



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W GmbH, eingebracht durch die Stb, Adr, nunmehr vertreten durch MV, vom 3. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes XYZ vom 7. Juli 2005 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

RP, KW, RO und AS werden als Gesellschafter zahlreicher Gesellschaften mit beschränkter Haftung ausgewiesen, mit denen im gesamten Bundesgebiet Diskotheken betrieben wurden. Dazu zählte auch die im Firmenbuch zu FN 123 protokolierte Berufungswerberin, die mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Juni 1999 gegründet worden war, und deren Sitz sich in A befand. Der Sitz wurde später nach L, B und schließlich nach C verlegt. Mit Beschluss des Landesgerichtes C vom 17. Juli 2008 wurde über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet. Die Gesellschaft ist aufgelöst.

Im Zuge einer koordinierte bundesweiten Prüfung dieser Gesellschaften erfolgten zahlreiche Einvernahmen und Hausdurchsuchungen.

Am 25. Februar 2003 war RF als Zeuge einvernommen worden. Der Niederschrift über diese Zeugeneinvernehmung ist zu entnehmen, dass der Zeuge von November 1999 bis November 2000 Kellner in einer der Diskotheken in Wien, und von November 2000 bis September 2002 Betriebsleiter mehrerer dieser Diskotheken (in I, S, K, U und V) war. Weiters geht aus der Niederschrift hervor, dass im Zuge dieser Einvernahme auch GA als Zeuge

vernommen wurde. Dieser sei zum damaligen Zeitpunkt noch bei einer Diskothek beschäftigt und für den Securitybereich verantwortlich gewesen. Er sei seit 1994 für die Betreiber der Diskothek tätig und vorher Polizist gewesen. Die Zeugeneinvernahme fand laut Niederschrift von 11:30 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 Diskotheken beziehen, in denen RF als Betriebsleiter tätig war. Dieselbe Vorgangsweise könne nach den Angaben der Zeugen "mit großer Wahrscheinlichkeit" auch in den anderen Lokalen des verdächtigen Personenkreises angenommen werden. Sämtliche an einem Abend erzielten 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 (Arbeitstagende) käme eine Vertrauensperson und gebe in den Computer einen Code ein, womit automatisch die Umsätze um ca. ein Drittel 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 dasselbe Verhältnis (ca. um ein Drittel) gekürzt. Bei Flaschengetränken sei diese Umsatzverkürzung nicht möglich. Das Kassensystem stamme von der FH. 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 angegeben, dass die Streifen mit den tatsächlichen Umsätzen von der Vertrauensperson (TP, angestellt in I und S) 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 U oder ins Büro nach SI gebracht bzw. an die Betreiber bzw. Verantwortlichen (PP, Ka oder CF, MS 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 gäbe 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 da 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 gedruckt. Weiters Eingabe einer Zahlenkombination (in I "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) plus die Hälfte der Eintritte plus Zigaretten. Diese Daten würden täglich gelöscht. Der Betriebsleiter errechne aufgrund 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 zwei Drittel der Getränkeanlagenlöse und die Hälfte der Eintritte und Zigaretten enthalten seien. Abschließend wird in dieser Niederschrift festgehalten, dass die Zeugen laufend von Karl-Heinz W. (einem der Betreiber) bedroht würden, wenn sie die Codes bzw. Vorgangsweisen bzgl. 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 zwei waren es" versandt werden.

Am 12. Mai 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 selbstständig gemacht und Kassensysteme vertrieben. Er habe Verbundkassensysteme der Firma Weger TE 1020 und 510 vertrieben und gewartet. Zu seinen Hauptkunden hätten die N - und M-Lokale gehört. Sein Ansprechpartner sei Anfangs Herr Rp und später auch Kw gewesen. Anfangs habe er in C auch mit Herrn AS Kontakt gehabt. Von Herrn RO wisse er, dass er auch mit N- Lokalen zu tun habe. Seine erste Abrechnungskasse habe er für die alte M in U geliefert. Die letzte habe er seines Wissens an H in U geliefert. Seit ca. 1 ½ Jahren habe er keinen Kontakt 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 Bw. 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 (Anmerkung: 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 Rp 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 "Null" auszuschalten. Für drei Betriebe (M I, K und S) habe er diese "Null" für "Nichtverkürzen" 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 Kw 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 Karl-Heinz W., warum nichts weiter ginge, 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 BI GmbH aus L geliefert worden.

Am 24. Mai 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 Bw. sei die Erstinstallation des Kassensystems VKS TE 1020 im November 1999 erfolgt. Es wäre ein EPROM mit Verkürzungsprogramm installiert worden. Die "programmierten Verkürzungsprozentsätze" (richtig: das prozentuelle Ausmaß der erfassten Erlöse) wurden auf alle Sparten angegeben. Daraus ergab sich folgendes Ausmaß der Verkürzung (es werden nur die Sparten angeführt, bei denen Verkürzungen programmiert waren):

Spartennummer	Ausmaß der Verkürzung
1	50 %

5	40 %
8	40 %
11	50 %
13	40 %
14	50 %
17	40 %
18	40 %
21	50 %
22	50 %
24	50 %
25	50 %

Im Dezember 2002 sei das EPROM ausgetauscht worden. Es wären eine Tastenkombinationsänderung sowie eine Passwortänderung, jedoch keine Änderung der Verkürzungsprozentsätze erfolgt. Glaublich ab Mai 2002 sei dieses Lokal von der Firma E betreut worden.

Schließlich ist der Niederschrift noch zu entnehmen, dass unter der Anleitung des Beschuldigten mittels des unter anderem auch im Betrieb der Bw. 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 07. Juli 2005 der Großbetriebsprüfung Klagenfurt, Systemprüfung, wurde die Funktionalität des Verbundkassen-Systems (VKS) eingehend untersucht und beschrieben. Dabei wurde unter anderem festgehalten, dass dem VKS-Kunden für das Verständnis der Bedienung des Systems eine gedruckte, gegliederte Beschreibung von 48 Seiten zur Verfügung stünde. Das VKS bietet zumindest drei Berichtigungs- bzw. Manipulationsmöglichkeiten, die in der Betriebsanleitung

nicht einmal angedeutet würden. Damit sei es möglich, einzelne Kellner herauszunehmen, manuelle Mengenkorrekturen auf Artikelebene 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 einen 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 1.500 Datensatzspeicherplätze zur Verfügung. Wenn der Platz vollständig belegt sei, werde der jeweils älteste Datensatz durch einen neuen Vorgang überschrieben. Beim Abrechnen bietet das System die Möglichkeit, die der Verdichtung zu Grunde liegenden Geschäftsfälle zu löschen. Eine dauerhafte Aufbewahrung der Grunddaten in elektronischer Form wäre daher nur durch Übertragung auf einen PC möglich. Die "Schwindelfunktion" der VKS seien an sieben Kassen untersucht und vorgefunden worden. Es seien Probebonierungen und eine Tagesabrechnung ohne Löschen vorgenommen und dann "Schwindellauf" mittels Tastenkombination und Passwort durchgeführt worden. Die anschließend vorgenommene erneute Tagesabrechnung habe entsprechend der Artikelzuordnung zu den Sparten und den eingestellten Spartenfaktoren eine entsprechende mengenmäßige Verkürzung der einzelnen Artikel ausgewiesen. Abschließend wurde festgestellt, das VKS schütze die Daten nicht nur nicht gegen eine Veränderung durch andere Programme, sondern sie unterstütze das nachträgliche automatisationsgestützte Verändern von Grundaufzeichnungen durch die Kasse selbst, ohne dass dies sichtbar sei, erlaube Kellner wegzulassen und Artikelmengen zu ändern und widerspreche damit dem Radierverbot gröbstens. Die mittels VKS ermittelten Geschäftsergebnisse der Diskotheken hätten daher nach Meinung der Systemprüfung keinerlei Beweiskraft. Zusätzlich seien durch die automatische Löschung und des Nichtdurchführen der Sicherungen der Daten das Gebot der Datenaufbewahrung missachtet und die (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 Erlösbereichs mittels einer von der Betriebsprüfung vorzunehmenden Totalschätzung zu ermitteln, bei der das vorgelegte Rechnungswesen höchstens einen Anhaltspunkt liefern könne.

Mit Bescheid vom 07. Juli 2005 ordnete das Finanzamt gemäß § 232 BAO die Sicherstellung in das Vermögen der Bw. zur Sicherung von Abgaben im Gesamtausmaß von 2.281.000,00 € an:

Jahr	Umsatzsteuer	Körperschaftssteuer
1999	45.000,00 €	0,00 €
2000	247.000,00 €	138.000,00 €
2001	279.000,00 €	248.000,00 €
2002	337.000,00 €	229.000,00 €
2003	356.000,00 €	87.000,00 €
2004	315.000,00 €	
Summe	1.579.000,00 €	702.000,00 €

In der Begründung wurde zur voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld ausgeführt, dass im laufenden Betriebsprüfungsverfahren aufgrund von bei diversen Hausdurchsuchungen sichergestellten Beweismitteln festgestellt worden sei, dass unter Verwendung eines EDV-Programmes im Prüfungszeitraum die Umsätze einzelner Sparten systematisch und nachhaltig verkürzt worden seien. Es bestehe der Verdacht der Abgabenhinterziehung im angeführten Ausmaß. Aufgrund der nachweislich vorgenommenen Einstellungen in diesem EDV Programm ergäbe sich eine durchschnittliche Verkürzung des tatsächlichen Gesamtumsatzes von mindestens 25 %, das seien 33,33 % des erklärten Umsatzes. Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuerverkürzung sei eine Verkürzung in Höhe von 30 % des erklärten Umsatzes angenommen worden. Die Berechnung sei in der Anlage dargestellt. Für die Ermittlung der verdeckten Ausschüttung als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abgabennachforderungen an Körperschaftssteuer werde der Aufwand mit 50 % der verkürzten Einnahmen geschätzt. Die Berechnung sei in der Anlage dargestellt. In der Anlage wurde jeweils der Jahresumsatz in 20 % igen und 10 % igen Umsatz aufgespalten. Auf diese Umsatzsummen wurde der Verkürzungssatz von 30 % angewendet. Auf diese Weise wurde der jährlich verkürzte Umsatz berechnet von dem in der Folge jeweils die Umsatzsteuer

berechnet wurde. Die jährliche verdeckte Ausschüttung wurde in der Form berechnet, dass der jeweils verkürzte Umsatz sowie die daraus resultierende Umsatzsteuer addiert wurden und davon geschätzte Betriebsausgaben in Höhe von 50 % abgezogen wurden. Die Körperschaftssteuer wurde von den Summen der Gewinnzurechnungen unter Berücksichtigung allfälliger Verluste aus den Veranlagungen sowie anrechenbarer Mindestkörperschaftssteuer berechnet.

Zur Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringung der zu erwartenden Abgabenschulden stellte das Finanzamt fest, dass aufgrund der Höhe der zu erwartenden Steuernachforderung angesichts der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens mit einer erheblichen Erschwernis oder Gefährdung der Einbringung zu rechnen sei. Das Unternehmen befindet sich in einer finanziell angespannten Situation, die Vermögenslage habe sich in den Jahren 2002 bis laufend zunehmend verschlechtert. Zum 31. Dezember 2002 weise die Bilanz noch ein Eigenkapital in Höhe von 214.835,53 € aus, zum 31. Dezember 2003 liege bereits ein negatives Eigenkapital von € - 77.779,91 vor. Die Verbindlichkeiten hätten sich von 1.326.834,00 € (2002) auf 1.504.191,00 € (2003) erhöht und würden zum 31. Mai 2005 bereits 3.298.993,00 € betragen. Dem Unternehmen stünden demnach keine Vermögenswerte zur Verfügung um eine Abgabenschuld in oben angeführter Höhe abzudecken. Der steuerliche Vertreter des Unternehmens habe wiederholt geäußert, dass die Bw. nicht mehr in der Lage sei, ihren laufenden Zahlungsverpflichtungen nachzukommen, wenn die Finanzverwaltung die Rückzahlung des zu erwartenden Umsatzsteuerguthabens für März 2005 in Höhe von rund 190.000,00 € noch länger zurückhalten würde. Die Bw. besitze kein eigenes Grundvermögen, das Unternehmen werde in einem gemieteten Lokal betrieben. Das Anlagevermögen bestehe aus baulichen Investitionen in fremden Liegenschaften und Betriebs- und Geschäftsausstattung. Den effektiven Verbindlichkeiten in Höhe von 1.504.191,00 € zum 31. Dezember 2003 stünden Forderungen in Höhe von 880.631,00 € gegenüber. Zum 31. Mai 2005 hätten sich die Verbindlichkeiten gegenüber dem 31. Dezember 2003 auf 3.298.993,00 € fast verdoppelt, während die Forderungen mit 844.355,00 € rückläufig seien. Der Geschäftsführer/Gesellschafter AS sowie die Gesellschafter RP, Kw und RO hätten bei ihrer Einvernahme angegeben, kein Vermögen zu besitzen, das eine Kapitalzuwendung an die lokalbetreibende Gesellschaft ermögliche. Die Abgabenbehörde könne daher nicht davon ausgehen, dass die zu erwartende Abgabenforderung durch Geldzuschüsse seitens des Geschäftsführers oder der Gesellschafter beglichen werde. Nachweislich hätten sowohl der Geschäftsführer als auch die Gesellschafter der Bw. Vermögen in beträchtlicher Höhe in ausländische Liegenschaften investiert und damit den Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen. Konkret seien von RP und AS in Tampa (Florida) die Liegenschaft BR um rund 2,2 Mio USD gekauft (Quelle: Tampa Bay Business Journal, Juli

2000). Aus einem Zeitungsbericht (Tirolerin, November 2003) gehe hervor, dass ein Projekt in Marbella (Spanien) betrieben werde. Aus 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 eines Sicherstellungsauftrages werde die Abgabenbehörde nicht in der Lage sein, ihre Abgabenansprüche gegen die Bw. durchzusetzen.

Mit Schriftsatz vom 3. August 2005 wurde durch die damalige steuerliche Vertretung der Bw. das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Zur Begründung wurde im Schriftsatz vom 12. September 2005 ausgeführt, dass gemäß § 232 BAO die Abgabenbehörde einen Sicherstellungsauftrag erlassen könne, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabevorschriften die Abgabepflicht knüpfen würden. Somit dürften Sicherstellungsaufträge nur nach Entstehung des betreffenden Abgabenanspruches gemäß § 4 bzw. 6 Abs. 1 bzw. 6 Abs. 1 BAO erlassen werden. Wie § 232 stelle auch der § 4 Abs. 1 BAO auf die Verwirklichung des Tatbestandes ab. Tatbestand sei die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkreten Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen wie zB. Abgabenschuld und Abgabenanspruch eintreten sollten. Wenn nun seitens der Finanzbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung der Bw. eine willkürliche und pauschale Umsatzzuschätzung von 30 % erfolge und daraus die Umsatzsteuer als Nachforderung sowie die Körperschaftssteuer durch Gewinnzurechnung als Nachforderung abgeleitet werde, werde die Höhe aber nicht der Grund = Tatbestandsverwirklichung der Abgabepflicht angeführt. Weder dem Steuerpflichtigen, Herrn AS, als Organ der Bw. noch dessen steuerlichen Vertreter sei im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung ein konkrete Tatbestand genannt worden, wie auch der Begründung des Bescheides eben dieser konkreter Tatbestand der Entscheidung nicht zu Grunde gelegt worden sei. Auch im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juli 1996, 92/15/0115 werde ein Sicherstellungsauftrag nur gebilligt, wenn gewichtige Anhaltspunkte für das Entstehen der Abgabenschuld vorliegen würden. Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages müsse erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annehmen würde, dass der Abgabenanspruch dem Grunde nach (Beweis) entstanden sei. Die Anführung zB. einer einheitlichen Pauschalsumme für mehrere Besteuerungsabschnitte genüge nicht. Anlässlich der Unterfertigung des Prüfungs- und Nachschauauftrages am 8. August 2005 in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters sei auf die Frage des steuerlichen Vertreters, wann die Betriebsprüfung beginnen würde von Herrn P folgende Aussage getätigkt worden: "Die Prüfung beginnt erst nach Einlangen des Berichts des EDV Sachverständigen. Erst nach dessen Überprüfen der bei der Hausdurchsuchung sichergestellten EDV Daten des Kassenabrechnungsprogrammes kann die Prüfung starten.

Dieser wird nicht vor Ende August vorhanden sein. Bisher wurde versucht festzustellen, was alles bei den Hausdurchsuchungen wo lagert." Daraus sei klarer zu erkennen, dass die Behauptung in der Begründung über die Höhe der Abgabenschuld im Sicherstellungsauftrag vom 7. Juli 2005 (aufgrund der nachweislich vorgenommenen Einstellungen in diesem EDV-Programm ergibt sich eine durchschnittliche Verkürzung des tatsächlichen Gesamtumsatzes von mindestens 25 % das sind 33,33 % des erklärten Umsatzes) falsch sei. Weiters sei von den Prüfern erwähnt worden, dass der Staatsanwaltsakt des Landesgerichtes I dem Finanzamt XYZ noch nicht zur Verfügung stehe und somit die Behörde dadurch einen Informationsnachteil gegenüber dem steuerlichen Vertreter hätte. Fakt sei, dass das Finanzamt I als Finanzstrafbehörde erster Instanz Anzeige gemäß § 82 Abs. 2 FinStrG bei der Staatsanwaltschaft I am 16. September 2004 gegen Gesellschafter und auch Geschäftsführer der Bw. erstattet habe. Im Detail sei folgender Sachverhalt unter Vorlage von verschiedenen Unterlagen angezeigt worden (siehe Seite 5 der Anzeigeschrift): Die Anzeige beziehe sich auf die Lokale M in I, S, K, H in U und NI in V. Das Finanzamt I stellt die Vermutung auf, dass dieselbe Vorgangsweise auch in den N-Lokalen erfolgt sei. Dies sei eine Behauptung und deren Richtigkeit ist nicht erwiesen. Weiters werde in der Anzeige ausgeführt, dass in den N mit Sicherheit zumindest die beschriebene Vorgangsweise der Kellnerauszahlungen (Schwarzlohnauzahlungen) erfolgt sei, da ein Anzeiger als Kellner einer N tätig gewesen wäre. Dem sei entgegen zu halten, dass sich das anonyme Schreiben auf die Disko NI in V beziehen würde und wie im Schreiben behauptet von einem Kellner der Disko NI verfasst worden sei. Aus dem Schreiben gehe hervor, dass der anonyme Anzeiger kein Mitarbeiter der Bw. gewesen sei und die allgemeine Behauptung "das System wird in allen anderen Lokalen der N (U, L...) von Herrn Karl-Heinz W. und Co. durchgezogen" auf eine Diffamierung die nicht erwiesen sei, abziele. Derartige Fehlinterpretationen und Fehlbehauptungen seitens des Finanzamtes I seien Unterstellungen die jeglicher Beweisführungen entbehren würden. Vielmehr sei Fakt, dass im Prüfungszeitraum ca. 1.000 verschiedene Kellner bei der Bw. beschäftigt gewesen wären und keine einzige Aussage zu den behaupteten Schwarzgeldauszahlungen vorliegen würde. Weder dem Steuerpflichtigen, Herrn AS als Organ der Bw., noch dessen steuerlichen Vertreter sei im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung ein konkreter Tatbestand genannt worden, wie auch der Begründung des Bescheides eben dieser konkrete Tatbestand der Entscheidung nicht zu Grunde gelegt worden sei.

Im Prüfungs- und Nachschauauftrag der Bw. vom 8. August 2005 werde angeführt, dass der begründet Verdacht bestehe, dass Wareneinkäufe in der Buchhaltung nicht erfasst würden. Aus dem Akt der Staatsanwaltschaft gehe hervor, dass bei Hausdurchsuchungen bei der Firma X Lieferscheine gefunden worden seien, die Privateinkäufe darstellen würden und deren Zugehörigkeit zu den beschuldigten Firmen zugeordnet werden könne. Aus der Aktenlage

werde nicht einmal der Name der Bw. erwähnt. Auch sei seitens der Bw. nicht einmal von den Firmen XY GmbH, I und CW GmbH & Co KG Ware bezogen worden. Die Frage stelle sich, wie die Finanzbehörde auf die Idee komme, dass ein begründeter Verdacht bestehe. Wo seien die Beweise dafür? Die Behörde werde daher aufgefordert, konkrete Beweise vorzulegen, die so genannte Schwarzeinkäufe der Bw. belegen würden. Zusammenfassend sei somit festzustellen, dass die bescheidmäßige Erlassung des Sicherstellungsauftrages durch Missachtung der Begründung zur Tatbestandsverwirklichung nicht gesetzeskonform sei.

Wenn nun weiters seitens der Finanzbehörde der Sicherstellungsauftrag damit begründet werde, dass die Einbringung aufgrund der Höhe der erwartenden Nachzahlungen gefährdet sei, sei dem folgendes entgegenzuhalten: Die Höhe der zu erwartenden Nachzahlungen für die Bw. basiere auf einer pauschalen Zurechnung. Laut VwGH-Erkenntnis vom 19. Oktober 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 würden Schätzungen nach Maßgabe der §§ 93 Abs. 3 lit a. bzw. 288 Abs. 2 lit d. der Pflicht zur Begründung unterliegen. Der Begründung zum Sicherstellungsauftrag fehle die Anführung dieser Umstände gänzlich. Eine vermutete pauschale Abgabenhinterziehung laut Berechnungsblatt reiche für einen Sicherstellungsauftrag nicht aus.

Als weitere Begründung des Sicherstellungsauftrages führe die Finanzbehörde an, dass die Vermögensaufstellung der Bw. für die zu erwartenden Abgabenforderungen keine Deckung aufweise. Das Vermögen habe sich wegen des "Alters" der Diskothek im D verschlechtert. Dennoch sei aus der vorläufigen Bilanz zum 31. Dezember 2004 ersichtlich, dass ein positives Ergebnis erwirtschaftet werde. Um in Zukunft den Betrieb wie gehabt profitabel zu gestalten, sei im Jänner 2005 das Objekt neu gestaltet worden und ca. 950.000,00 € investiert worden. Aus der laufenden Geschäftstätigkeit sei erkennbar, dass dadurch monatlich operativ Gewinne erwirtschaftet würden. Das Anführen von Verbindlichkeiten sei irreführend, da nur das Kapital als Saldovermögen abzüglich Fremdkapital einen Schluss zulassen würde. Dass nach einem Invest von 950.000,00 € die Lieferanten zu bedienen seien und dies durch die Finanzverwaltung erheblich erschwert worden sei, liege auf der Hand. Investitionen in dieser Dimension seien für einen Zeitraum von ca. 6 Jahren gedacht. Dass ein Liquiditätsabfluss in Höhe von 20 % der Investitionssumme im Investitionszeitpunkt ein Unternehmen im Bestand gefährde, sei seitens des steuerlichen Vertreters dargestellt worden und liege auf der Hand. Weiters sei aufgrund des Lebenszyklus einer Diskothek nach 6 Jahren kein Ertrag mehr zu erwirtschaften.

Als weitere Begründung des Sicherstellungsauftrages führe die Finanzbehörde an, dass keine ausreichenden Sicherheiten der Bw. für die zu erwartenden Abgabennachforderungen vorhanden seien. Das Anführen von Verbindlichkeiten sei irreführend, da nur das Kapital als Saldoevermögen abzüglich Fremdkapital einen Schluss zulassen würde. Dass Gastronomielokale diese Dimension in fremden Gebäuden investieren, sei üblich. Da es sich bei einer Diskothek um ein Bargeschäft handle, seien üblicherweise keine Forderungen aus Lieferungen und Leistungen anzuführen. Wenn investiert werde um über einen längeren Zeitraum positiv zu wirtschaften, seien im Investitionszeitpunkt die Verbindlichkeiten (da fremdfinanziert) gestiegen. Um ein Invest in dieser Dimension durchführen zu können, würden von den finanzierenden Banken umfangreiche Prüfungen von Experten vorgenommen werden, bevor eine Kreditzuteilung erfolge. Diese Experten würden die Sicherheit für das Invest als auch die Vermögenssituation als ausreichende Bonität sehen. Der weiteren Begründung der Finanzbehörde, mit freiwilligen Zuschüssen der Gesellschafter sei im Grunde nach nicht zu rechnen, sei entgegen zu halten, dass diese Vermutung sich auf die gerichtliche Strafverfolgung zu dem eben erwähnten Verdacht auf Steuerhinterziehung beziehe. Wie bereits ausführlich ausgeführt worden sei, entbehre es der Begründung zum Sicherstellungsauftrag jeglicher Weise. Es sei daher nicht logisch und juristisch zweifelhaft bereits Freiwilligkeit zu verlangen, wo eine Abgabenschuld im Grunde nicht feststehe. Ebenso wenig würden bloße Hinweise auf durchgeführte Erhebungen genügen. Zugleich sei ein genannter Verdacht auf Steuerhinterziehung mangels Beweisführung eine Unterstellung und werde auch entschieden zurückgewiesen. Die Unterstellung, dass ein Projekt in Spanien betrieben werde, sei unrichtig. Welche Ermittlungen seitens der Finanzbehörde würden dazu vorliegen? Fakt sei, dass die Firma MundP GmbH der Müller Real, S.L. E-29600 Marbella einen Kontokorrentkredit in Höhe von 645.000,00 € eingeräumt habe. Dieser Kontokorrentkredit sei innerhalb von 5 Jahren rückzuführen. Aufgrund der überdurchschnittlichen Rendite von 10 % sei dies betriebswirtschaftlich gerechtfertigt. Dass Herr AS in Tampa (Florida) die Liegenschaft BR um ca. 2,2 Mio USD gekauft haben soll sei falsch. Es wäre ein Projekt in Planung und sollte von Herrn AS in Verbindung mit einer Betreiberfirma realisiert werden. Dieses Projekt sei jedoch nicht realisiert worden. Des Weiteren sei anzuführen, dass der Sicherstellungsauftrag eine Gefährdung der Einbringung voraussetze. Diese liege vor, wenn aus der Wirtschaftslage und aus sonstiger Betrachtung geschlossen werden könne, dass nur eine rasche Sofortmaßnahme die Einbringung sichere. Dass die Bw. weiterhin operativ positiv tätig sei, sei in der Begründung zum Sicherstellungsauftrag nicht erwähnt worden. Die Finanzbehörde könne auch keine glaubwürdigen Beweise z.B. für ein drohendes Konkurs- oder Ausgleichsverfahren als Gefährdung der Einbringlichkeit anführen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2006 wurde die Berufung von der Abgabenbehörde erster Instanz als unbegründet abgewiesen. Nach Zitat der bezughabenden gesetzlichen Grundlagen wurde die systematische Abgabenverkürzung bei den Nachschichtbetrieben dargelegt. Die Erfassung der einzelnen Geschäftsfälle, deren Gesamtheit die Tageslosung ergebe, sei nachweislich durch ein EDV Programm erfolgt, das in seiner Grundstruktur auf die Verwendung zur Steuerhinterziehung eingerichtet sei. Es würde die Möglichkeit bieten, einzelne Kellner beliebig wegzulöschen, einzelne Umsätze zu stornieren und als wesentlichen Punkt mittels einer in einem EPROM programmierten Einstellung systematisch die Erlöse einzelner Erlössparten zu kürzen. Diese Feststellungen seien durch die Systemprüfung anlässlich der Hausdurchsuchung beim Programmierer der VKS-Kassensysteme getroffen worden und dort durch vorgefundene Unterlagen bestätigt worden. Auf die Niederschriften mit Gerhard Höfler und auf den Systemprüfungsbericht werde verwiesen. Ebenfalls verwiesen werde auf das Teilgutachten des Herrn Ing. Mag. Dr. AH vom 12.12.2005. Im Detail würden Unterlagen vorliegen, aus denen die eingestellten Spartenverkürzungen ersichtlich seien. Aus den Unterlagen sei weiters ersichtlich, dass das Programm im Jahr 1999 (Betriebseröffnung) installiert worden sei und letztmalig im Dezember 2002 der EPROM ausgetauscht worden sei, wobei die Programmänderungen nur das Passwort und die Tastenkombination für den Start des Verkürzungsprogrammes betroffen hätten. Damit sei bewiesen, dass das Verkürzungsprogramm installiert, aktiviert und in Verwendung gewesen wäre. Ein EPROM sei ein Bestandteil des Rechners oder in diesem Fall des Kassensystems, auf dem Programmabläufe programmiert würden. Diese Programmierung könne nicht vom Kunden selbst erstellt werden, sondern erfolge durch den Programmierer, der dabei die Einstellungen auf Wunsch des Kunden erstelle. Im Falle der Bw. wäre das Verkürzungsprogramm installiert und eingeschaltet worden, nur so könne der nächste Schritt (Verkürzungslauf) erfolgen. Der Verkürzungslauf werde vom Kunden nach erfolgter Abrechnung mit dem Kellner durch eine Tastenkombination mit Passwort gestartet. Dabei würden die Umsätze der einzelnen Sparten auf den auf dem EPROM programmierten Spartenprozentsatz gekürzt. Das vorliegende Programm ermögliche dazu, einen Verkürzungslauf mehrere Male hintereinander ablaufen zu lassen. Durch die Tatsache, dass bei der Umprogrammierung des EPROMs im Dezember 2002 die Tastenkombination und das Passwort geändert worden seien, sei bewiesen, dass die Verkürzungsautomatik verwendet worden sei. Nebenbei bemerkt sei es unlogisch und nicht nachvollziehbar, nicht verwendete Passwörter und Tastenkombinationen umprogrammieren zu lassen. Darüber hinaus seien die den Tageslösungsermittlungen zugrunde liegenden Geschäftsfälle unmittelbar nach den Tagesabrechnungen gelöscht worden. Dadurch sei die Lösungsermittlung nicht mehr überprüfbar. Es sei also der Weg der Beweisvereitelung beschritten worden.

Ab Juli 2003 sei das von GH betreute (programmierte) VKS-Kassensystem gegen das von ET betreute (programmierte) AKS-Kassensystem ausgetauscht worden. Dieses AKS-Kassensystem würde zwar nicht die Möglichkeit einer spartenweisen Umsatzverkürzung bieten, lasse aber alle sonstigen Arten der Manipulation zu. Nach Abrechnung mit dem Kellner könnten beispielsweise so genannte "Chef-Stornos" durchgeführt werden, die anschließend nicht mehr sichtbar seien. Das Programm biete dem Kunden die Möglichkeit mittels Ja/Nein-Schalter zu bestimmen, ob die einzelnen Geschäftsfälle gespeichert werden sollten oder nicht. Wird "nein" gewählt, so würden die Daten Kellner bezogen zusammengefasst in die Tagesabrechnung übernommen werden, die Grundaufzeichnungen würden gelöscht. Im Falle der Bw. würden keine Grundaufzeichnungen vorliegen. Die Daten seien daher nachweislich und willkürlich gelöscht worden. Die Manipulationsmöglichkeiten seien nachweislich angewendet worden. Es würden händische Bargeldbestandsabrechnungen einzelner Tage vorliegen, die offensichtlich zur Kontrolle des Bargeldbestandes nach erfolgter Kellnerabrechnung angefertigt worden seien. Die Tageslosungen nach diesen Abrechnungen würden erheblich von den in der Buchhaltung ausgewiesenen Tageslosungen abweichen. Die festgestellten Differenzen würden Umsatzverkürzungen zwischen 15,33 % und 26,26 % vom tatsächlichen Umsatz bedeuten, im Durchschnitt 20,57 % bezogen auf die erklärten Umsätze bedeutet dies eine Verkürzung von durchschnittlich 29,68 %.

Datum	Umsatz lt. händ. Aufz.	Umsatz lt. Buchh.	Diff. Betrag	Diff. Zu tats. Umsatz %	Diff. Zu erkl. Umsatz %
Sonntag, 27. März 2005	33.075,40	24.258,80	8.816,60	26,66%	36,34%
Dienstag, 29. März 2005	1.022,90	814,50	208,40	20,37%	25,59%
Mittwoch, 30. März 2005	12.426,25	9.202,60	3.223,65	25,94%	35,03%
Donnerstag, 31. März 2005	19.788,27	15.864,90	3.923,37	19,83%	24,73%
Mittwoch, 04. Mai 2005	51.603,43	39.026,80	12.576,63	24,37%	32,23%
Donnerstag, 05. Mai 2005	15.293,95	12.949,35	2.344,60	15,33%	18,11%

Samstag, 07. Mai 2005	42.519,30	33.395,50	9.123,80	21,46%	27,32%
Durchschnitt 7 Tage	175.729,50	135.512,45	40.217,05	22,89%	29,68%

Es sei damit bewiesen, dass auch nach dem Wechsel zu einem anderen Abrechnungssystem eine fast gleich bleibende und gleichmäßige Umsatzverkürzung vorgenommen worden sei. Die dem Sicherstellungsauftrag zugrunde liegende vorläufige Schätzung sei daher auch im Bezug auf das AKS-Kassensystem begründet.

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Juli 1996, 92/15/0115 werde ausgeführt, dass ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden könne, wenn gewichtige Anhaltspunkte für das Entstehen der Abgabenschuld und für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung vorliegen würden. Bei einem Unternehmen, das nach den Bestimmung des Handelsrechtes buchführungspflichtig sei und dessen Erlöse sich ausschließlich aus einer erheblichen Anzahl einzelner Bargeschäft zusammensetzen würde, sei die lückenlose Erfassung aller Geschäftsfälle in den Grundaufzeichnungen ein unbestrittenes Muss. Wenn in einem solchen Fall einerseits ein Manipulationsprogramm in Verwendung sei und zusätzlich die Grundaufzeichnungen vernichtet würden, sei die sachlich Richtigkeit der Buchführung nicht mehr gegeben. Somit könne die Finanzbehörde die Grundlage für die Erhebung der Steuern nicht mehr ermitteln oder berechnen und habe diese daher gemäß § 184 BAO zu schätzen. Die Umlegung der im Verkürzungsprogramm eingestellten Verkürzungssätze einer dem Sicherstellungsauftrag beiliegenden vorliegenden Schätzung ergebe eine Abgabennachforderung von insgesamt mehr als 2 Mio €. Es handle sich dabei keineswegs wie in der Berufung ausgeführt um eine willkürliche und pauschale Schätzung, sondern es sei in der Beilage zum Sicherstellungsauftrag die Berechnung der Schätzung unter Anwendung der im Kassensystem eingestellten Verkürzungssätze ausreichend dargestellt worden. Dasselbe Verkürzungsprogramm sei auch bei anderen Nachschichtbetrieben verwendet worden. Bei der Ü GmbH wäre das Verkürzungsprogramm zum Zeitpunkt der Hausdurchsuchung am 12. Mai 2005 nachweislich in Verwendung gewesen, dies könnte durch die beschlagnahmte Kassa dieses Unternehmens bewiesen werden. Bei der Ü GmbH seien dieselben Gesellschafter wie in der Bw in annähernd denselben Beteiligungsverhältnissen beteiligt, es sei daher nicht anzunehmen, dass in einem Unternehmen verkürzt werde und im absolut gleichartig gestalteten und organisierten anderen Unternehmen nicht. Es würden daher gewichtige Anhaltspunkte für die Erstellung eines Sicherstellungsauftrages vorliegen. Ohne die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages sei die Finanzbehörde mit Sicherheit nicht in der Lage ihre Abgabenansprüche durchzusetzen.

Im Zusammenhang mit der Vermögenssituation wurde ausgeführt, dass aufgrund der vorliegenden Vermögenssituation des Unternehmens die Einbringlichkeit dieser Abgabenforderung zu bezweifeln sei. Einerseits würden sich die Verbindlichkeiten innerhalb weniger als eineinhalb Jahren von rund 1.500.000,00 € auf 3.300.000,00 € verdoppeln, andererseits habe das Unternehmen keine Betriebsergebnisse aufzuweisen, die im Stande wären, solche Verbindlichkeiten zu tilgen. Würde man die Investition im Jänner 2005 in Höhe von 950.000,00 € berücksichtigen, so würde immer noch eine Erhöhung der Verbindlichkeiten in Höhe von rund 850.000,00 € verbleiben. Das Unternehmen sei also nicht in der Lage, lebenserhaltende Investitionen aus in den Vorjahren erwirtschafteten Gewinnen zu finanzieren, sondern weise laufend im Vergleich zur Unternehmensgröße bescheidene Betriebsergebnisse aus. Die Ursache könne möglicherweise in dem jährlich an die Gesellschafter des Unternehmens nicht unerheblichen Provisions-, Honorar- und Lizenz oder ähnlich betitelten Zahlungen liegen, durch die dem Unternehmen fortwährend Geldmittel entzogen würden. Wenn vom steuerlichen Vertreter zu dem die Einbehaltung eines Vorsteuerguthabens in Höhe von rund 190.000,00 € wiederholt für das Unternehmen als Existenzbedrohend bezeichnet würde, dann liege seitens der Abgabenbehörde hinsichtlich der Höhe der Abgabennachforderung jedenfalls eine erhebliche Gefährdung der Einbringlichkeit vor.

Zu den Auslandssachverhalten wurde ausgeführt, dass aufgrund der in der Begründung zum Sicherstellungsauftrag zitierten Presseausführung der Zeitschrift "Tirolerin" vom November 2003 sich der Hinweis ergeben würde, dass in Marbella (Spanien) ein Projekt geplant oder betrieben werde. Über die MundP GmbH (100 % Gesellschafter: AS) erfolge nachweislich (wie auch in der Berufung ausgeführt werde) ein Geldfluss in Höhe von 645.000,00 € zu einer Firma MR S.L. in Marbella. Als Käufer der BR in Tampa Florida würde laut Veröffentlichung des "Tampa Bay Business Journal" (Print Edition) vom 14. Juli 2000 bzw. am 17. Juli 2000 im Internet veröffentlicht die Gesellschafter RP und AS aufscheinen. Der Kaufpreis habe 2,2 Mio. USD betragen. Im Gegensatz zu den Ausführungen in der Berufung würden also sehr wohl Auslandssachverhalte vorliegen. Der Abfluss von Vermögenswerten ins Ausland sei daher erwiesen und in die Erwägungen über die Gefährdung der Einbringung miteinzubeziehen.

Abschließend werde nochmals darauf hingewiesen, dass eine Sicherstellung kein abschließender Sachbescheid sei, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu diene, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme bestehe, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liege in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden könne. Es genüge,

dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden sei und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben seien. Von einer solchen Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung könne im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden müsse, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen seien ua. bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Dabei reiche der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung aus. Der Berufungsvorentscheidung beigelegt wurden die Niederschriften GH, der Systemprüfbericht Dr. Sch, eingestellte Verkürzungssätze lt. GH, händische Bargeldbestandsaufzeichnungen und EDV Tageslösungen lt. Buchhaltung sowie die Kopien hinsichtlich Auslandssachverhalten.

Mit Schriftsatz vom 1. März 2006 wurde ein Vorlageantrag gemäß § 276 BAO eingebracht. Die Begründung, das verwendete EDV Programm sei in seiner Grundstruktur auf die Verwendung zur Steuerhinterziehung ausgerichtet, werde entschieden zurückgewiesen. Das EDV Programm sei Teil eines Kassensystems, welches österreichweit von Anbietern verkauft werde und Anwendung auch außerhalb von N-Lokalen finde. Es könne dem Käufer bzw. dem Anwender grundsätzlich nicht unterstellt werden, dass dieser die technischen Möglichkeiten eines Gerätes bzw. einer Software zu unlauteren Handlungen nütze, hier sei eine objektive Betrachtungsweise nicht gegeben. Die Möglichkeit impliziere nicht automatisch deren Verwendung. Seitens der N-Lokalen seien an die Steuerbehörde namhafte Beträge laufend entrichtet worden, eine wie oben unterstellt geplante Steuerhinterziehung sei daher unrichtig, unsachlich und entbehre jeden Gleichbehandlungsgrundsatz. Ebenso sei es nicht zulässig, aus der Tatsache, dass ein Passwort oder eine Tastenkombination geändert würden, eine Verwendung von Verkürzungen abzuleiten, dies seien Hypothesen und sei sachlich unrichtig. Wenn in der Begründung die Löschung der Tageslösungsermittlung diese Verkürzungshypothese unterstreichen solle, sei dem entgegen zu halten, dass die Tagesausdrucke sehr wohl vorliegen und damit dem § 131 BAO entsprechen würden. Von einer Vernichtung von Grundaufzeichnungen könne hier keineswegs die Rede sein, die Ausdrucke würden vorliegen. Bei einer ordnungsgemäßen Kassaführung müssten nicht zusätzlich Grundaufzeichnungen wie Paragons, Registrierkassen-Kontrollstreifen, Stricherlisten usw. geführt werden. Auch sei es wesentlich, dass es sich bei der in Verwendung befindlichen Kassasystematik um eine konventionelle EDV Kassaführung handle. Die aufgezeichneten Buchungen würden im Anschluss an die Verarbeitung vollständig und dauerhaft ausgedruckt.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen werde keine Bonierkassa bei den Kellnern verwendet, diese seien in der Gastronomie dort im Einsatz, wo der bestellungsaufnehmende Kellner und der Schankbedienende nicht ident seien. Im konkreten Fall (Schankanlage mit Schlüsselsystem) jedoch aktiviere der Kellner mit seinem Kellnerschlüssel das Zapfsystem, entnehme die Bestellung und sämtliche an einem Arbeitstag entnommenen Getränke würden zentral in das Kassasystem fließen und in einem Kassaausdruck wiedergegeben. Eine weitere Speicherung sei aus den oben genannten Gründen daher nicht notwendig. Aus branchenbezogenen Erfahrungen seien derartige Kassensysteme in Österreich bei Nachtlokalen üblich, denn überall werde sofort kassiert. Im Rahmen eines Lokalaugenscheines könne man sich jederzeit darüber informieren.

Zu den in Anlage C angeführten Differenzen von händischen Bargeldabrechnungen und in der Buchhaltung ausgewiesenen Tageslosungen sei anzuführen, dass Frau MS, Angestellte der Bw. und zuständig für Tagesabrechung und Losungsermittlung gegenüber der Geschäftsführung der Bw. die eigenmächtig vorgenommene Manipulation zugegeben habe und den Schaden durch nachweisliche Überweisung von 45.000,00 € am 16. Februar 2006 auf das Geschäftskonto der Bw. zumindest materiell gutgemacht habe. Ihre Begründung für die Kassenmanipulation läge in einer extremen Geldnot in der zweiten Jahreshälfte 2005 und einer psychischen Notlage ausgelöst durch eine aufgrund eines Gruppendruckes durchgeführten Brustoperation. Durch ständiges Arbeiten mit der Kassa wäre sie in der Lage gewesen, die Kassenmanipulation durchzuführen, dieses Wissen haben sie sich selbst angeeignet. An den angeführten Kassentagen (27.3.2005, 29. 3. 2005, 30.3.2005, 31.5.2005, 4.5.2005, 5.5.2005, 7.5.2005) seien von Frau MS die Manipulationen durchgeführt und die Differenzbeträge entnommen worden. Diese Manipulation sei eine Einzelaktion und werde durch deren tätige Reue seitens der Bw. von einer Strafverfolgung abgesehen. Weitere Manipulationen seien nicht durchgeführt worden. Im Übrigen seien die in der Anlage C angeführten Bargeldabrechnungen reine Hilfsaufzeichnungen ohne Beweischarakter. Hinsichtlich der Beschlagnahme der Kassa bei der Ü Gastronomie GmbH am 12. Mai 2005 sei festzustellen, dass das Verkürzungsprogramm nicht in Verwendung wäre, eine Aktivierung einer Software bedeute keineswegs deren Verwendung.

Zur Vermögenssituation wurde ausgeführt, dass der Cashflow der Firma im Jahr 2005 trotz eines massiven Umbaues mit Schließungstagen voraussichtlich 470.000,00 € betragen würde, sodass durchaus davon ausgegangen werden könne, dass der Betrieb die Ertragskraft zur Tilgung laufender Verbindlichkeiten sowie für anstehende Investitionen habe. Von bescheidenen Betriebsergebnissen könne daher nicht die Rede sein, derartige Cashflow-Ergebnisse würden in der Wirtschaft als gut gelten. Die in der Berufungsvorentscheidung überdies angeführten getätigten Honorarzahlungen an Gesellschafter seien in Hinblick auf die

Betriebsgröße entsprechend und keinesfalls überhöht. Manager in Tätigkeitsbereich von Großdiskotheken seien keineswegs mit üblichen Geschäftsführern vergleichbar. Sowohl Kreativität als auch Belastbarkeit würden die Einzigartigkeit der Tätigkeit auszeichnen, eine solide Entlohnung sei daher selbstverständlich. Von einer Ertragsminderung durch diese Zahlungen könne keineswegs die Rede sein, gerade diese Manager würden durch ihren Einsatz den Ertrag schaffen. Die Argumentation zur Rückerstattung von Vorsteuerbeträgen, die der Firma zustehen würden, habe mit dem vorliegenden Verfahren nichts zu tun und dürfe die Begründung für den diesbezüglichen Rückerstattungsantrag im vorliegenden Verfahren nicht herangezogen werden.

Im Zusammenhang mit den Auslandssachverhalten wurde darauf verwiesen, dass bereits in der Berufung zum Sicherstellungsauftrag ausführlich dargestellt worden sei, dass es sich bei der angeführten Überweisung von 645.000,00 € der MundP GmbH an die Firma Müller Real S.L. um eine Fremdfinanzierung handle, welche binnen 5 Jahren zu tilgen sei. Ein Vermögenstransfer als Abfluss von Vermögenswerten sei daher keinesfalls gegeben. Hinsichtlich der angeführten Veröffentlichung im "Tampa Bay Business Journal" sei insofern falsch recherchiert worden, als Käuferin der Liegenschaft in Tampa (Florida) die Firma PLC sei und die Finanzierung durch mehrere Investoren erfolgt sei. Weder Herr AS noch Herr RP hätten je in Amerika Liegenschaften erworben. Von einem Vermögensabfluss ins Ausland könne daher definitiv nicht die Rede sein. Aus den angeführten Gründen sei klar ersichtlich, dass objektiv die Erlassung des Sicherstellungsauftrages weder dem Grunde nach noch hinsichtlich der Gefährdung und Erschwerung der Einbringlichkeit notwendig wäre.

Am 30. November 2007 langte der Vorlagebericht der Abgabenbehörde erster Instanz beim Unabhängigen Finanzsenat ein.

Am 18. Jänner 2008 wurden die sicherstellungsgegenständlichen Abgaben bescheidmäßig festgesetzt. Die Nachforderung an Umsatz- und Körpersteuer 1999 bis 2003 beträgt 3.406.237, 84 €. Am Abgabenkonto der Bw. besteht derzeit ein Rückstand in Höhe von 4.611.467,32 €. Die materiell rechtlichen Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

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 Sicherstellungsauftrages 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 aber 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 Abgabenanspruches vorliegen. Ob der Abgabenanspruch 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 Abgabenanspruches vorliegen. Nach der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, 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 konkretem Vorliegen

(Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabenanspruch) eintreten sollen (Ritz, BAO³, § 4 Tz 7). Bei der Körperschaftsteuer entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Abgabe gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Zif. 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahrs, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Sonderbestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches 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. Mit dem im angefochtenen Bescheid angeführten Hinweis auf die "bei diversen Hausdurchsuchungen sichergestellten Beweismittel" wurden diese zwar nicht ausreichend dargestellt, 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), aber Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können 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. Vor allem im Zusammenhang mit den Aussagen des GH liegen 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 im Vorlageantrag, dass das verwendete EDV-System ein Teil eines Kassensystems sei, das österreichweit vom Anbieter verkauft werde und auch außerhalb von N-Betrieben Anwendung finde, 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 1999 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.

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 Abgabenanspruch 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 Abgabenanspruch 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 entgegensteht.

In der gegenständlichen Berufung wurde bemängelt, dass der Grund der Abgabepflicht nicht (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 unter Verwendung eines EDV Programmes im Prüfungszeitraum die Umsätze einzelner Sparten systematisch und nachhaltig verkürzt worden sind.“). 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.

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. Dass diese Aufgliederung erst in der Begründung und nicht schon im Spruch dargestellt wurde, ist insofern nicht schädlich, als es der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass Mängel im Spruch dann nicht die Rechtswidrigkeit des Bescheides nach sich ziehen, wenn eine Sanierung im Rahmen der Begründung erfolgt. In der Begründung zum Sicherstellungsauftrag wurden die einzelnen Abgabennachforderungen nach Jahren gegliedert aufgeschlüsselt.

Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annimmt, dass der Abgabenanspruch dem Grunde nach entstanden ist, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend sind. 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. Aufgrund der Aussagen des Zeugen RF im Zusammenhang mit den Angaben des GH liegen ausreichende Anhaltspunkte für die gegenständlichen Umsatzverkürzungen vor. 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 berechnet. Dabei handelte es sich jedenfalls um eine taugliche Vorgangsweise zur Ermittlung der *voraussichtlichen* Höhe der Abgabenschuld. Im Übrigen wurde die Höhe des geschätzten Wareneinsatzes weder in der Berufung noch im Vorlageantrag moniert.

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

Wenn schließlich im Vorlageantrag vorgebracht wird, dass Frau MS eigenmächtig Manipulationen vorgenommen hätte, so ist darauf hinzuweisen, dass dies ein Umstand ist, der allenfalls im Finanzstrafverfahren Berücksichtigung finden könnte, nicht jedoch im Abgabensicherungsverfahren. Wer Manipulationen vornimmt, die bewirken, dass Abgaben in verkürztem Ausmaß der Abgabenbehörde gegenüber bekannt gegeben werden, ist für das Abgabenfestsetzungsverfahren und für das Abgabensicherungsverfahren irrelevant. Aufgabe der Abgabenbehörde ist es, die tatsächliche Abgabenhöhe festzustellen und deren Einbringlichkeit zu sichern. Der Sicherstellungsauftrag umfasst Abgabenverbindlichkeiten von insgesamt 2.281.000,-- €. Wenn im Vorlageantrag ausgeführt wird, Frau MS habe der Bw gegenüber mit einer Überweisung von 45.000,-- € den materiellen Schaden gutgemacht, so ist offensichtlich, dass diese Unregelmäßigkeit nur einen Bruchteil des gesamten Abgabenverkürzung erklären würde.

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 Abgabeschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen sind hingegen nicht erforderlich (vgl. auch dazu das bereits zitierte Erkenntnis des VwGH vom 10.7.1996, 92/15/0115).

Dazu wurden im angefochtenen Bescheid umfangreiche Sachverhaltsfeststellungen getroffen. 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 214.835,53 € aus, zum 31.12.2003 liege bereits ein negatives Eigenkapital von -77.779,91 € vor. Die Verbindlichkeiten hätten sich von 1.326.834,--€ (2002) auf 1.504.191,-- € (2003) erhöht und würden zum 31.5.2005 bereits 3.298.993,-- € betragen. 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.

Den effektiven Verbindlichkeiten in Höhe von 1.504.191,00 € zum 31.12.2003 stünden Forderungen in Höhe von 880.631,-- € gegenüber. Zum 31.5.2005 hätten sich die Verbindlichkeiten gegenüber dem 31.12.2003 auf 3.298.993,-- € fast verdoppelt, während die Forderungen mit 844.355,-- € rückläufig seien.

Mit diesen eingehenden Ausführungen zur wirtschaftlichen Lage und 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. Wenn in der Berufung ausgeführt wird, das Anführen von Verbindlichkeiten sei irreführend, da nur das Kapital einen Schluss zuließe, so muss darauf hingewiesen werden, dass die Abgabenbehörde nicht nur die Verbindlichkeiten angeführt hat, sondern auch die Entwicklung des Eigenkapitals dargelegt und darauf hingewiesen hat, dass dieses bereits am 31.12.2003 negativ war. Die Aussage in der Berufungsschrift „Weiters ist auf Grund des Lebenszyklus einer Diskothek nach 6 Jahren kein Ertrag mehr zu erwirtschaften“ spricht gerade für die Annahme der Abgabenbehörde, dass Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben vorliegt.

Warum die Argumentation des steuerlichen Vertreters zur Rückerstattung von Vorsteuerbeträgen in Höhe von rund 190.000,-- € (die Einbehaltung sei für das Unternehmen existenzbedrohend) im vorliegenden Verfahren nicht herangezogen werden dürfe, ist nicht nachvollziehbar, zumal sie besonders gut die sehr angespannte finanzielle Situation der Bw dokumentiert.

Aufgrund der eindeutigen Situation kann auch dahingestellt bleiben, ob die ins Treffen geführten Auslandsinvestitionen durch die Gesellschafter 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 berechtigte 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 7. Juli 2005 eine Reihe von Forderungspfändungen vorgenommen. Die Erlassung des Sicherstellungsauftrages war daher auch zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO. Billigkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitssätze überwiegen würden, liegen nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. März 2009