



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, eingebracht durch Elmar Rosenauer, Steuerberater, 4800 Attnang-Puchheim, Europaplatz 1, nunmehr vertreten durch Masseverwalter Dr. Stephan Kasseroler, 6020 Innsbruck, Lieberstraße 3, vom 25. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 27. September 2005 (Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1.1. Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 26. 5. 2000 errichtete GmbH mit Sitz in I., deren Unternehmensgegenstand – bis zur Konkurseröffnung am 19. 3. 2007 – der Betrieb von drei Diskotheken in I., S. und L. jeweils unter der Bezeichnung "X" war.

Als Gesellschafter der Bw. waren R.O. und K.W. jeweils mit einer Stammeinlage von 17.500 € im Firmenbuch eingetragen. Laut Treuhandvertrag vom 29. 5. 2001 (gültig bis 31. 12. 2003) waren R.O. und K.W. mit jeweils der Hälfte ihres Anteils treuhändig Gesellschafter, und zwar R.O. für R.P. und K.W. für A.S..

Handelsrechtliche Geschäftsführer der Bw. waren R.O. vom 27. 6. 2000 bis zum 29. 8. 2001 und K.W. vom 3. 8. 2001 bis zum 9. 1. 2004. Seit dem 1. 1. 2004 war M.K. Geschäftsführer.

Die Gesellschafter der Bw. waren an zahlreichen weiteren Gesellschaften mit beschränkter Haftung beteiligt, die Diskotheken im gesamten Bundesgebiet betrieben.

1.2. Im Jahr 2003 begann das Finanzamt Innsbruck mit finanzstrafrechtlichen Ermittlungen, die zu mehreren Anzeigen (zunächst an die Staatsanwaltschaft Innsbruck, später an die Staatsanwaltschaft Linz) gegen die oben angeführten (und andere) Personen wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung führten. In der Zwischenzeit wurde K.W. vom Landesgericht Linz wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung unter anderem deshalb verurteilt, weil er im Zeitraum 2000 bis 2004 Umsatzerlöse der Bw. nicht zur Gänze im Rechnungswesen erfasst hat, wodurch Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer verkürzt wurden. Weiters wurden G.H. (Lieferant und Programmierer des von der Bw. benutzten Kassensystems) und K.F. (verantwortliche Buchhalterin der Bw.) als Beitragstäter verurteilt (vgl. Urteil vom 26. 2. 2009, ..Hv...).

1.2.1. Im Zuge dieser finanzstrafrechtlichen Ermittlungen wurden R.F. und G.A. als Zeugen einvernommen. Aus der diesbezüglichen Niederschrift vom 25. 2. 2003 geht hervor, dass R.F. von November 2000 bis September 2002 Betriebsleiter unter anderem in den eingangs angeführten Lokalen der Bw. gewesen sei. G.A., ein ehemaliger Polizeibeamter, sei seit 1994 für den Sicherheitsbereich zuständig gewesen. Sämtliche Umsätze würden in einem Computer, an den auch die Schankanlage angeschlossen sei, erfasst. Am Ende eines jeden Arbeitstages käme eine „Vertrauensperson“ (T.P., angestellt in I. und S.) und gebe in den Computer einen Code ein, wodurch die Umsätze automatisch um zirka ein Drittel gekürzt würden. Es existierten zwei Umsatzausdrucke. Den Streifen mit den tatsächlichen Umsätzen nehme die „Vertrauensperson“ an sich. Die Gesamteinnahmen kämen in einen Tresor. Der zweite Ausdruck mit dem niedrigeren Umsatz käme ebenfalls in den Tresor und werde in der Folge verbucht. Am Sonntag übermittle die „Vertrauensperson“ an die Diskothekenbetreiber die tägliche und wöchentliche Abrechnung, die Gesamteinnahmen und die Buchhaltungsbelege. Unterlagen und Geldbeträge würden nach Salzburg oder in das Büro nach Sch... gebracht und an P.P., K. oder C.F., M.S. bzw. K.G. übergeben. Vor allem in der Wohnung von K.F. bzw. im Büro oder in der Wohnung von P.P. könnten in der Zeit von Sonntag bis Montag früh die gesamten Unterlagen und Einnahmen vorgefunden werden.

Angeblich werde der Umsatz von Getränken, die über die Schankanlage ausgeschenkt werden, immer im selben Verhältnis (zirka ein Drittel) gekürzt. Bei Flaschengetränken sei dies nicht möglich. Das Kassensystem stamme von der Firma H.. Die Programmierung habe G.H. vorgenommen.

Pro Betrieb seien zwei Tresore vorhanden. In einem Tresor würden die Gesamtlosungen abzüglich barer Schwarzzahlungen für Wareneinkäufe und Löhne sowie die offiziellen Buchhaltungs- und Abrechnungsbelege bis zur Ablieferung am Sonntag aufbewahrt. Im anderen Tresor befände sich das Wechselgeld.

Zur Erstellung von Abrechnungen tippte der Betriebsleiter für jeden Kellner täglich die Schankbestände ein, wobei bargeldlose Beträge (Kreditkarten-Zahlungen) berücksichtigt würden. Der Betriebsleiter erstelle eine erste Abrechnung mit dem tatsächlichen Umsatz, die täglich gelöscht werde. Anhand der Kellnerumsätze würden die Löhne der Kellner ermittelt und abgerechnet. Dann werde eine zweite Abrechnung für das Finanzamt erstellt, die länger gespeichert werde. Es werde ein „Gesamtzettelsstreifen“ ausgedruckt, worauf nur zwei Drittel der Getränkeerlöse aus der Schankanlage und die Hälfte der Eintritte plus Zigaretten enthalten seien.

Bestellungen von Spirituosen bei der Firma W. (C+C Markt) in I. würden nicht ordnungsgemäß verbucht, weil am Lieferschein und auf der Rechnung nur die halben Mengen angeführt würden. Der Betriebsleiter übergebe das Geld für die „Schwarzlieferungen“ in regelmäßigen Abständen dem Marktleiter (F.S.) oder seiner Sekretärin. Diesbezügliche Zahlungsbestätigungen existierten nicht. Wenn die Firma G. Sirup-Container liefere, erfolge die halbe Lieferung „schwarz“. Der offizielle Teil werde mit einer Barverkaufsrechnung abgerechnet und sofort bezahlt. Der andere Teil, für den nur eine Zahlungsbestätigung ausgestellt werde, werde ebenfalls bar bezahlt.

Weiters enthält diese Niederschrift detaillierte Angaben zu nicht ordnungsgemäß verbuchten Lohnzahlungen an Betriebsleiter, Kellner, Diskjockeys, Türsteher und Lagerarbeiter.

Diese Zeugen ersuchten darum, den Inhalt dieser Niederschrift (bis zur Gerichtsverhandlung) von der Akteneinsicht auszunehmen, weil sie von K.W. mehrmals bedroht worden seien, falls sie belastende Angaben machten.

1.2.2. Am 25. 2. 2003 wurde auch M.F. als Zeuge einvernommen. Der hierüber aufgenommenen Niederschrift ist zu entnehmen, dass M.F. von März 2001 bis Jänner 2002 Kellner und von Februar bis Oktober 2002 Betriebsleiter in der eingangs angeführten Diskothek in I. gewesen sei. Zu den Abrechnungsmodalitäten gab dieser Zeuge Folgendes an:

„...Wenn der Kellner eine Bar schließt, kommt dieser mit seinem Stift zu mir ins Büro für die Abrechnung. Ich erhalte von ihm einen Zettel, auf dem die vom ihm verkauften Getränke aus der Lade angeführt sind. Anhand der mir retournierten nicht verkauften Zigaretten ermittle ich den Zigarettenerlös. Weiters erhalte ich über den vom Kellner benutzten Bonierstift den von ihm über die Schankanlage erzielten Umsatz. Die mir auf einem Zettel mitgeteilten Umsätze der Laden werden von mir händisch in den Computer eingegeben sowie der Erlös aus den Rauchwaren, und es wird eine Gesamtsumme ermittelt. Der erstellte Ausdruck wird von mir vernichtet, weil diese Daten EDV-mäßig gespeichert sind. Die von den Kellnern vorgelegten Zettel über die Ladenbestände werden von mir täglich zusammengeheftet, in einen Karton abgelegt. Gelegentlich wird der Karton abgeholt und an R.O. weitergeleitet.

Wenn alle Kellner abgerechnet wurden mache ich einen Gesamtausdruck (Beilage 6 und 6a), auf dem der Gesamtumsatz pro Kellner und der Gesamttagesumsatz des gesamten Lokals aufscheint. Davon wird ebenfalls ein Ausdruck erstellt. Dieser enthält die pro Kellnernummer erzielten Umsätze, aufgeteilt in einzelne Warengruppen und die Summe. Laut Beilage wurde am 16. 9. 2002 ein Gesamtumsatz von € 1.927,80 (bar) erzielt.

Nach der Abrechnung wird diese gemeinsam mit dem Bargeld in den Tresor gegeben. Irgendwann erschien dann T.P. und gab einen Code in den Kassenscomputer im Betriebsleiterbüro ein und stellte diesen auf 0. Daraufhin wurde ein Kassestreifen ausgedruckt, auf dem der Umsatz um 1/3 gekürzt war. Ich durfte nie zusehen, wie er den Ausdruck anfertigte, daher weiß ich weder den Code, noch ob die Auflistung nach Kellnern und Warengruppen aufgegliedert war. Den ausgedruckten Streifen nahm T.P. mit. Ebenso die tatsächliche Abrechnung samt dem gesamten Bargeld. Alles wird von ihm im Safe in S. aufbewahrt. Am Sonntag in der Früh kommt dann K.F. aus Sch... und sammelt alle Abrechnungen und Umsätze einer ganzen Woche ein. Es kam auch vor, dass sich T.P. oder auch ich mit K.F. in Salzburg getroffen haben und die Unterlagen und das Geld übergeben haben.

Über den Zeitraum 26. 5. – 1. 6. 2002 (Beilage 7), 2. 6. – 8. 6. 2002 (Beilage 8), 9. 6. – 15. 6. 2002 (Beilage 9) und 16. 6. – 22. 6. 2002 (Beilage 10) lege ich Abrechnungen vor, die von mir erstellt wurden. Diese Abrechnungen habe ich an K.F. gefaxt. Daraufhin hat sie mich darauf aufmerksam gemacht, die Originalzettel verschwinden zu lassen und solche nicht mehr zu erstellen. Anführen möchte ich noch, dass es in der Lokal-I. keine Freigetränke gibt..."

Weiters machte dieser Zeuge konkrete Angaben zu „schwarzen“ Lohnzahlungen an Dienstnehmer der Bw.

1.2.3. Am 12. 5. 2005 wurde G.H. als Beschuldigter einvernommen. Zu den in den Lokalen der Bw. verwendeten Verbundkassensystemen (VKS) gab er an, dass er solche seit 1996 vertreibe und warte. Zu seinen Hauptkunden hätten die von den Gesellschaftern der Bw. betriebenen Lokale gehört. Anfangs sei R.P. der Ansprechpartner gewesen, später K.W.. Ursprünglich habe er auch mit A.S. Kontakt gehabt. Er habe für eine Reihe näher bezeichneter Lokale, darunter die von der Bw. betriebenen, die Kassensysteme geliefert und programmiert. Bei allen Kassen habe er das Assemblerprogramm den Wünschen der Auftraggeber angepasst und auf ein so genanntes EPROM (Anm.: Speicherbaustein, der Daten auch ohne Strom speichert) gebrannt. In den Einstellungen seien die Anzahl der Kellner und Schankanlagen festgelegt und Verkürzungssätze für bestimmte Umsatzsparten programmiert worden. Soweit erinnerlich, seien G.H. die Verkürzungssätze ursprünglich von R.P. genannt worden. Durch diese Programmierung würden bei der Abrechnung die betreffenden Spartenumsätze um einen bestimmten Verkürzungssatz vermindert. Der Code für die Verkürzung sei im Assemblerprogramm hinterlegt. Es sei auch möglich, die Verkürzungsfunktion durch Eingabe einer "0" abzuschalten. Für die eingangs angeführten Lokale der Bw. habe G.H. diese "0" programmiert, sonst nirgends. Hätte G.H. in die Kassensysteme keine Verkürzungsfunktionen eingebaut, hätte er keine einzige Anlage verkauft. Zu Verkürzungen käme es dadurch, dass der Abrechnungsschlüssel auf die Position „Abrechnung einzel“ gestellt werde. Nach gleichzeitigem Drücken der Tastenkombination "Tisch" und "Tisch löschen" werde ein bestimmter Code eingegeben und die Taste „Sparte“ gedrückt, wodurch eine Verkürzung ausgelöst werde. Anschließend könne eine normale Tagesabrechnung (mit verminderten Umsätzen) vorgenommen werden.

Vor zirka zwei Jahren sei G.H. von K.W. aufgetragen worden, die Verkürzungsfunktionen jener Anlagen zu deaktivieren, bei denen (ungefähr im Februar 2004) die Möglichkeit einer „Fernabrechnung“ implementiert worden sei. Dabei habe die Datenstruktur geändert werden müssen, um Fehlfunktionen im Logger – das sei jener PC, in den die Daten automatisch aus den Schankkassen zyklisch ausgelesen würden – suchen zu helfen. Die Netzwerkinstallation sei von der Firma B. aus Linz (DI G.S.) geliefert worden.

Bei einer neuerlichen Beschuldigteneinvernahme am 24. 5. 2005 gab G.H. die jeweiligen Verkürzungssätze für die einzelnen Umsatzsparten (unter anderem) in den Lokalen der Bw. bekannt. Weiters machte er genaue Angaben zu den jeweiligen Zeitpunkten der Erstinstallation und zu vorgenommenen Änderungen, die niederschriftlich festgehalten wurden. Weiters gab G.H. an, dass er die Verkürzungsprogramme nicht selbst erstellt, sondern diese lediglich an Kundenwünsche angepasst habe. Der Hersteller der Kassen liefere das Programm mit aller darin enthaltenen Funktionalität. G.H. könne nur die Verkürzungssätze und die Passwordeinstellung ändern. Bei aufgetretenen Fehlern habe G.H. mit dem Herstellung Kontakt aufnehmen müssen.

1.2.4. Am 12. 5. 2005 wurden bundesweit Hausdurchsuchungen durchgeführt, unter anderem in den Betrieben der Bw., in Wohnungen von Gesellschaftern sowie bei G.H.. Dabei wurden Buchhaltungsunterlagen und insgesamt 10 Kassen beschlagnahmt. In der Folge erstellte der Sachverständige Ing. Mag. Dr. A.H. im Auftrag des Landesgerichtes Linz ein umfangreiches Gutachten zur Frage des Nachweises von Kassenmanipulationen (vgl. erstes Teilgutachten vom 12. 12. 2005). In einem zweiten Teilgutachten vom 13. 6. 2006 wurde ein im Wohnhaus des K.W. vorgefundener Server untersucht, mit welchem die oben erwähnten „Fernabrechnungen“ durchgeführt wurden. Damit war es seit zirka Februar 2004 möglich, die Umsätze der Bw. zentral (vom Wohnhaus des K.W. aus) zu verkürzen.

Die Großbetriebsprüfung Klagenfurt (Systemprüfung) hat die Ergebnisse der Hausdurchsuchung bei G.H. in einem Aktenvermerk vom 7. 7. 2005 festgehalten. Darin wurde die Funktionalität des Verbundkassensystems (VKS) genau beschrieben. Festgestellt wurde unter anderem, dass das VKS zumindest drei Manipulationsmöglichkeiten böte, die in der Betriebsanleitung nicht einmal angedeutet würden. Es sei möglich, einzelne Kellner herauszunehmen, manuelle Mengenkorrekturen auf Artikelebene vorzunehmen und eine automatische Verkürzung durch die (in einer Anlage A detailliert beschriebene) Befehlsauslösung vorzunehmen. Dabei vermindere die Kasse entsprechend der fix im EPROM gespeicherten Verkürzungsfaktoren automatisch die Mengen je Artikel. Weiters wird in diesem Aktenvermerk die Programmierung des EPROM beschrieben. Das Verbundkassensystem 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. Bei Abrechnungen bestehe die Möglichkeit, die der Verdichtung (z. B. Tagesabrechnung) zugrunde liegenden Geschäftsfälle zu löschen. Eine dauerhafte Aufbewahrung der Grunddaten in elektronischer Form sei nur durch Übertragung auf einen PC möglich. Die "Schwindelfunktionen" seien an sieben Kassen untersucht und dort vorgefunden worden. In einer Anlage B wurden die Prozentsätze betreffend die automatisierten Verkürzungsmöglichkeiten des in den Lokalen der Bw. verwendeten Kassensystems dargestellt. Von der Großbetriebsprüfung Klagenfurt seien (in Anwesenheit von G.H.) Probebonierungen und eine Tagesabrechnung ohne Löschen vorgenommen worden. Dann sei ein "Schwindellauf" mittels Tastenkombination und Passwort durchgeführt worden. Die anschließend vorgenommene erneute Tagesabrechnung habe entsprechend der Artikelzuordnung zu den Sparten und der eingestellten Spartenfaktoren eine mengenmäßige Verkürzung der einzelnen Artikel aufgewiesen. Weiters wurde festgehalten, dass das Verbundkassensystem die Daten nicht gegen eine Veränderung durch andere Programme schütze. Vielmehr werde eine nachträgliche automationsgestützte Veränderung von Grundaufzeichnungen durch die Kasse selbst unterstützt, ohne dass dies sichtbar sei. Es könnten Kellner weggelassen und Artikelmengen verändert werden, was dem Radierverbot grob widerspreche. Die mit dem Verbundkassensystem ermittelten Geschäftsergebnisse der von der Bw. betriebenen Diskotheken hätten nach Ansicht der Großbetriebsprüfung Klagenfurt keinerlei Beweiskraft. Durch die automatische Löschung und das Unterbleiben von Datensicherungen werde auch das Gebot der Datenaufbewahrung missachtet. Die (nur elektronisch geführten) Grundaufzeichnungen seien nicht mehr vorhanden. Die formelle Ordnungsmäßigkeit der Bücher sei daher in allen Lokalen der Bw. nicht gegeben. Auch die sachliche Richtigkeit des Rechnungswesens sei in Zweifel zu ziehen; die Codes für die automatischen Manipulationsfunktionen seien im Dezember 2002 geändert worden, was eine vorgegangene Benutzung nahe lege. Da in den Lokalen der Bw. die formelle Ordnungsmäßigkeit der Bücher nicht gegeben sei und die Aufzeichnungen sehr wahrscheinlich falsch seien, habe die Buchführung keinerlei Beweiskraft hinsichtlich der tatsächlichen Ergebnisse. Es liege nahe, dass die in das EPROM der Kassen gebrannten Verkürzungsfaktoren tatsächlich vorgenommene Verkürzungen widerspiegeln. Da Verkürzungsläufe mehrmals gestartet und andere Verkürzungsmöglichkeiten (Weglassen von Kellnern, manuelle Artikelkorrektur) zusätzlich genutzt werden könnten, seien die Erlöse im Rahmen einer Totalschätzung zu ermitteln, bei der die Aufzeichnungen der Bw. höchstens Anhaltspunkte bieten könnten.

1.3. Der angefochtene Sicherstellungsauftrag wurde während einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO i. V. m. § 99 Abs. 2 FinStrG erlassen, welche mit Unterbrechungen im Zeitraum vom 14. 6. 2005 bis zum 27. 11. 2006 durchgeführt wurde. Mit dem Sicherstellungsauftrag vom 27. 9. 2005 wurde die Sicherstellung in das Vermögen der Bw. zur Sicherung folgender Abgabenansprüche angeordnet:

Abgabenart	Zeitraum	voraussichtliche Höhe
Umsatzsteuer	2000	26.100,00 €
Umsatzsteuer	2001	145.400,00 €
Umsatzsteuer	2002	243.200,00 €
Umsatzsteuer	2003	274.300,00 €
Umsatzsteuer	2004	295.700,00 €
Körperschaftsteuer	2000	28.600,00 €
Körperschaftsteuer	2001	215.400,00 €
Körperschaftsteuer	2002	335.800,00 €
Körperschaftsteuer	2003	402.600,00 €
Körperschaftsteuer	2004	447.300,00 €
Kapitalertragsteuer	2000	33.700,00 €
Kapitalertragsteuer	2001	188.600,00 €
Kapitalertragsteuer	2002	318.200,00 €
Kapitalertragsteuer	2003	358.200,00 €
Kapitalertragsteuer	2004	392.900,00 €
Summe		3.706.000,00 €

Im Begründungsteil des Sicherstellungsauftrages wurde zur voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld ausgeführt, aufgrund von bei mehreren Hausdurchsuchungen sichergestellten Beweismitteln sei 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:

Lokal-I.

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

Lokal-S.

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

Lokal-L.

Sparten-Nummer	Sparte	Ausmaß der Verkürzung
1	Alkoholfrei	50 %
5	Wein	40 %
8	Eintritt	30 %
11	Spirituosen	50 %
18	Garderobe	50 %
21	BG-Cola	50 %
22	BG-O.Saft	50 %
24	BG-Energ	50 %
25	BG-Soda	50 %

Weiters bestehe der Verdacht, dass auch der Wareneinsatz bei den angeführten Sparten systematisch verkürzt worden sei. Bei Berechnung der verdeckten Ausschüttung als Bemessungsgrundlage für die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer werde deshalb ein kalkulatorischer Wareneinsatz unter Zugrundelegung der vom Steuerberater ermittelten Rohaufschlagsätze berücksichtigt.

In einer Anlage zum Sicherstellungsauftrag wurde die Berechnung der zu sichernden Abgaben detailliert dargestellt. Dabei wurde die Umsatzsteuer von den Summen der Erlöshinzurechnungen netto berechnet, die Körperschaftsteuer von den Summen der Gewinnhinzurechnungen unter Berücksichtigung von Verlusten aus Veranlagungen sowie anrechenbarer Mindestkörperschaftsteuer. Als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer wurden die Summen der Gewinnhinzurechnungen zuzüglich Umsatzsteuer herangezogen. In weiteren Anlagen wurden die Erlöshinzurechnungen (durch Erhöhung der jeweiligen Tageslosungssummen um die im Sicherstellungsauftrag ausgewiesenen Verkürzungsfaktoren) für jedes einzelne Kalenderjahr getrennt nach Lokalen und Umsatzsparten aufgegliedert und in Jahressummen (brutto und netto) dargestellt. Zur Berechnung der Gewinnerhöhung wurde ein kalkulatorischer Wareneinsatz unter Zugrundelegung der vom steuerlichen Vertreter bekannt gegebenen Rohaufschlagsätze ermittelt. Die Gewinnerhöhung wurde sodann als Differenz aus Erlösverkürzung netto abzüglich Wareneinsatz brutto ermittelt.

Zur Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringung der zu erwartenden Abgabenschulden wurde festgestellt, dass schon aufgrund der Höhe der Nachforderungen angesichts der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens mit einer erheblichen Erschwernis oder Gefährdung der Einbringung zu rechnen sei.

Die Bw. sei als übernehmende Gesellschaft mit der O-GmbH (FN...) als übertragende Gesellschaft am 30. 6. 2005 (rückwirkend zum 1. 1. 2005 nach Art 1 UmgrStG) verschmolzen worden. Zwar verfüge das Unternehmen laut Verschmelzungsbilanz über ein Eigenkapital von zirka 246.000 €, doch könnten die zu erwartenden Steuernachzahlungen keinesfalls aus Eigenmitteln geleistet werden, zumal auch an die übertragende Gesellschaft ein Sicherstellungsauftrag über zirka 1,2 Millionen Euro erlassen worden sei.

Da das Unternehmen über keine verwertbaren Vermögensgegenstände in nennenswertem Umfang verfüge, erscheine mangels entsprechender Sicherheiten auch eine Fremdfinanzierung der voraussichtlichen Abgabennachforderungen problematisch. Das Anlagevermögen der Bw., die ihre Diskotheken in angemieteten Lokalen betreibe, bestehe nur aus Investitionen in die Mietobjekte sowie aus der Betriebs- und Geschäftsausstattung. Zwar habe die Bw. auch ein Geschäftsgebäude auf fremdem Grund und Boden errichtet, doch werde dieses (an die N-GmbH vermietete) Gebäude fast zur Gänze langfristig fremdfinanziert. Da – wenn überhaupt – nur schwer verwertbare Vermögensgegenstände vorhanden seien, könne mit entsprechenden Verwertungsüberschüssen kaum gerechnet werden. Somit sei die Bw. zur Entrichtung der zu erwartenden Abgabennachforderungen nicht in der Lage, weshalb eine Gefährdung der Einbringlichkeit gegeben sei. Ohne die Erlassung des Sicherstellungsauftrages seien die Abgabenansprüche nicht durchsetzbar.

1.4. In der gegen den Sicherstellungsauftrag erhobenen Berufung vom 25. 10. 2005 wurde (zusammengefasst) ausgeführt, ein Sicherstellungsauftrag setze die Verwirklichung des Tatbestandes voraus, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Bei der Betriebsprüfung seien willkürliche und pauschale Umsatzhinzuschätzungen vorgenommen worden, woraus entsprechende Abgabennachforderungen abgeleitet worden seien. Damit sei zwar die Höhe, nicht aber der Grund der Abgabepflicht (Tatbestandsverwirklichung) ersichtlich.

Den Ausführungen im Sicherstellungsauftrag, anhand vorgefundener Beweismittel seien systematische und nachhaltige Verkürzungen von Spartenumsätzen festgestellt worden, sei zu entgegnen, dass in der Gastronomie verwendete Kassensysteme üblicherweise mit komplexer Software ausgestattet seien, um eine korrekte Datenerfassung samt zeitnahen Auswertungen zu ermöglichen. Gerade in der Großgastronomie seien solche Systeme unentbehrlich. Das von der Bw. verwendete Kassensystem (VKS...) sei ein häufig eingesetztes Standardprodukt. Zwar verfüge die Software über „Verkürzungsfaktoren bis zu 50 %“, doch könne aus den

theoretischen Anwendungsmöglichkeiten dieser integrierten Verkürzungsfunktion nicht auf eine tatsächliche Anwendung geschlossen werden. Abgesehen davon könnten die in der Software dieses standardisierten Kassensystems enthaltenen optionalen „Veränderungsfaktoren“ vielfältig genutzt werden, so etwa bei der „Preisgestaltung von Aktionsgetränken“. Die Feststellung der Betriebsprüfung, das Kassensystem sei nachweislich manipuliert worden, beziehe sich „technisch nur auf eine Momentaufnahme ohne...nachweisliche Nutzung“. Eine Verkürzung sei „dem Grunde nach“ nie erfolgt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nur bei Vorliegen gewichtiger Anhaltspunkte für das Entstehen der Abgabenschuld zulässig (VwGH 10. 7. 1996, 92/15/0115). Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages müsse erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annehme, dass der Abgabensanspruch dem Grunde nach entstanden sei. Im vorliegenden Fall sei „kein Abrechnungsbeleg mit konkretem Tag, mit Uhrzeit und den behaupteten Umsatzverkürzungen und den tatsächlich gebuchten Umsätzen genannt“ worden. Die Anführung einer Pauschalsumme für mehrere Besteuerungsabschnitte genüge nicht (VwGH 19. 10. 1999, 98/14/0122).

Das Finanzamt habe sich offenbar (auch) auf die Zeugeneinvernahme des R.F. am 25. 2. 2003 gestützt. Die Aussage dieses Zeugen sei aber insofern zweifelhaft, als er sich selbst in der Gastronomie etablieren und seinem ehemaligen Arbeitgeber bzw. zukünftigen Konkurrenten schaden habe wollen. Die Angaben dieses Zeugen stellten reine Denunziationen ohne jeglichen Wahrheitsgehalt dar. Erwähnenswert sei auch, dass dieser Zeuge aufgrund seiner fragwürdigen Geldgebarung im Februar 2002 aus seinem Arbeitsverhältnis bei der Bw. ausscheiden habe müssen. Zudem sei die Authentizität dieser Zeugenaussage anzuzweifeln, weil die Niederschrift mit R.F. und G.A. gemeinsam aufgenommen worden sei, sodass nicht ersichtlich sei, welcher Zeuge welche Aussage gemacht habe. Da die Zeugeneinvernahme im Februar 2003 erfolgt sei, habe diese im Hinblick auf die Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit R.F. im Februar 2002 für die Prüfungsjahre 2003 bis 2004 „keine Gültigkeit“. R.F. habe angegeben, dass der Umsatz „angeblich“ immer im selben Verhältnis (zirka ein Drittel) gekürzt worden sei. Weiters habe R.F. behauptet, eine Vertrauensperson der Bw. habe in den Kassensystemcomputer einen Code eingegeben, wodurch die Umsätze automatisch um zirka ein Drittel verkürzt worden seien. Schon die Formulierung „angeblich“ stelle die Glaubwürdigkeit dieses Zeugen in Frage, der im Übrigen auch keine Vertrauensperson namentlich benennen habe können. Da sich R.F. bei der Erwähnung von Informanten und Kontaktpersonen mehrmals selbst widersprochen habe, scheine sich dieser Zeuge nicht auf eigene Wahrnehmungen bezogen zu haben. Wenn R.F. behauptet habe, Aufzeichnungen über die tatsächlichen Umsätze würden in der Wohnung von K.F. (Anm.: Buchhalterin der Bw.) bzw. im Büro oder in der Wohnung von Frau P.P. (Anm.: Ehegattin des R.P.) aufbewahrt, so seien

derartige Unterlagen bei Hausdurchsuchungen nicht vorgefunden worden. Auf die Zeugenaussage des R.F. könne eine Beweisführung betreffend Manipulationen des Kassensystems somit nicht aufgebaut werden.

Die Höhe der zu erwartenden Nachforderungen basiere auf einer pauschalen Hinzurechnung sowie auf durchschnittlichen Spartenkalkulationen, welche die Finanzbehörde nicht selbst angestellt habe (vgl. beiliegende Berechnungsblätter). Der Begründung des Sicherstellungsauftrages sei auch nicht zu entnehmen, welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend seien. Weiters mangle es an einer Begründung für die Schätzung. Eine vermutete „pauschale Abgabenhinterziehung laut Berechnungsblättern“ und Mängel der Buchführung reichten für einen Sicherstellungsauftrag nicht aus.

Da der Zeuge R.F. nur in den Jahren 2000 bis 2002 für die Bw. tätig gewesen sei, könnten angebliche Erlösverkürzungen in den Prüfungsjahren 1999, 2003 und 2004 keinesfalls als erwiesen angesehen werden. Somit entbehrten die Zuschätzungen für diese Jahre jeglicher Grundlage. Selbst wenn das Kassensystem der Bw. in den Jahren 1999 bis 2004 im Einsatz gewesen sei, folge hieraus keineswegs eine „manipulierte Verkürzung“.

Aus der Umsatzhinzuschätzung durch die Betriebsprüfung ergäbe sich etwa für das Jahr 2003 (unter Berücksichtigung des zugeschätzten Wareneinkaufs) ein durchschnittlicher Nettorohaufschlag für Getränke von 376,22 %. Laut Bilanz zum 31. 12. 2003 sei aber nur ein Netto-rohaufschlag von 348,26 % gegeben. Bei den alkoholfreien Getränken stehe dem Rohaufschlag laut Betriebsprüfung (420,86 %) ein Rohaufschlag laut Bilanz in Höhe von 326,02 % gegenüber. In der Bilanz sei die aus Gratisabgaben, Aktionen und sonstigen werbenotwendigen „Verschenkungen“ resultierende Kalkulationsdifferenz mit dem Buchungssatz "Verschenkte Getränke an Innenlieferungen" verbucht worden (netto VKPr).

Da weder ein durchschnittlicher Rohaufschlag in Höhe von 376,22 % noch ein Detailrohaufschlag von 420,86 % der Realität entspräche, müsste dem höheren Umsatz ein höherer Wareneinkauf gegenüberstehen. Da jedoch keine Schwarzeinkäufe getätigt worden seien, sei die Begründung des Sicherstellungsauftrages auch „hinsichtlich der Höhe“ falsch.

Den Ausführungen des Finanzamtes zur Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringung sei zu entgegnen, dass die weiterhin operativ tätige Bw. im Jahr 2004 einen Cash-Flow im Betrag von 516.000 € erwirtschaftet habe. Sowohl diese Kennzahl als auch das positive Kapital seien Indizien für eine solide wirtschaftliche Grundlage des Unternehmens, welche eine Refinanzierung „theoretischer“ Abgabenverbindlichkeiten durchaus möglich erscheinen ließe. Weiters habe das Finanzamt Teile des Anlagevermögens (Einrichtung, Geräte, Superädifikat) außer

Acht gelassen. Eine abstrakte Möglichkeit von Vermögensminderungen sei für die Annahme einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung nicht ausreichend.

1.5. Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. 8. 2006 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Dazu wurde (nur) ausgeführt, der steuerliche Vertreter habe im Schreiben vom 15. 5. 2006 selbst ein steuerliches Mehrergebnis errechnet. Somit seien die Voraussetzungen für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages (Entstehen von Abgabenansprüchen) gegeben, auch wenn deren tatsächliche Höhe erst nach Abschluss des Betriebsprüfung feststehe.

1.6. Im Vorlageantrag vom 7. 9. 2006 wurde lediglich vorgebracht, der Inhalt des Schreibens vom 15. 5. 2006 sei nicht als Anerkennung einer Steuerschuld, sondern bloß als „Variantenrechnung“ auf Anregung der Finanzbehörde zu werten.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 232 Abs. 1 BAO (i. d. F. vor BGBl I 2009/20) kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung hat der Sicherstellungsauftrag zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages 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 oder in der diesen bestätigenden Berufungsentscheidung dargetan werden. Die Begründung muss in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt

wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Ein Sicherstellungsauftrag ist aber kein abschließender Sachbescheid i. S. d. § 183 Abs. 4 BAO, 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, somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabeananspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 4. 2. 2009, 2006/15/0204; VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0041).

2.2. Nach dem zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegebenen Ermittlungsstand lagen gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung der Abgabenschulden vor:

2.2.1. Der wesentliche Inhalt der Aussagen des R.F. und des G.A. wurde bereits unter Punkt 1.2.1. wiedergegeben. R.F. war Betriebsleiter in den Lokalen der Bw. und als solcher mit den internen Abläufen vertraut. Er hat die Vorgangsweise bei den Umsatzmanipulationen im Detail geschildert und (für das Lokal in I.) auch den Zahlencode zur Erstellung manipulierter Tagesabrechnungen bekannt gegeben (vgl. NS, S. 5). Weiters hat er T.P. als jene „Vertrauensperson“ bezeichnet, die in die Erlösverkürzungen bei der Bw. involviert gewesen sei. Der diesbezüglichen Niederschrift vom 25. 2. 2003 sind zahlreiche weitere Einzelheiten (auch hinsichtlich nicht ordnungsgemäßer Wareneinkäufe und Lohnzahlungen) zu entnehmen, die insgesamt den Verdacht einer planmäßigen und nachhaltigen Abgabenverkürzung in den Betrieben der Bw. nahe legen.

Der Berufungseinwand, die Zeugenaussage des R.F. entspräche keinesfalls der Wahrheit, stellt sich nach Lage des Falles als bloße Schutzbehauptung dar, zumal die Angaben dieses Zeugen durch weitere Beweise (siehe unten) erhärtet wurden. Der Umstand, dass R.F. das genaue Ausmaß der Umsatzverkürzungen nicht bekannt war, spricht nicht gegen seine Glaubwürdigkeit. Wenn die Umsätze nach den Angaben dieses Zeugen „angeblich“ immer um zirka ein Drittel gekürzt wurden, so bedeutet dies nur, dass dieser Zeuge das exakte Ausmaß der Verkürzung nicht kannte. Wenn weiters bemängelt wird, aus der mit R.F. und G.A. gemeinsam aufgenommenen Niederschrift gehe nicht hervor, welcher Zeuge welche Aussage gemacht habe, so mag dies zutreffen. § 87 Abs. 2 BAO verlangt aber keine wörtliche Niederschrift von Zeugenaussagen. Da die Niederschrift vom 25. 2. 2003 sowohl von R.F. als auch von G.A. unterfertigt wurde, bestehen keine begründeten Zweifel an der inhaltlichen

Richtigkeit. Worin – wie der Bw. meint – ein „laufender Widerspruch in der Erwähnung von Kontaktpersonen oder Informanten“ zu erblicken sein sollte, ist nicht ersichtlich.

2.2.2. M.F., ein weiterer ehemaliger Bediensteter der Bw., hat bei seiner Vernehmung am 25. 2. 2003 die Zeugenaussagen von R.F. und G.A. im Wesentlichen bestätigt (vgl. NS, S. 6) und unter anderem beschrieben, wie T.P. die Umsätze der Diskothek in I. durch Eingabe eines Codes in das VKS-Kassensystem gekürzt hat. Weiters legte dieser Zeuge (für die unter Punkt 1.2.2. angeführten Zeiträume) Tages- bzw. Wochenabrechnungen mit den in der Diskothek in I. tatsächlich erzielten Umsätzen vor. Ein Vergleich der in den Wochenabrechnungen ausgewiesenen Tageseinnahmen mit den im Rechenwerk der Bw. erfassten Einnahmen führte in der Folge zur Feststellung, dass die Tageseinnahmen täglich gekürzt worden sind. Insgesamt betrugen die Tageslosungen laut den von M.F. vorgelegten Wochenabrechnungen im Zeitraum vom 28. 5. 2002 bis zum 22. 6. 2002 146.867,75 €, während im Rechenwerk der Bw. für diesen Zeitraum nur Umsätze in Höhe von 114.063,05 € erfasst wurden (vgl. Bp-Bericht vom 15. 12. 2006, Nr..., Tz 18.1.2.2.).

2.2.3. Im Hinblick auf die Ausführungen in der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag ist unstrittig, dass das in den Diskotheken der Bw. verwendete Verbundkassensystem über „Verkürzungsfaktoren bis zu 50 %“ verfügte. Aufgrund der Angaben des G.H. bei den Beschuldigteneinvernahmen am 12. 5. und 24. 5. 2005 stand bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages fest, dass G.H. in das von der Bw. verwendete Registrierkassensystem so genannte EPROMs eingebaut hatte, in welche die Möglichkeit eines automatisierten Verkürzungslaufes einprogrammiert worden war. Dabei waren die Verkürzungsfaktoren bestimmter Erlössparten (überwiegend Getränke) fix gespeichert, sodass das durch eine vorangegangene Programmierung vorgegebene Ausmaß der Verkürzung im Zuge des automatischen Verkürzungslaufes (anlässlich der jeweiligen Tagesabrechnung) nicht mehr variiert werden konnte. Beispielsweise betrugen die Verkürzungssätze bei alkoholfreien Getränken und bei Spirituosen 50 %, bei Wein 40 %. Die Programmierung dieser Verkürzungssätze in den EPROMs erfolgte im Auftrag des K.W. und somit auf ausdrücklichen Kundenwunsch. Wenn somit die einzelnen Geschäftsfälle unter Zuhilfenahme eines EDV-Systems erfasst wurden, das derartige Manipulationsfunktionen enthielt, konnte bereits im Sicherungsverfahren davon ausgegangen werden, dass das in den Lokalen der Bw. installierte elektronische Kassensystem speziell auf eine Verwendung zur Abgabenhinterziehung ausgerichtet war.

Nach den Angaben des G.H. bei der Beschuldigtenvernehmung am 24. 5. 2005 wurde das Kassensystem VKS... samt einem EPROM mit Verkürzungsprogramm im Betrieb der Bw. in I. am 12. 10. 2000 installiert. Die Installation im Betrieb in L. erfolgte am 20. 12. 2001, jene in S. im August 2001. Im Zuge eines Austausches dieser EPROMs im Dezember 2002 wurden die

Codes samt den für den Start von Verkürzungsläufen erforderlichen Tastenkombinationen geändert, wobei die Verkürzungsprozentsätze gleich blieben. Derartige Änderungen machten aber nur dann Sinn, wenn zuvor Verkürzungen tatsächlich durchgeführt worden waren.

In weiterer Folge wurde (zirka im Februar 2004) ein „Fernabrechnungssystem“ implementiert, mit welchem die Daten aus den Betrieben der Bw. auf einen Server am Wohnsitz des K.W. in Oberösterreich übertragen werden konnten. DI Dr. G.S. gab dazu bei seiner Einvernahme am 8. 7. 2005 an, dass seine Firma die dazu erforderliche Netzwerkverbindung hergestellt habe. Die Daten aus den Betrieben der Bw. seien auf einem Datenlogger gesammelt und zu bestimmten Zeiten auf eine SQL-Datenbank am Server des K.W. übertragen worden. Aus dieser SQL-Datenbank seien Excel-Files erstellt worden, auf die K.W. über seinen PC Zugriff gehabt habe. Die in der SQL-Datenbank enthaltenen Daten seien durch ein „Perl-Skript“ regelmäßig gelöscht worden. Wie weitere Ermittlungen ergaben, wurden Tagesabrechnungen in Excel-Files umgewandelt, wobei beliebige Verkürzungsmöglichkeiten bestanden. Dabei konnten (verkürzte) Tagesabrechnungen so ausgedruckt werden, dass optisch kein Unterschied zu früheren Tagesabrechnungen feststellbar war (vgl. Bp-Bericht 15. 12. 2006, Tz 18.1.3.). Weiters geht aus dem im Auftrag des Landesgerichtes Linz erstellten zweiten Teilgutachten des Ing. Mag. Dr. A.H. vom 13. 6. 2006 hervor, dass diese Excel-Dateien (und teilweise auch Datenbankdateien) mit einem „wipe“-Befehl gelöscht worden sind. Diese vollkommen unübliche Vorgangsweise sei aus programmtechnischer Sicht nur so zu erklären, dass Daten möglichst kurz (ein paar Tage) abrufbar bleiben und anschließend unwiderruflich gelöscht werden sollten, um spätere Kontrollen zu verhindern.

2.2.4. Schließlich konnte der Sicherstellungsauftrag noch auf die oben wiedergegebenen Feststellungen der Großbetriebsprüfung Klagenfurt (Systemprüfung) gestützt werden, welche die Programmierung automatisierter Verkürzungsmöglichkeiten in dem von der Bw. verwendeten VKS-Kassensystem aufgrund eines bei der Hausdurchsuchung bei G.H. beschlagnahmten Assembler-Programmcodes nachgewiesen hat.

2.2.5. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bestand auch der begründete Verdacht, dass Getränkeeinkäufe der Bw. bei der Firma W-GmbH nur zum Teil ordnungsgemäß abgerechnet wurden, während ein anderer Teil der bestellten Getränke wie ein Verkauf an Privatpersonen („Bar- bzw. Tageskunden“) behandelt wurde. Dieser Verdacht gründete sich auf die Ergebnisse einer Hausdurchsuchung vom 18. 5. 2005 bei der Firma W-GmbH sowie auf die Angaben des ehemaligen Logistik- und Fuhrparkleiters O.M. bei der Vernehmung vom 4. 8. 2004, wonach an die Betriebe der Bw. bestimmte Getränke im Verhältnis 1 zu 1 auf Rechnung und als Barverkauf geliefert worden seien. Auf die weitere Niederschrift vom 18. 5. 2005 mit C.P. und die diesbezüglichen Angaben des R.F. wird ebenfalls hingewiesen. Schließlich wurde F.S. als ehemaliger Marktleiter dieses Lieferanten mit

rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes Linz vom 3. 12. 2007, ...Hv...., schuldig gesprochen, zu einer vorsätzlichen Abgabenverkürzungen dadurch beigetragen zu haben, dass er bestimmten Kunden (darunter die Bw.) „Schwarzeinkäufe“ von Waren ermöglichte, um die damit erzielten Umsatzerlöse nicht in der Buchhaltung zu erfassen.

Weiters sprachen gewichtige Indizien dafür, dass es auch beim Bezug (alkoholfreier) Getränke von der G-GmbH zu einem Rechnungssplitting gekommen war, um solcherart nur einen Teil der Lieferungen in das Rechenwerk aufzunehmen (vgl. ZV R.F., G.A., M.F.). Weiters wurde bei der am 12. 5. 2005 im Betrieb der Bw. in I. durchgeführten Hausdurchsuchung ein Lieferschein dieser Firma (mit der Nummer 124423 und dem Datum 11. 5. 2005) betreffend die Lieferung von zwei Containern Cola und einem Gratiscontainer vorgefunden, während die gleichzeitige Lieferung von zwei weiteren Containern nur auf einem (dem Lieferschein beigefügten) handgeschriebenen Zettel vermerkt war. D.S., ein ehemaliger Bediensteter im Betrieb der Bw. in I., dem dieser Lieferschein vorgehalten wurde, gab dazu an, dass es sich dabei um einen typischen Lieferschein für „gesplittete“ Lieferungen handle, bei welchen „die Hälfte auf offiziellem Lieferschein und die andere Hälfte auf dem kleinen Handzettel erfasst“ worden sei (vgl. Niederschrift vom 4. 10. 2005).

2.3. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz reichten die obigen Sachverhaltsmomente, wie sie bis zur Erlassung des Sicherstellungsauftrages festgestellt worden waren, aus, um vom Entstehen der gegenständlichen Abgabenansprüche ausgehen zu können.

Der Berufungseinwand, bei dem von der Bw. verwendeten Kassensystem VKS... handle es sich um ein bundesweit verkaufte Standardprodukt mit vielfältigen Anwendungsmöglichkeiten (bis hin zur genauen Kontrolle von Mitarbeitern etc.), mag zutreffen. Dies ändert aber nichts daran, dass die im Auftrag der Bw. zusätzlich installierte Abrechnungsoftware Manipulationsfunktionen enthielt, deren einziger Zweck darin bestand, Erlöse systematisch zu verkürzen.

Der weitere Berufungseinwand, aus bloßen Verkürzungsmöglichkeiten könne nicht auf tatsächliche Erlösverkürzungen geschlossen werden, erweist sich im Hinblick auf das unter Punkt 2.2.1. bis 2.2.5. dargestellte Beweisergebnis als unhaltbar. Das Finanzamt ist zu Recht davon ausgegangen, dass in den Betrieben der Bw. ein Kassensystem verwendet worden war, dessen zusätzlich installierte Software nur einen denkmöglichen Schluss zuließ, nämlich Abgaben systematisch und nachhaltig zu verkürzen.

Die weiteren Ausführungen in der Berufung, die in die Software des standardisierten Kassensystems programmierten optionalen „Änderungsfaktoren“ hätten bei der Preisgestaltung von Aktionsgetränken Anwendung finden können, widersprechen der gesamten Beweislage. Nur am Rande sei dazu bemerkt, dass die in den Betrieben der Bw. verwendeten Kassen auch

über verschiedene Bonierfunktionen (Preis 1, Preis 2) verfügten, womit verbilligte Getränkeabgaben etwa im Rahmen so genannter „Happy-Hour-Aktionen berücksichtigt werden konnten. Auch wurden solche Aktionen nur zu bestimmten Zeiten durchgeführt, während die in den Registrierkassen programmierten Verkürzungsläufe eindeutig auf die gesamte Betriebszeit der jeweiligen Nacht ausgerichtet waren.

Die Berufungsausführungen, im Sicherstellungsauftrag sei nur die Höhe der Nachforderungen, nicht aber der Grund der Abgabepflicht (Tatbestandsverwirklichung) angeführt worden, gehen ebenfalls fehl. Denn der Sicherstellungsauftrag enthält die ausdrückliche Feststellung, dass in den Betrieben der Bw. die Umsätze näher bezeichneter Getränkesparten unter Verwendung eines EDV-Programms systematisch und nachhaltig verkürzt worden seien. Dass durch derartige „Schwarzumsätze“ der Tatbestand verwirklicht wird, an den die Umsatzsteuerpflicht anknüpft, bedarf keiner näheren Erörterung (§ 19 UStG). Weiters erhöhen „Schwarzumsätze“ regelmäßig Gewinne, die der Körperschaftsteuer unterliegen (§ 7 KStG). Schließlich ist auch davon auszugehen, dass Gewinne, die im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, den Gesellschaftern als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. als kapitalertragsteuerpflichtige Kapitalerträge zugeflossen sind (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG). Somit trifft es nicht zu, dass dem Sicherstellungsauftrag nicht zu entnehmen sei, aus welchen Gründen das Finanzamt von der Verwirklichung von Abgabentatbeständen ausgegangen sei.

Was die voraussichtliche Höhe der sichergestellten Abgabenansprüche betrifft, so wurde bereits oben erwähnt, dass der Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinn des § 183 Abs. 4 BAO ist. Es liegt im Wesen einer solchen „Sofortmaßnahme“, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld im Wege eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahren nicht erforderlich ist. Vielmehr ist es ausreichend, dass gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der Abgabenschuld vorliegen (vgl. VwGH 10. 7. 1996, 92/15/0115). Auch diesen Anforderungen entspricht der Sicherstellungsauftrag: Zum einen wurden keine „willkürlichen und pauschalen“ Umsatzhinzuschätzungen vorgenommen, sondern orientierten sich diese Hinzuschätzungen an den im Kassensystem programmierten Verkürzungssätzen für bestimmte Umsatzsparten. Zum anderen wurden die voraussichtlichen Abgabennachforderungen in umfangreichen Anlagen zum Sicherstellungsauftrag detailliert dargestellt (siehe oben Punkt 1.3.). In diesen Anlagen wurden die Abgabenbemessungsgrundlagen so ermittelt, dass den an die Begründung eines Sicherstellungsauftrages zu stellenden Anforderungen Genüge getan wurde.

Bei der Berechnung der Gewinnerhöhung wurde auch ein kalkulatorischer Wareneinsatz berücksichtigt. Die dabei herangezogenen Rohaufschlagsätze stellen ein taugliches Mittel zur Berechnung der *voraussichtlichen* Höhe der Abgabennachforderungen dar. Die diesbezüglichen Einwendungen, mit denen auch das Vorliegen von „Schwarzeinkäufen“ bestritten wird,

verkennen, dass die Abgabenschulden im Sicherungsverfahren nur näherungsweise zu ermitteln waren. Die Überprüfung der Frage, ob die Höhe der sichergestellten Abgabenansprüche im Detail richtig ist, ist nicht Gegenstand des Sicherungsverfahrens. Im Sicherungsverfahren ist nämlich nicht zu entscheiden, ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist (vgl. z. B. VwGH 4. 2. 2009, 2006/15/0204; VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0041; VwGH 26. 7. 2007, 2007/15/0131).

2.4. Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Lehre und Rechtsprechung sehen relevante Gefährdungs- und Erschwerungsursachen etwa bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleuderung, Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder beim dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung (vgl. Ritz, BAO³, § 232, Tz 5).

Der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung genügt. Eine vom potenziellen Abgabenschuldner gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. Es reicht, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen geschlossen werden kann, dass mit einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der voraussichtlich anfallenden Abgaben gerechnet werden muss (vgl. VwGH 26. 4. 2000, 97/14/0003; VwGH 30. 10. 2001, 96/14/0170; VwGH 19. 3. 2002, 97/14/0004).

Aus den oben dargelegten Gründen lagen schwerwiegende Verdachtsmomente für eine Abgabenhinterziehung in einem die Gerichtszuständigkeit begründenden Ausmaß vor. Daher hat das Finanzamt schon vor der Erlassung des Sicherstellungsauftrages (am 16. 9. 2004, 15. 11. 2004, 23. 12. 2004 und 6. 4. 2005) Anzeigen an die Staatsanwaltschaft Innsbruck bzw. Linz erstattet, die letztlich zu einer gerichtlichen Verurteilung der eingangs angeführten Täter führten. Schon im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bestanden gewichtige Indizien dafür, dass bei der Bw. ein regelrechtes Abgabenverkürzungssystem etabliert worden war, das allein darauf ausgerichtet war, Abgaben im Zusammenwirken mit verschiedenen Beitragstätern (etwa bei der Installation der manipulierten Abrechnungsoftware und der Organisation von Getränke-Schwarzlieferungen) über Monate und Jahre hinweg zu verkürzen, um dadurch zusätzliche Einnahmen zu erlangen. Schon angesichts der Substanz dieser Vorwürfe war die Befürchtung angebracht, die Bw. werde sich der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen versuchen.

Das Finanzamt hat aus der wirtschaftlichen Lage der Bw. und den sonstigen Umständen des Falles zutreffend darauf geschlossen, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die

Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine. Dabei wurde insbesondere auf das krasse Missverhältnis zwischen dem Eigenkapital der Bw. (rd. 247.000 € laut Verschmelzungsbilanz zum 31. 12. 2004) und der zu erwartenden Steuernachforderung hingewiesen. Schon im Hinblick darauf erweist sich die Schlussfolgerung des Finanzamtes, die sichergestellten Abgabeforderungen seien mit Eigenmitteln nicht zu finanzieren, als berechtigt. Der Berufungseinwand, das Unternehmen der Bw. verfüge aufgrund des positiven Eigenkapitals in Verbindung mit einem positiven Cash-Flow über eine solide wirtschaftliche Grundlage, ändert darin nichts. Vielmehr zeigt sich die Substanzlosigkeit der Behauptung, eine Refinanzierung der zu erwartenden Abgabennachforderung aus Eigenmitteln sei „durchaus im Bereich des Möglichen“ gelegen, letztlich auch darin, dass die Bw. im März 2007 insolvent geworden ist, sodass der Konkurs über ihr Vermögen eröffnet werden musste. (Nach Auskunft des Masseverwalters ist in diesem Verfahren im besten Fall mit einer „verschwindend geringen“ Quote zu rechnen).

Entgegen den weiteren Berufungsausführungen hat sich das Finanzamt auch mit der im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegebenen Vermögenssituation der Bw. auseinandergesetzt und dazu festgestellt, dass das Anlagevermögen der Bw. aus baulichen Investitionen in fremde Liegenschaften sowie aus der Betriebs- und Geschäftsausstattung der von ihr betriebenen Lokale bestehe. Weiters enthält der Sicherstellungsauftrag die Feststellung, dass das von der Bw. auf einem fremdem Grundstück errichtete, an die N-GmbH vermietete Gebäude fast zur Gänze langfristig fremdfinanziert sei. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kann sich der Ansicht des Finanzamtes, derartige Vermögenswerte seien (wenn überhaupt) nur schwer verwertbar, nur anschließen.

Aus all diesen Gründen konnte das Finanzamt auch von einer Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Einbringung der gegenständlichen Abgaben ausgehen.

2.5. Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen (§ 20 BAO) erfordert die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Demnach sind bei der Ermessensübung berechnete 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 der ständigen Rechtsprechung 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 (vgl. VwGH 3. 7. 2003, 2000/15/0042). Dies trifft auf den vorliegenden Fall nicht

zu, weil die gesicherten Abgabenbeträge alles andere als geringfügig waren und der Sicherstellungsauftrag Exekutionstitel für (wenn auch erfolglose) Forderungspfändungen bei der N-GmbH, der G-KEG sowie bei Ö.S. und C.C. war.

Innsbruck, am 4. Februar 2010