrzeit und behaupteten Umsatzverkürzungen und den tatsächlich gebuchten Umsätzen genannt. Die Anführung einer Pauschalsumme für mehrere Besteuerungsabschnitte genüge daher nicht (VwGH 19.10.1999, 98/14/0122). Weiters sei anzunehmen, dass sich die gegenständliche Zuschätzung auf die Zeugeneinvernahme des RF vom 25.2.2003 stütze. Dazu sei grundsätzlich festzuhalten, dass dieser Zeuge insofern fragwürdig sei, als sich dieser selbst in der Gastronomie etablieren habe wollen und seinem ehemaligen Arbeitgeber und zukünftigen Konkurrenten schaden wollte. Die von ihm getätigten Aussagen seien reine Denunziationen und entbehrten des Wahrheitsgehalts. Erwähnenswert sei auch, dass der Zeuge aufgrund seiner fragwürdigen Geldgebarung am 14.4.2002 bei der N-GmbH ausgeschieden sei. Zugleich sei die Authentizität der Zeugenaussage dahingehend anzuzweifeln, als in einem Zeugenprotokoll die Aussagen von zwei Zeugen niedergeschrieben worden sei. Dabei sei nicht erkenntlich, welche Aussage von F und welche von A stammte. Die Zeugeneinvernahme sei im Februar 2003 erfolgt, sodass diese Zeugenaussage für den Prüfungszeitraum 2003-2004 keine Gültigkeit habe. Herr F sei bereits am 14.4.2002 aus der N-GmbH ausgeschieden. Herr F sei grundsätzlich in Innsbruck tätig und bei der Berufungswerberin niemals angestellt gewesen. Aus der Zeugenaussage von F könne daher weder die Geschäftspraxis der Berufungswerberin abgeleitet werden, noch könne diese in der Beweiswürdigung für die Prüfungsjahre 1999, 2003 und 2004 gelten. In der Zeugenaussage habe Herr F hinsichtlich der Befragung zur Schankanlage angegeben: "Angeblich wird der Umsatz immer um dasselbe Verhältnis (ca. um 1/3) gekürzt". Ebenso spreche er von einer Vertrauensperson, die in den Computer einen Code eingebe, womit automatisch die Umsätze um ca. 1/3 gekürzt würden. Alleine dass Herr F die Formulierung "angeblich" gebrauchte, stelle seine Glaubwürdigkeit in

Frage. Eine Vertrauensperson der Berufungswerberin habe er nicht nennen können, dies sei eine logische Folge seiner fragwürdigen Aussagen. In der Zeugenaussage bestehe ein laufender Widerspruch in der Erwähnung von Informanten und Kontaktpersonen, es sei daher die Schlussfolgerung aufzustellen, dass sich die Zeugenaussage auf das Erfahren "vom Hören sagen" stütze. Wenn in der Zeugenaussage überdies angeführt werde, dass bei Frau X zu Haus bzw. bei Frau Y im Büro bzw. zu Hause die Unterlagen mit den tatsächlichen Umsätzen zu finden wären, so sei dem entgegenzuhalten, dass im Rahmen der Hausdurchsuchung derartige Unterlagen nach dem Wissensstand der Berufungswerberin nicht gefunden worden wären. Aus diesen Feststellungen zur Zeugenaussage von Herrn F sei eine Beweisführung hinsichtlich einer tatsächlich getätigten Manipulation zu verneinen.

Die Höhe der zu erwartenden Nachzahlungen basiere auf einer pauschalen Zurechnung sowie nicht durch die Finanzbehörde selbst erhobenen durchschnittlichen Spartenkalkulationen. Laut Erkenntnis des VwGH 19.10.1999, 98/14/0122 müsse die Begründung eines Sicherstellungsauftrages erkennen lassen, welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend seien. Gemäß § 184 BAO unterlägen Schätzungen nach Maßgabe der §§ 93 Abs. 3 lit. a und 288 Abs. 2 lit. d BAO der Pflicht zur Begründung (vgl. dazu auch VwGH 23.9.1988, 85/17/0132; 28.5.1998, 96/15/0260; 10.9.1998, 96/15/0183). Der Begründung zum Sicherstellungsauftrag fehle die Anführung dieser Umstände gänzlich. Eine vermutete pauschale Abgabehinterziehung laut Berechnungsblättern und Mängel der Buchführung reichten für einen Sicherstellungsauftrag nicht aus. Wie bereits zur Zeugenaussage von F angeführt, sei dieser nur in den Jahren 2000-2002 für N -Betriebe tätig gewesen. Die angeblichen Verkürzungen könne daher für die Prüfungsjahre 1999, 2003 und 2004 keineswegs als bewiesen angeführt werden. Somit entbehrten die Zuschätzungen für diese Jahre jeglicher Grundlage. Auch wenn die Kassensysteme in den Jahren 1999, 2003 und 2004 ebenso wie in den Jahren 2000-2002 im Einsatz waren, impliziere dies keineswegs eine manipulierte Verkürzung. Aus der Umsatzzuschätzung gemäß Betriebsprüfung ergebe sich z.B. für das Jahr 2004 ein Nettorohaufschlag für die Getränke von 433,76 % (unter Berücksichtigung des zugeschätzten Wareneinkaufes). Gemäß Bilanz zum 31.12.2004 betrage der Nettorohaufschlag 363,72 %, dieser basiere auf Sparten-Einzelkalkulationen. Am Beispiel der Kalkulation Al-freie Getränke betrage der Rohaufschlag laut Betriebsprüfung 271,33 % gegenüber 187,48 % laut Bilanz (in einer Beilage wurden diese Kalkulationsvergleiche näher dargestellt). In der Bilanz sei die Kalkulationsdifferenz, resultierend aus Gratisabgaben, Aktionen und sonstigen werbenotwendigen Verschenkungen mit dem Buchungssatz "Verschenkte Getränk (7186) an Innenlieferungen (4905)" in Höhe von 121.706,- verbucht worden (nettoEKPr.). Da der durchschnittliche Rohaufschlag von 433,76 % bzw. der Detailrohaufschlag von 271,33 % nicht der

Realität entspreche, müsste dem höheren Umsatz ein höherer Wareneinkauf gegenüberstehen. Es seien jedoch keine Schwarzeinkäufe getätigt worden. Daher sei die Begründung zum Sicherstellungsauftrag auch hinsichtlich der Höhe nicht richtig.

Schließlich hielt die Berufungswerberin den Ausführungen des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid hinsichtlich Zuschüssen von Gesellschaftern sowie Vermögensverlagerungen ins Ausland entgegen, dass bloße Hinweise auf durchgeführte Erhebungen als Begründung eines Sicherstellungsauftrages ungenügend seien (VwGH 6.7.1990, 88/17/0059). Wenn nun hinsichtlich Investitionen im Ausland durch die Gesellschafter Y und S als Beweis Medienberichte (Tampa Bay Business Journal, und die "Tirolerin") genannt würden, so seien diese nicht richtig. Investitionen seien durch eine Gesellschaft namens PL Corporation getätigt worden. Ebenso wenig werde darauf eingegangen, ob derartige Investitionen durch Fremdfinanzierung erfolgt wären, wodurch Vermögenstransfers gar nicht zustande gekommen wären. Aus all den genannten Gründe werde daher die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschrift die Abgabepflicht knüpft, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen.

Der Sicherstellungsauftrag hat unter anderem die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld, sowie die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt, zu enthalten (§ 232 Abs. 2 BAO).

Der Sicherstellungsauftrag ist mit Berufung anfechtbar. Im Berufungsverfahren ist nur zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren. Nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände sind im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung nicht zu berücksichtigen. Dies ist eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Berufungsentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgebend ist (Ritz, BAO³, § 232 Tz 11 mit Judikaturnachweisen).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicher-

stellungsauftrages bzw. in der diesen bestätigenden Berufungsentscheidung dargetan werden. Die Begründung muss in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Dabei ist zu berücksichtigen, dass ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO ist, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grund nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Es müssen gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabeananspruches vorliegen. Ob der Abgabeanpruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115).

Es ist daher im gegenständlichen Fall zunächst zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabeanpruches vorliegen. Nach der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabeanpruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Tatbestand ist dabei die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkreten Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabeanpruch) eintreten sollen (Ritz, BAO³, § 4 Tz 7). Bei der Körperschaftsteuer entsteht der Abgabeanpruch für die zu veranlagende Abgabe gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Zif. 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahrs, für das die Veranlagung vorgenommen wird; für Steuerabzugsbeträge (etwa die Kapitalertragsteuer) im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (§ 4 Abs. 2 lit. a Zif. 3 BAO), wobei sich der Zeitpunkt des Zufließens nach den diesbezüglichen Regelungen in Abgabengesetzen (für die KEST: § 95 Abs. 4 EStG) richtet. Sonderbestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeanpruches im Sinne des § 4 Abs. 3 BAO enthält für die Umsatzsteuer § 19 UStG. Demnach entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist.

Das Finanzamt ging im Zuge der Erlassung des Sicherstellungsauftrages von einer systematischen und nachhaltigen Verkürzung von Umsätzen aus. Demnach seien tatsächlich wesentlich höhere Umsätze als die erklärten erzielt worden. Für diese Annahme lagen

ausreichend "gewichtige Anhaltspunkte" im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Es trifft zwar zu, dass diese mit dem im angefochtenen Bescheid angeführten Hinweis auf die "bei diversen Hausdurchsuchungen sichergestellten Beweismittel" nicht ausreichend dargestellt wurden, da der bloße Hinweis auf durchgeführte Erhebungen als Begründung nicht ausreicht (vgl. VwGH 6.7.1990, 88/17/0059; VwGH 24.11.1997, 93/17/0063). Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können jedoch im Rechtsmittelverfahren saniert werden (Ritz, BAO³, § 93 Tz 16 mit Judikaturnachweisen).

Der wesentliche Inhalt der Aussagen des RF, des GA und des GH wurde bereits oben wiedergegeben. Der Erstgenannte war Betriebsleiter mehrerer von den eingangs erwähnten Gesellschaftern in der Rechtsform von GesmbH's betriebenen Diskotheken, und als solcher daher mit den internen Abläufen vertraut. Die Vorgangsweise bei den Umsatzmanipulationen wurde im Detail geschildert, und auch die Zahlenkombination zur Erstellung eines manipulierten Tagesausdruckes angegeben. Ferner wurde auch eine konkrete "Vertrauensperson" (TP) bezeichnet, welche die Streifen mit den tatsächlichen Umsätzen (der Diskotheken, in denen der Zeuge Betriebsleiter war) mitgenommen hat. Dass der Zeuge keine "Vertrauensperson" der Berufungswerberin nennen konnte, ist nicht "logische Folge seiner fragwürdigen Aussagen", sondern resultiert schlicht daraus, dass er im Betrieb der Berufungswerberin nicht angestellt war. "Laufende Widersprüche in der Erwähnung von Informanten und Kontaktpersonen" sind der Niederschrift über die Zeugenaussage entgegen dem Berufungsvorbringen nicht zu entnehmen. Dafür, dass seine Aussagen "reine Denunziationen" wären, wie dies die Berufungswerberin darzustellen versucht, wurden keine überzeugenden Argumente vorgebracht. Auch der Umstand, dass dem Zeugen das genaue Ausmaß der Umsatzverkürzungen nicht bekannt war ("ca. um 1/3"), bzw. der Umsatz "angeblich immer um das selbe Verhältnis gekürzt werde", spricht nicht gegen seine Glaubwürdigkeit. Aus diesen Angaben des Zeugen ist nur abzuleiten, dass ihm eben das exakte Ausmaß der Kürzungen ebenso wenig bekannt war wie der Umstand, ob das Ausmaß der Kürzungen immer gleich war oder divergiert hat. So wäre es durchaus denkbar gewesen, dass beim einem Wechsel des Eprom auch das Ausmaß der Umsatzverkürzungen geändert wurde. Das wusste der Zeuge jedoch offenkundig nicht, weshalb er angab, dass die Kürzung angeblich immer um das selbe Verhältnis erfolgt sei. Es kann auch keine Rede davon sein, dass die "Authentizität" der Zeugenaussage deswegen anzuzweifeln wäre, weil in der Niederschrift über die Zeugenvernehmung die Aussage von zwei Zeugen (RF und GA) dokumentiert wird. Gemäß § 87 Abs. 2 BAO sind über die Einvernahme von Zeugen Niederschriften aufzunehmen. Diese sind derart abzufassen, dass bei Weglassung alles nicht zur Sache Gehörigen der Verlauf und Inhalt der Amtshandlung richtig und verständlich wiedergegeben wird (§ 87 Abs. 3 BAO). Eine wörtliche Wiedergabe einer Zeugenaussage wird

von der Bundesabgabenordnung ebenso wenig verlangt, wie eine abgesonderte Einvernahme von Zeugen. Es ist daher die gleichzeitige Vernehmung mehrerer Zeugen und auch die Zusammenfassung der Aussagen in einer Niederschrift (unter Beachtung der Inhaltserfordernisse des § 87 Abs. 3 BAO) zulässig. Die Niederschrift vom 25.2.2003 wurde von beiden Zeugen durch Beisetzung ihrer eigenhändigen Unterschrift bestätigt (§ 87 Abs. 4 BAO). An der formellen und inhaltlichen Richtigkeit der Zeugenaussagen des RF und GA bestehen daher für den Unabhängigen Finanzsenat keine Zweifel.

Es trifft zu, dass der Zeuge RF nicht im Betrieb der Berufungswerberin angestellt war. Im Zusammenhalt mit den Aussagen des GH liegen jedoch ausreichende und gewichtige Anhaltspunkte vor, dass es auch bei der Berufungswerberin zu den beschriebenen Umsatzmanipulationen gekommen ist. GH gab unter anderem an, dass er bei allen angeführten Kassen das Assemblerprogramm nach den Wünschen der Auftraggeber angepasst und auf ein Eprom gebrannt habe. Eine (mit Kosten verbundene) wunschgemäße Ausgestaltung und Aktivierung einer automatisierten Erlösfunktion in einem elektronischen Kassensystem legt deren Verwendung nahe. Aus dem Hinweis der Berufungswerberin, dass das verwendete Kassasystem VKS TE 1020 österreichweit vielfach zu Einsatz komme, und ein komplexes Standardprodukt sei, welches nicht nur den gegenständlichen Diskothekenbetrieben vorbehalten sei, ist für das gegenständliche Verfahren nichts zu gewinnen, da die gegenständlichen Erlösverkürzungsfunktionen nicht in diesem System implementiert waren, sondern erst durch GH je nach Kundenwunsch gestaltet und auf das Eprom gebrannt wurden. Nach dessen Angaben wurde das Kassensystem VKS TE 1020 im November 1998 im Betrieb der Berufungswerberin installiert, und von ihm ein Eprom mit Verkürzungsprogramm installiert. Dieses wurde zwar im Dezember 2002 ausgetauscht, dabei sind aber nur eine Tastenkombinationsänderung sowie eine Passwortänderung, jedoch keine Änderung der Verkürzungsprozentsätze erfolgt. Auch diese Änderung des Passwortes sowie der Tastenkombination zum "Start des Verkürzungsprogrammes" ergibt nur dann einen Sinn, wenn die programmierten Funktionen auch tatsächlich Anwendung finden. Am 13.5.2005 (einen Tag nach einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Hausdurchsuchung) wurde ein neues Eprom programmiert (das aufgrund der erfolgten Beschlagnahme des VKS TE 1020 nicht mehr installiert werden konnte), bei dem das prozentuelle Ausmaß der erfassten Erlöse in allen Sparten auf "100" geändert wurde. Wären die Erlösverkürzungsfunktionen tatsächlich nur bei der "Preisgestaltung von Aktionsgetränken" zur Anwendung gelangt, wie dies in der Berufung darzustellen versucht wird, hätte keine Veranlassung zu dieser Programmierung eines neuen Eprom bestanden.

Insgesamt gesehen lagen daher genügend "gewichtige Anhaltspunkte" im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung vor, die für eine systematische und nachhaltige Verkürzung von

Umsätzen sprechen. Mehr wird für das Sicherstellungsverfahren nicht gefordert. Nochmals sei betont, dass hier nicht zu untersuchen ist, ob der Abgabensanspruch tatsächlich entstanden ist. Ein Sicherstellungsauftrag, der sich im Zeitpunkt seiner Erlassung auf ausreichende Anhaltspunkte für die Verwirklichung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte und daran anknüpfender Tatbestände stützen kann, ist (und bleibt) daher selbst dann rechtmäßig, wenn sich im weiteren Festsetzungsverfahren oder daran anschließenden Rechtsmittelverfahren aufgrund neuer, etwa erst nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages gewonnener Beweismittel (wie z.B. weiterer Zeugeneinvernahmen) herausstellen sollte, dass der Abgabensanspruch tatsächlich nicht entstanden ist. Der Sicherstellungsauftrag ist daher in gewisser Weise vergleichbar mit der bescheidmäßigen Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, die der Einstellung des Verfahrens oder einem freisprechenden Erkenntnis ebenfalls nicht entgegen steht.

In der gegenständlichen Berufung wurde bemängelt, dass nur die Höhe der Nachforderungen, aber nicht der Grund der Abgabepflicht (Tatbestandsverwirklichung) angeführt worden sei. Dem ist entgegen zu halten, dass im angefochtenen Bescheid ausdrücklich auf die systematische und nachhaltige Verkürzung von Umsätzen hingewiesen wurde. Dass derartige Schwarzumsätze Lieferungen und Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 2 UStG darstellen, und damit dieser Tatbestand verwirklicht wird, sollte keiner näheren Erörterung bedürfen. Ferner führen derartige Schwarzumsätze regelmäßig zu Mehrgewinnen und damit zu steuerpflichtigem Einkommen im Sinne des § 7 KStG. Schließlich ist davon auszugehen, dass Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, den Gesellschaftern als gemäß § 93 Abs. 2 Zif. 1 lit. a EStG kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttungen zugeflossen sind (vgl. VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013).

Die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld ist Spruchbestandteil des Sicherstellungsauftrages. Dabei ist die Abgabenschuld wegen der Akzessorietät allfälliger aufgrund des Sicherstellungsauftrages erworbener Pfandrechte nach Abgabenarten und Zeiträumen aufzugliedern. Nun trifft es zwar zu, dass die Anführung einer Pauschalsumme für mehrere Besteuerungsabschnitte dazu nicht ausreicht (VwGH 19.10.1999, 98/14/0122), im gegenständlichen Fall erfolgte jedoch ohnehin eine Aufgliederung der voraussichtlichen Abgabenschuld nach Abgabenart und Zeiträumen. Der diesbezügliche Einwand in der Berufung ist daher unberechtigt.

Zur voraussichtlichen Höhe der einzelnen Abgabenansprüche wurde bereits oben darauf hingewiesen, dass ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO ist. Aus der Natur einer derartigen "Sofortmaßnahme" ergibt sich, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, somit ein entsprechend

ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren, nicht erforderlich ist (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO³, § 232 Tz 8). Auch hier genügt es, dass gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der Abgabenschuld vorliegen (vgl. auch dazu aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das bereits erwähnte Erkenntnis vom 10.7.1996, 92/15/0115).

Auch diesen Anforderungen entspricht der angefochtene Bescheid. Die Ermittlung der Höhe der einzelnen voraussichtlichen Abgabenforderungen wurde in den oben erwähnten Beilagen zum Sicherstellungsauftrag detailliert dargestellt. Auf die diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Es kann keine Rede davon sein, dass der angefochtene Bescheid nicht erkennen lasse, welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend gewesen wären. Soweit in diesem Zusammenhang in der Berufung auf den zeitlich beschränkten Tätigkeitsbereich des RF verwiesen wird, ist zu bemerken, dass dieser Umstand allenfalls im Rahmen der Frage, ob der Abgabenanspruch überhaupt entstanden ist, zu prüfen wäre, nicht jedoch bei der Ermittlung der voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld. Abgesehen davon wurde bereits oben darauf hingewiesen, dass dieser Zeuge im Unternehmen der Berufungswerberin nie (auch nicht im Zeitraum 2000 bis 2002) angestellt war, trotzdem aber aufgrund seiner Aussagen im Zusammenhang mit den Angaben des GH ausreichende Anhaltspunkte für die gegenständlichen Umsatzverkürzungen vorlagen. Dies gilt für den gesamten Zeitraum, in dem tatsächlich im von der Berufungswerberin verwendeten Kassensystem Eprom´s mit den Verkürzungsfunktionen installiert und aktiviert waren.

Bei der Berechnung der Gewinnerhöhung wurde zunächst ein kalkulatorischer Wareneinsatz unter Zugrundelegung der vom damaligen steuerlichen Vertreter selbst ermittelten Rohaufschlagssätze berechnet, nachdem vom Steuerberater durchgeführte Nachkalkulationen bei Prüfungsbeginn übergeben worden waren. Die darin enthaltenen Rohaufschlagssätze wurden für die Berechnung der kalkulatorischen Wareneinsätze übernommen. Dabei handelte es sich jedenfalls um eine taugliche Vorgangsweise zur Ermittlung der *voraussichtlichen* Höhe der Abgabenschuld. Wenn in der Berufung nunmehr die Richtigkeit der Rohaufschlagssätze bestritten wird, setzt sich die Berufungswerberin nicht nur in Widerspruch zu den von ihrem steuerlichen Vertreter selbst ermittelten und bei Prüfungsbeginn übergebenen Rohaufschlagssätzen, sondern verkennt sie auch das Wesen der nur näherungsweisen Ermittlung der vorläufigen Abgabenschuld im Sicherstellungsverfahren.

Insgesamt gesehen lagen im vorliegenden Fall daher ausreichende Anhaltspunkte für die Entstehung der im Sicherstellungsauftrag angeführten Abgabenansprüche und auch deren voraussichtliche Höhe vor.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt weiters eine Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe voraus. Davon ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon dann auszugehen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung einer Abgabenschuld müssen entsprechende Tatsachenfeststellungen zugrunde liegen. Vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen sind hingegen nicht erforderlich (vgl. auch dazu das bereits zitierte, von der Berufungswerberin selbst ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 10.7.1996, 92/15/0115).

Dazu wurden im angefochtenen Bescheid umfangreiche Sachverhaltsfeststellungen getroffen, denen die Berufungswerberin nicht entgegen getreten ist. So wurde festgestellt, dass sich das Unternehmen bereits in einer finanziell angespannten Situation befand, und sich die Vermögenslage seit dem Jahr 2002 zunehmend verschlechtert habe. Zum 31.12.2002 weise die Bilanz noch ein Eigenkapital in Höhe von 153.463,85 € aus, zum 31.12.2003 liege bereits ein negatives Eigenkapital von 307.077,68 € vor, zum 31.12.2004 betrage das buchmäßig ausgewiesene negative Eigenkapital bereits 430.138,01 €. Dem Unternehmen stünden keine Vermögenswerte zur Verfügung, um eine Abgabenschuld in dem im Sicherstellungsauftrag angeführten Ausmaß abzudecken. Die Gesellschaft besitze kein eigenes Grundvermögen, das Unternehmen werde in einem gemieteten Lokal betrieben. Das Anlagevermögen bestehe aus baulichen Investitionen in fremden Liegenschaften sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung. Das Umlaufvermögen (Vorräte, Forderungen, Kassenbestand, Bankguthaben) habe sich von 2002 (615.208,67 €) auf 2003 (329.524,80 €) und 2004 (244.978,67 €) stetig verringert, während sich dagegen die Verbindlichkeiten von 2002 (1.255.188,97 €) auf 2004 (1.143.404,43 €) nur in einem geringen Maße verringert hätten. Den effektiven Verbindlichkeiten (laut dem in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeitsspiegel) in Höhe von 1.175.470,00 € zum 31.12.2004 stünden Forderungen (laut dem in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeitsspiegel) in Höhe von 174.990,39 € gegenüber.

Mit diesen eingehenden Ausführungen zur wirtschaftlichen Lage und insbesondere der unwidersprochen gebliebenen Feststellung, dass dem Unternehmen keine Vermögenswerte zur Verfügung stünden, um eine Abgabenschuld in dem im Sicherstellungsauftrag angeführten Ausmaß abzudecken, wurde ausreichend dokumentiert, dass eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben vorliegt. Damit kann auch dahingestellt bleiben, ob die ins Treffen geführten Auslandsinvestitionen durch die Gesell-

schafter selbst oder durch die von der Berufungswerberin erwähnte Gesellschaft erfolgt sind, und ob diese Auslandsinvestitionen fremdfinanziert wurden.

Es lagen daher alle tatbestandsmäßigen Voraussetzungen zur Erlassung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages vor. Das der Abgabenbehörde dabei eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042 mit Hinweis auf Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70). Davon kann im vorliegenden Fall jedoch keine Rede sein. Ganz im Gegenteil liegen außergewöhnlich hohe zu sichernde Abgabenansprüche vor, und wurden vom Finanzamt aufgrund des Sicherstellungsauftrages am 12.10.2005 eine Reihe von Forderungspfändungen vorgenommen. Die Erlassung des Sicherstellungsauftrages war daher auch zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO. Billigkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, liegen nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. März 2008