



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 30. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes X., vom 24. Juli 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2002-2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Im Unternehmen der Berufungswerberin (Bw.), die Estricharbeiten durchführt, fand eine Außenprüfung statt, anlässlich der steuerliche Feststellungen hinsichtlich der halbfertigen Arbeiten und der Verzinsung einer Forderung gegenüber dem Einzelunternehmen des Gesellschaftergeschäftsführers getroffen wurden.

Im Bericht führt die Betriebsprüfung – hinsichtlich der strittigen Punkte - Folgendes aus:

*„Tz. 1 Halbfertige Arbeiten zum 30.9.2004:*

*„Die halbfertigen Arbeiten wurden anhand der vorgelegten Rechnungen, entsprechend den ausgewiesenen Leistungszeiträumen (es wurde jener Teil der Leistung angesetzt, welcher bereits zum 30.9. der jeweiligen Jahre erbracht wurde), ermittelt. Bei der Ermittlung des Wertes der halbfertigen Arbeiten wurde der Gewinnaufschlag mit 15% des Rechnungsbetrages berücksichtigt.*

*Betreffend Gewinnrealisierung bei Teilleistungen:*

*Der Grundsatz der Gewinnrealisierung bedeutet, dass ein Gewinn erst dann ausgewiesen werden darf, wenn er durch einen Umsatz verwirklicht ist, also die Leistung erbracht ist.*

*Erstreckt sich eine Leistung über einen längeren Zeitraum, so ist eine Gewinnrealisierung erst mit dem Abschluss der gesamten Leistung zulässig. Ist eine Leistung teilbar, so lösen allerdings bereits erbrachte Teilleistungen Gewinnrealisierung aus. Teilleistungen rechtfertigen eine Gewinnrealisierung, soweit es sich um abgrenzbare Teilleistungen handelt. Eine abgrenzbare Teilleistung liegt dann vor, wenn die Teilleistung im Rahmen der Gesamtleistung einen eigenen Wert hat.*

*Die GmbH legt bei Großaufträgen nach Abschluss bestimmter Teilleistungen (z.B. Re.Nr. 12/04, BV Gö.; Teilrechnung III Estricharbeiten Haus B, Stiegenhaus C, D, E) Teilrechnungen. Da es sich, wie bei angeführter Rechnung erkennbar, um eine Leistung handelt, welche abgrenzbar ist, löst bereits die erbrachte Teilleistung Gewinnrealisierung aus. Daher sind die Beträge der gelegten Teilrechnungen nicht bei der Berechnung der halbfertigen Arbeiten zu berücksichtigen.*

*Auf Antrag der Abgabepflichtigen wird eine Eröffnungsbilanzberichtigung zum 30.9.2001 durchgeführt.*

*Bilanzansätze:*

<i>Stichtag</i>	<i>EURO</i>
<i>01.10.2001</i>	<i>25.488,--</i>
<i>30.09.2002</i>	<i>63.346,--</i>
<i>30.09.2003</i>	<i>63.259,--</i>
<i>30.09.2004</i>	<i>96.860,--</i>

*Tz. 2 Verzinsung der Forderung P.G.*

*Zu den Bilanzstichtagen des Prüfungszeitraumes bestand gegenüber dem Einzelunternehmen P.G. folgende Lieferforderung (Kto. 23.036):*

<i>Stichtag</i>	<i>EURO</i>
<i>30.09.2001</i>	<i>728.572,--</i>
<i>01.01.2002</i>	<i>613.375,--</i>
<i>30.09.2002</i>	<i>633.000,--</i>
<i>30.09.2003</i>	<i>613.053,--</i>
<i>30.09.2004</i>	<i>613.053,--</i>

*Die Lieferforderung entstand durch den gemeinsamen Wareneinkauf der GmbH für beide Unternehmen (GmbH und Einzelunternehmen). Es wurden von Seiten der GmbH Ausgangsrechnungen gelegt, welche vom Einzelunternehmen nur zum Teil bezahlt wurden. Auf Seiten des Einzelunternehmens wurde 2001 die Tätigkeit (Estrichverlegung) eingestellt, und sämtliche Aufträge wurden von der GmbH erledigt. Rückzahlungen der Lieferverbindlichkeiten des Einzelunternehmens gegenüber der GmbH fanden vom 1.1.2002 bis 30.9.2004 nicht statt.*

*Die Forderung der GmbH gegenüber dem Einzelunternehmen wurde nicht verzinst. Da der Einzelunternehmer PG auch Geschäftsführer der GmbH ist, ist betreffend den Geschäftsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH darüber abzusprechen, ob sie unter fremdüblichen Voraussetzungen zustande gekommen sind.*

*Die Nichtverzinsung der Lieferforderung der GmbH gegenüber dem Einzelunternehmen des Geschäftsführers stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.*

*Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar*

beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen, und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Die Höhe bemisst sich anhand des banküblichen Zinssatzes (5%) im Prüfungszeitraum. Als Bemessungsgrundlage dient der Wert der Lieferforderung in den jeweiligen Bilanzzeiträumen. Da vom 30.9.2001 bis 31.12.2002 noch Zahlungen von Seiten des Einzelunternehmens getätigt wurden und vom 1.1.2002 bis zum Ende des Prüfungszeitraumes kaum noch Buchungen auf dem Konto durchgeführt wurden, wird als Bemessungsgrundlage für die verdeckte Ausschüttung von einem Wert der Lieferforderung in Höhe von 613.000,-- € ausgegangen (Wert 1.1.2002: 613.375,--; 30.9.2002: 613.053,--).

Verzinsung der Forderung:

2002: 30.650,-- €

2003: 32.227,-- €

2004: 33.792,-- €

In ihrer innerhalb verlängerter Berufungsfrist ausgeführten Berufung führt die Bw. folgendes aus:

„1) Die steuerlichen Feststellungen Tz. 1 hinsichtlich der halbfertigen Arbeiten zum jeweils 30. September 2001, 2002, 2003 und 2004 entsprechen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Generell tritt eine Gewinnrealisierung ein, wenn ein Abnehmer das wirtschaftliche Eigentum erwirbt. Bei den Bauvorhaben meiner Mandantschaft handelt es sich um Estrich-Verlegungen, die von den Auftraggebern nur im Ganzen abgenommen werden. Ein Übergang der Verfügungsgewalt und des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt erst bei endgültiger Abnahme des Gesamtauftrages. Überdies ist eine Nutzung erst nach Wochen möglich.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind daher vor der Fertigstellung unvollendete, nicht abgerechnete Bauvorhaben mit den Herstellungskosten der teillfertigen Bauten anzusetzen. Unter Berücksichtigung dieser Umstände sind die halbfertigen Arbeiten im Gesamten zu aktivieren und die erhaltenen Anzahlungen zu passivieren. Die Werte errechnen sich unter Berücksichtigung noch sonstiger Änderungen wie folgt:

Datum	Saldo	F-Leistungen	Anzahlungen
1.10.2001	25.558,52	68.960,02	43.401,50
1.10.2002	55.184,58	109.591,92	54.407,34
1.10.2003	55.182,30	95.239,97	40.057,67
1.10.2004	40.349,38	408.203,42	367.854,04

2) Die steuerlichen Feststellungen Tz. 2 hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung sind nicht als solche zu werten.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende der sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde.

Da die Einzelfirma G.P. die in der Tz. 2 angeführten Zinsen laut Prüfungsbericht vom 17. Juli 2006 passivieren muss und daher der G.P. GmbH schuldet, kann eine zusätzliche Vorteilsgewährung nicht erkannt werden.“

Das Finanzamt führt in der Berufungsvorentscheidung zum Berufungsvorbringen aus:

„Der Bw. ermittelt seinen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988. Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen. Dies bedeutet, dass der Vermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG nicht bloß nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, sondern nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, jedoch unter Berücksichtigung der zwingenden steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu erfolgen hat. Diese allgemeinen Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung umfassen auch die Bewertungsgrundsätze, wozu auch das hier in Rede stehende Realisationsprinzip zählt. Die Beachtung dieses Prinzips ermöglicht die willkürfreie Periodisierung von Erträgen. Nach diesem Prinzip dürfen Gewinne erst dann ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind. Gewinnrealisierung darf erst angenommen werden, wenn der Gewinn durch einen Umsatz verwirklicht, also die Leistung erbracht ist. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Gewinnrealisierung bei Bauleistungen auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums in Form der Übertragung der faktischen Verfügungsmacht abzustellen (VwGH 6.7.2006, 2003/15/0123). Der Zeitpunkt der Legung der Schlussrechnung ist nicht maßgeblich, vielmehr ist aus dem Gesamtbild der Verhältnisse der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht zu ermitteln (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 27.3.2003, 99/15/0148, vom 24.3.1998, 97/14/0117 und vom 24.10.1995, 91/14/0190). Die Bewertung zu Herstellungskosten setzt einen Herstellungsvorgang voraus. Herstellen bedeutet das Hervorbringen bzw. das Hervorbringenlassen eines bisher noch nicht existenten Wirtschaftsgutes. Wesentlich ist das Entstehen eines Gegenstandes anderer Verkehrsgängigkeit. Die Änderung der Verkehrsgängigkeit kann durch Be- oder Verarbeitung herbeigeführt werden (Straube-HGB-Kommentar, § 203, Tz. 20). Die Herstellung ist ein Vorgang, der nicht in einem Zeitpunkt vor sich geht, sondern in einem bestimmten Zeitraum. Eine steuerrechtliche Definition des Begriffs der Herstellungskosten fehlt. Das HGB definiert sie hingegen in § 203 Abs. 3. Für die Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 EStG 1988 ist grundsätzlich dieser handelsrechtliche Begriff der Herstellungskosten maßgeblich (ergänzende Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz). Die Herstellungskosten setzen sich aus den nachstehenden Kostenarten zusammen. Einzelkosten: Hierfür besteht Aktivierungspflicht. Zu den Einzelkosten gehören die Materialkosten (Fertigungsmaterial wie z.B. Rohstoffe), die Fertigungseinzelkosten (Fertigungslöhne) und die Sonderkosten der Fertigung (z.B. besondere Entwicklungskosten), besondere Planungen, Lizenzen). Gemeinkosten: Hierfür besteht grundsätzlich Aktivierungspflicht. § 203 Abs. 3 HGB spricht von angemessenen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten, die als Herstellungskosten anzusetzen sind. Es gehören dazu gleichermaßen variable wie auch fixe Gemeinkosten (siehe Einkommensteuerhandbuch Quantschnigg/Schuch § 6 Tz. 73). Für Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebs besteht ein Aktivierungsverbot. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die halbfertigen Arbeiten zum 30.9.2004, in der Art und Weise ermittelt, dass die Baustellen, welche bereits zum 30.9.2004 bestanden hatten, aber bis zum Bilanzstichtag noch nicht abgerechnet worden waren, darauf hin untersucht wurden, mit welchem Wert die Leistung der einzelnen Baustellen zum 30.9.2004 zu berücksichtigen ist. Als Grundlage diente das Gesamtrechnungsvolumen von 539.453,97 €. Davon wurden bereits erfasste Teilrechnungsbeträge in Höhe von 367.854,04 € abgezogen. Von diesem Differenzbetrag wurde ein Gesamtabschlag in Höhe von 15% in Abzug gebracht. Diese Summen gelangte im Ausmaß von 50 bis 100% (je nach Leistungszeitraum) zum Ansatz. Ein Verstoß gegen die Bewertungsvorschriften konnte nicht erblickt werden, da die Gewinnkomponente abgezogen worden war, und bei langfristigen Fertigungen im Umlaufvermögen auch ein Aktivierungswahlrecht für die Verwaltungsgemeinkosten besteht.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer

*gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107).*

*Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Eine verdeckte Ausschüttung setzt begriffsnotwendig eine Vorteilsgewährung an den Eigentümer bzw. Gesellschafter der Körperschaft voraus. Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung ist im gegenständlichen Falle durch das Fehlen von Zinserträgen bei der GmbH verursacht. Die Bewertung erfolgt anhand eines Fremdvergleichs. Ein zinsenloses Darlehen ist fremdunüblich (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111). Überlässt die Körperschaft dem Anteilsinhaber unentgeltlich ein Darlehen, liegt in der Höhe des Zinsvorteils eine verdeckte Ausschüttung vor. Der Berufung konnte deshalb in beiden angefochtenen Punkten kein Erfolg beschieden sein.“*

In ihrem Vorlageantrag führt die Bw. Folgendes ergänzend aus:

*„Meine Mandantschaft beschäftigt sich mit der Herstellung von Estrichen und Spezialbeschichtungen dieser Estriche. Der Arbeitsgang setzt sich wie folgt zusammen:*

- 1) Baustelleneinrichtung*
- 2) Vorgrundierung und Isolierung von Böden*
- 3) Beschüttung der Böden*
- 4) Erstellung des Estrichs*
- 5) Trocknungsphase 1*
- 6) Aufbringung der Beschichtung*
- 7) Trocknungsphase 2*
- 8) Schleifen und Glätten der Beschichtung*
- 9) Ausbesserungsarbeiten*
- 10) Übergabe an den Bauherrn*
- 11) Überprüfung und eventuelle Nachbesserung*
- 12) Endgültige rechtsverbindliche Abnahme durch den Bauherrn.*

*Je nach Anzahl der m<sup>2</sup> (bei größeren Baustellen tausende davon) wird aus betriebswirtschaftlichen Gründen zwischen Arbeitsgang 1-9 eine Teilrechnung gelegt. Der Übergang der faktischen Verfügungsmacht erfolgt erst nach dem Arbeitsgang 10. Ein vorheriger Übergang und die Benützung des Gewerkes ist vorher denkunmöglich. Daher ist die „nichtfakturierte Leistung“ als Ganzes (Summe aller Teilrechnungen) zuzüglich sämtlicher Leistungen bis zum Bewertungsstichtag) mit einem Gewinnabschlag zu aktivieren und die Teilrechnungen als erhaltene Anzahlungen zu passivieren.“*

Von Seiten des Finanzamtes als Amtspartei wurde die Berufung unter Bezeichnung der zwei Berufungspunkte: Bewertung halbfertiger Arbeiten und Zinsen aus Forderungen an das Einzelunternehmen (verdeckte Ausschüttung) dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde bekannt, dass seitens der Bw. der Ansatz von halbfertigen Arbeiten in den eingereichten Jahresabschlüssen unterblieb, was von der Bw. auch nicht weiter bestritten wurde. Gleichzeitig wurde von der Betriebsprüfung behauptet, dass bei Großaufträgen nach Abschluss bestimmter Teilleistungen Teilrechnungen gelegt wurden, da es sich um Leistungen handle, welche abgrenzbar seien und daher Gewinnrealisierung auslösten. Daher seien die Beträge der gelegten Teilrechnungen nicht bei der Berechnung der halbfertigen Arbeiten zu berücksichtigen.

Die steuerlichen Feststellungen erfassen dies in einer Summe und differenzieren bei der Bilanzposition „halbfertige Arbeiten“ nicht von bereits realisierten Erträgen als entstandene offene Forderungen aus Leistungen. Es ist daher im Einzelnen nicht näher überprüfbar, welcher Teil nun aus der Aktivierung von halbfertigen Arbeiten und welcher aus der Realisierung von bereits abgeschlossenen Leistungen resultiert.

In der Berufung bestreitet die Bw. allerdings die vom Finanzamt angesprochene Gewinnrealisierung abgeschlossener Teilleistungen, weil diese angeblich noch nicht abgenommen worden seien. Die halbfertigen Arbeiten seien mit den Herstellungskosten der teillfertigen Bauten anzusetzen, während die erhaltenen Anzahlungen zu passivieren seien. Der errechnete Saldo weicht von der Bilanzposition des Prüfers zum Teil erheblich ab.

Die vom Finanzamt erlassene Berufungsvorentscheidung enthält lediglich allgemeine Rechtsausführungen zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung von Bauleistungen ohne auf die konkreten Einwendungen der Bw. einzugehen. Weiters erwähnt sie, dass als Grundlage das Gesamtrechnungsvolumen diene, wovon die Teilrechnungsbeträge abgezogen wurden. Von diesem Differenzbetrag sei dann ein Gewinnabschlag von 15% in Abzug gebracht und ein 50-100% Ansatz (je nach Leistungszeitraum) gewählt worden.

Im Vorlageantrag werden die Berufungsausführungen wiederum referiert und ergänzt, dass die nichtfakturierten Leistungen als Ganzes (Summe aller Teilrechnungen) zuzüglich sämtlicher Leistungen bis zum Bewertungsstichtag mit einem Gewinnabschlag zu aktivieren und die Teilrechnungen als erhaltene Anzahlungen zu passivieren seien.

Ungeachtet dieser wiederholt vorgebrachten Einwendungen sah sich das Finanzamt anlässlich des Vorlageantrages nicht veranlasst zu den Berufungsausführungen auch etwa nach Durchführung ergänzender Erhebungen Stellung zu beziehen.

Die Streitbeteiligten vermengen offenbar die Begriffe Teilrechnungen und Teilleistungen mit erhaltenen oder angeforderten Anzahlungen, wobei es für den UFS als Rechtsmittelbehörde nicht näher überprüfbar ist, welche Bauleistungen unter der Position „halbfertige Arbeiten“ zu Selbstkosten und welche Bauleistungen als abgeschlossen, aber zum Bilanzstichtag noch nicht abgerechnet waren und als realisierte Forderungen zu erfassen gewesen wären. Das Finanzamt vermischt hier beide Elemente in einer Bilanzposition, die letztendlich nicht näher nachvollziehbar ist. Die Ermittlung und deren Qualifikation als abgeschlossene Teilleistungen ist auf Grund der Berichtsausführungen nicht möglich, weil nicht mit ausreichender Sicherheit ausgeschlossen werden kann, ob es sich bei den bezeichneten „Teilrechnungen“ um bloß angeforderte Akontierungsbeträge nach Baufortschritt oder entsprechende Teilleistungen – wie von der Bw. ausdrücklich bestritten – gehandelt hat.

Eine abgrenzbare Teilleistung liegt dann vor, wenn sie im Rahmen der Gesamtleistung einen eigenen Wert hat (VwGH 1.12.1981, 81/14/0017). Erbrachte Teilleistungen führen jedoch **nur** dann zur (Teil-) **Gewinnrealisierung**, wenn der **Zahlungsanspruch unabhängig von weiteren Teilleistungen** besteht (BFH BStBl. II 2008, 557). Die selbständige Teilleistung braucht auch einen zivilrechtlich eigenen Anspruch auf Vergütung; kann der Leistungsverpflichtete die für die selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung verdiente Vergütung ohne Verlust des bisher verdienten Honorars behalten, auch wenn es nicht mehr zur Erbringung der restlichen Teilleistungen kommt, bestehen keine Zweifel am Vergütungsanspruch, die diesen so unsicher erscheinen lassen könnten, dass er nicht Gegenstand der Aktivierungspflicht und damit der Gewinnrealisierung sein könnte (BFH 29.11.2007, IV R 62/05). Auch Gebührenordnungen gewähren solche Ansprüche und grenzen daher selbständige Teilleistungen ab. Ist im Rahmen eines **Gesamtauftrages ein Auftragsteil noch nicht erbracht**, und handelt es sich bei den bereits erbrachten Leistungen **nicht um gesondert abrechenbare Teilleistungen**, dann ist die Leistung insgesamt **noch nicht erfüllt** (vgl. *Doralt/Mayr, EStG. 13. Auflage, § 6, Tz. 38*). Vor der Fertigstellung sind unvollendete, nicht abgerechnete Bauvorhaben mit den Herstellungskosten der teilfertigen Bauten anzusetzen. Von einer Fertigstellung kann nur ausgegangen werden, wenn im Gesamtgefüge des Geschäfts den ausstehenden Arbeiten eine zu vernachlässigende Bedeutung zukommt und der auf die ausstehenden Arbeiten entfallende Betrag eine zu vernachlässigende Höhe ausmacht (VwGH 15.2.1004, 93/14/0175).

Wie das Finanzamt tatsächlich zur Feststellung gelangt ist, dass entsprechende Teilleistungen zum Bilanzstichtag als abgeschlossen zu betrachten waren, geht nicht näher hervor, möglicherweise handelt es sich um bloße Annahmen. Diesbezügliche Einwendungen wurden von der Abgabenbehörde übergangen.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Da das Finanzamt ausreichende Ermittlungshandlungen zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes unterlassen hat, begründet dies einen

Verfahrensmangel, bei dessen Vermeidung das Ergehen eines inhaltlich anders lautenden Bescheides nicht ausgeschlossen werden kann. Ob tatsächlich ein anders lautender Bescheid zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nunmehr durchzuführenden Ermittlungsverfahrens ab.

Ob der UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen.

Der Gesetzgeber hat ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen vorgesehen. Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH 21.11.2002, 2002/200315). Es kann nicht Aufgabe des zweitinstanzlichen Verfahrens sein, umfangreiche Ermittlungstätigkeiten erstmals durchzuführen, um den vom Finanzamt angenommenen Sachverhalt zu ergründen.

Würde der UFS im berufungsgegenständlichen Fall sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, müsste dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung iSd § 289 Abs. 1 BAO jedenfalls Beachtung zu finden hat. Im Übrigen liegt es auch im Interesse des Bw., wenn eine Abklärung des Sachverhaltes bereits vor Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen eines aufwendigen Berufungsverfahren erfolgt.

Graz, am 28. Jänner 2010