

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Johannes Kirschner, Rechtsanwaltskanzlei, 4600 Wels, Fabrikstraße 26, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom XX. XX. 2004, GZ. ZZZZZZ, betreffend Antrag auf Ausfuhrerstattung, entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) iVm § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde erster Instanz aufgehoben.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 ZollR-DG iVm § 291 BAO ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Begründung

Am 24. August 2001 wurde beim ZA G. die Ausfuhranmeldung X abgegeben und in dieser die Zahlung von Ausfuhrerstattungen für

- 87 Stiovorderviertel des Produktcodes 0201 20 30 9110 mit einer Eigenmasse von 6.772,40 kg (Positions Nr. 1);
- 62 Stierhinterviertel des Produktcodes 0201 20 50 9110 mit einer Eigenmasse von 6.002,40 kg (Positions Nr. 2);
- 74 Kuhvorderviertel des Produktcodes 0201 20 30 9120 mit einer Eigenmasse von 7.301,00 kg (Positions Nr. 3) und
- 11 Rinderbauchlappen des Produktcodes 0201 20 90 9700 mit einer Eigenmasse von 298,00 kg (Positions Nr. 4)

beantragt. Die Bf. war als Inhaber der beigelegten Ausfuhrlicenzen mit Vorausfestsetzung der Erstattung Ausführer im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe i) der Verordnung (EG) Nr. 800/1999.

Zusammen mit der Ausfuhranmeldung wurden der Ausfuhrzollstelle auch die von der Agrarmarkt Austria (AMA) ausgestellte "Bescheinigung für Fleisch von männlichen ausgewachsenen Rindern" Nr. XXX über 6 Stück Hinterviertel des Produktcodes 0201 20 50 9110 und 6 Stück Vorderviertel des Produktcodes 0201 20 30 9110 sowie die Bescheinigung Nr. XXX über 58 Stück Hinterviertel des Produktcodes 0201 20 50 9110 (56 Stück davon ausgeführt) und 95 Stück Vorderviertel des Produktcodes 0201 20 30 9110 (81 Stück davon ausgeführt) vorgelegt.

Die betreffenden Erzeugnisse wurden laut Aktenlage antragsgemäß zur Ausfuhr abgefertigt, aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht und an die K. in Rumänien geliefert.

Am 11. September 2001 wurde bei einer anderen Lieferung der Bf. anlässlich einer Kontrolle bei der Ausgangszollstelle festgestellt, dass bei unter Produktcode 0201 20 50 9110 angemeldeten Hintervierteln das Filet fehlte.

Gemäß der Zusätzlichen Anmerkung 1 A Buchstabe g) zu Kapitel 2 der Kombinierten Nomenklatur gelten als "Hinterviertel, getrennt" im Sinne der Unterpositionen 0201 20 50 und 0202 20 50 der hintere Teil des halben Tierkörpers mit allen Knochen, Keule, Roastbeef und Filet, mit mindestens drei ganzen oder teilweise abgeschnittenen Rippen, auch ohne Hesse, Fleisch- und Knochendünnung. Hinterviertel ohne Filet gelten demnach nicht mehr als Hinterviertel im Sinne der Unterposition 0201 20 50.

Da der Verdacht bestand, das Filet könnte auch schon bei früheren Lieferungen von Hintervierteln gefehlt haben, hat die österreichische Zollverwaltung die Zollbehörden in Rumänien im Rahmen der Amtshilfe ersucht, bei den do. Empfängern Ermittlungen durchzuführen.

Laut Mitteilung des Ministeriums für Finanzen in Rumänien vom 3. April 2002 wurde bei der K. Einsicht in die bei der Verarbeitung der Hinterviertel ausgestellten Produktionsberichte und die auf Grund dieser Produktion ausgestellten Fiskal-Verkaufsrechnungen genommen. Zu der verfahrensgegenständlichen Lieferung habe man dabei keine Aufzeichnungen bezüglich Filets gefunden.

Eine Überprüfung der Waren konnte nicht mehr vorgenommen werden, weil diese bereits verarbeitet waren.

Mit Bescheid vom 22. Jänner 2004 hat das Zollamt Salzburg/Erstattungen dem Antrag auf Ausfuhrerstattung zu Ausfuhranmeldung X teilweise stattgegeben. Für die unter Positions Nr. 2 angemeldeten Hinterviertel wurde keine Erstattung gewährt und in Anwendung von Artikel 51 Absatz 1 Buchstabe b) der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 eine Sanktion vorgeschrieben.

In der Begründung wird dazu ausgeführt, dass Hinterviertel von ausgewachsenen männlichen Rindern des Produktcodes 0201 20 50 9110 u.a. das Filet zu enthalten hätten. Im Rahmen eines Amtshilfeersuchens sei von den zuständigen rumänischen Behörden festgestellt worden, dass die Filetstücke fehlten. Auf Grund der mit H. und St. aufgenommenen Vernehmungsprotokolle sei davon auszugehen, dass die Filets vorsätzlich ohne Anzeige beim Zoll- bzw. dem Kontrollorgan der AMA aus den Hintervierteln entfernt wurden.

Mit Schreiben vom 25. Februar 2004 wurde gegen diesen Bescheid Berufung erhoben und im Wesentlichen vorgebracht, die Feststellung, dass die Filets bei der betreffenden Lieferung fehlten, sei unrichtig.

Aus der Aussage von H. gehe lediglich hervor, dass bei der Lieferung vom 11. September 2001 über Kundenwunsch eine Entfernung der Lungenbraten erfolgte. Ein Schluss, dass bei anderen Lieferungen vorsätzlich entgegen dem Erstattungsantrag Filets entfernt wurden, sei daraus nicht abzuleiten. St. habe ausgesagt, dass nach seiner Kenntnis nur an zwei Tagen,

nämlich am 11. September 2001 und möglicherweise am 7. September 2001, überhaupt jemals im Betrieb der XY., in dem er als freier Mitarbeiter gearbeitet habe, Filets entfernt wurden.

Auch der Umstand, dass die rumänischen Behörden bei der betreffenden Lieferung in den Produktionsunterlagen und Rechnungen der K. keine Hinweise auf Filet gefunden hätten, sei kein Beweis dafür, dass die Filets nicht mitgeliefert wurden. Aus dem Rechtshilfeergebnis sei lediglich abzuleiten, dass die rumänischen Behörden nicht klären konnten, ob das Filet dabei war oder nicht. Es hätte einer entsprechenden Einvernahme eines Vertreters der K. und – im Hinblick auf die Sanktion - genauerer Erhebungen bei der K. bedurft. Es sei überdies auch auf gar keinen Fall rechtens, dass die erkennende Behörde die Beweiswürdigung der Verarbeitungsunterlagen und Rechnungen sozusagen den rumänischen Behörden überlassen habe.

Mit Bescheid vom 17. August 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Zollamt Salzburg/Erstattungen führt dazu in der Begründung zusammenfassend aus, laut Aussage des AMA-Kontrollorgans B. vom 19. September 2001 wären die Filets nach erfolgter Verplombung der Hinterviertel durch Mitarbeiter der Bf. entfernt worden. Diese Aussage sei dahingehend untermauert worden, dass im Rahmen eines Amtshilfeersuchens von den zuständigen rumänischen Behörden festgestellt worden wäre, dass die Filetstücke nicht in den betreffenden Hinterviertel enthalten waren.

Mit Schreiben vom 23. September 2004 wurde Beschwerde gegen die o.a. Berufungsvorentscheidung erhoben.

Zur Sach- und Rechtslage ist Folgendes festzustellen:

1. Annahme der Ausfuhranmeldung

Der Tag der Annahme der Ausfuhranmeldung ist gemäß Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe c) der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 maßgebend für die Feststellung von Menge, Art und

Beschaffenheit des ausgeführten Erzeugnisses. Im verfahrensgegenständlichen Fall ist die Ausfuhranmeldung am 24. August 2001 angenommen worden.

Anmeldungen werden von den Zollbehörden gemäß Artikel 63 ZK u.a. nur angenommen, wenn sie alle Angaben enthalten, die zur Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, erforderlich sind. Zu diesen Angaben zählt insbesondere auch die Eigenmasse. Diese wurde vom Ausführer laut Aktenlage aber grundsätzlich erst unmittelbar vor Verladung der Erzeugnisse ermittelt. Von der Möglichkeit, gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 eine geschätzte Eigenmasse anzugeben, hat der Ausführer nicht Gebrauch gemacht. Die rechtlichen Voraussetzungen für die Annahme der Zollanmeldung konnten somit erst nach Abschluss der Verladung erfüllt sein.

Zwecks Überprüfung der von den Zollbehörden angenommenen Anmeldung X ist am 24. August 2001 eine Zollbeschau im Sinne von Artikel 68 Buchstabe b) ZK vorgenommen worden. Dies ergibt sich aus dem amtlichen Vermerk im Feld D/J des Einheitspapiers, wonach "je 10 Stk. VV und HV bei Verladung" einer inneren Beschau unterzogen wurden. Unregelmäßigkeiten sind bei der Beschau der betreffenden Hinterviertel nicht festgestellt worden (Code "200" im Unterfeld U/BV).

Wird nur ein Teil der angemeldeten Waren beschaut, so gelten die Ergebnisse dieser Teilbeschau gemäß Artikel 70 Absatz 1 ZK für alle in der Anmeldung bezeichneten Waren.

Gemäß Artikel 71 Absatz 1 ZK werden die Ergebnisse der Überprüfung der Anmeldung der Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet worden sind, zugrunde gelegt.

Obwohl anlässlich der Zollbeschau keine Unregelmäßigkeiten festgestellt worden sind, zweifelt das Zollamt Salzburg/Erstattungen daran, dass es sich bei den unter Positions Nr. 2 angemeldeten Erzeugnissen um Hinterviertel im Sinne der Unterposition 0201 20 50 gehandelt hat bzw. dass diese Erzeugnisse unverändert ausgeführt worden sind.

Als Begründung wird im angefochtenen Bescheid auf die mit B. aufgenommene Niederschrift verwiesen. Bei seiner Vernehmung hat der Zeuge B. angegeben, er habe am 31. August 2001 bei der XY Rinderviertel verplombt und beobachtet, dass der Geschäftsführer der XY und St. aus den bereits verplombten Rinderhintervierteln mit einem Messer die Lungenbraten

entfernten. Anschließend seien die Rinderhinterviertel ohne Lungenbraten über die Verwiegeanlage in den bereitstehenden LKW verladen worden. Schließlich gibt B. Folgendes an:

"Bereits vorher hatte ich dieselbe Beobachtung bei der XY gemacht. Dies war meines Wissens nach entweder am 24. August 2001 oder am 28. August 2001. Auch damals wurden die Lungenbraten nach der Plombierung entfernt. Genauere Angaben hiezu kann ich erst nach Einsichtnahme in die Nämlichkeitsprotokolle machen. Die Nämlichkeitsprotokolle befinden sich in der Ablage der AMA. Ebenso wird eine Durchschrift dieses Nämlichkeitsprotokolls den zollamtlichen Abfertigungsunterlagen beigegeben, aus diesem ist auch das amtliche Kennzeichen des LKW's sowie der Empfänger ersichtlich. Bei einem Gespräch mit St. erklärte mir dieser, dass die Ware nach Rumänien geht und die Lungenbraten herausgenommen werden."

Laut Aktenlage hat B. in der Folge keine genaueren Angaben mehr gemacht. In der vorliegenden Niederschrift ist bei der betreffenden Passage allerdings handschriftlich "2001/15252" vermerkt. Dieser Vermerk – es handelt sich dabei zweifellos um eine Geschäftszahl des Zollamtes Salzburg/Erstattungen - bezieht sich auf einen Ausfuhrvorgang vom 24. August 2001, also nicht auf die in der Ausfuhranmeldung X angeführten Erzeugnisse.

Aus der Aussage von B. kann aus den angeführten Gründen beim derzeitigen Stand der Ermittlungen kein Rückschluss auf die Beschaffenheit der verfahrensgegenständlichen Erzeugnisse gezogen werden. Überdies ist festzustellen, dass B. nur die in der Bescheinigung Nr. XXX genannten Hinterviertel verplombt hat und sich seine Aussage schon deshalb nicht auf jene 6 Stück Hinterviertel beziehen kann, die in der Bescheinigung Nr. XXX genannten sind und deren Nämlichkeit bereits am 22. August 2001 durch S. gesichert worden war.

In der mit S. aufgenommenen Niederschrift finden sich keinerlei Angaben zum verfahrensgegenständlichen Ausfuhrvorgang.

2. Ausgang aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft

Unbeschadet der Artikel 14 und 20 ist die Zahlung der Ausfuhrerstattung gemäß Artikel 7 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 von dem Nachweis abhängig, dass die Erzeugnisse, für die die Ausfuhranmeldung angenommen wurde, spätestens 60 Tage nach dieser Annahme das Zollgebiet der Gemeinschaft in unverändertem Zustand verlassen haben.

Dieser Nachweis wurde durch das ordnungsgemäß mit einem Vermerk versehene Original des Kontrollexemplars T5 X erbracht.

Um die Nämlichkeit der Erzeugnisse zu sichern, hat die Ausfuhrzollstelle nach der Verladung und vor Überlassung der Erzeugnisse einen Raumverschluss am Beförderungsmittel angelegt.

Da die Beförderung zur Ausgangszollstelle unter zollamtlicher Überwachung erfolgte und der Verschluss laut Aktenlage nicht verletzt worden ist, kann ausgeschlossen werden, dass die ausgeführten Erzeugnisse zwischen der Überlassung und dem Ausgang aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft verändert worden sind.

3. Einfuhr im Drittland

Bei je nach Bestimmung differenzierten Erstattungssätzen ist die Zahlung der Erstattung zusätzlich davon abhängig, dass das Erzeugnis in unverändertem Zustand in das Drittland oder in eines der Drittländer, für das die Erstattung vorgesehen ist, innerhalb einer Frist von zwölf Monaten nach Annahme der Ausfuhranmeldung eingeführt worden ist. Das Erzeugnis gilt als eingeführt, wenn die Einfuhrzollförmlichkeiten und insbesondere die Förmlichkeiten im Zusammenhang mit der Erhebung der Einfuhrzölle in dem betreffenden Drittland erfüllt worden sind.

Der Nachweis der Erfüllung der Zollförmlichkeiten für die Einfuhr in Rumänien erfolgte im vorliegenden Fall nach Wahl der Bf. durch Vorlage des Zolldokuments im Sinne von Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe a) der Verordnung (EG) Nr. 800/1999.

Im Allgemeinen ist die Zahlung der Erstattung nicht von einem zusätzlichen Nachweis über die Verarbeitung des ausgeführten Erzeugnisses im Drittland abhängig. Die Verordnung (EG) Nr. 800/1999 sieht allerdings besondere Maßnahmen zum Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft vor, so etwa wenn ernste Zweifel am Erreichen der tatsächlichen Bestimmung des Erzeugnisses bestehen.

Artikel 20 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 800/1999, wonach die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten unter bestimmten Umständen vor der Zahlung der Erstattung zusätzliche Beweise verlangen können, mit denen ihnen gegenüber nachgewiesen werden kann, dass das

Erzeugnis tatsächlich in dem einführenden Drittland vermarktet oder einer wesentlichen Be- oder Verarbeitung im Sinne von Artikel 24 ZK unterzogen worden ist, ist im vorliegenden Fall jedoch nicht angewandt worden.

4. Sanktion

Falsche Angaben in der Ausfuhranmeldung können eine Sanktion gemäß Artikel 51 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 auslösen, deren Höhe sich nach dem Verschulden richtet. Vorsatz wird stärker geahndet.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen hat die Anwendung von Artikel 51 Absatz 1 Buchstabe b) der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 im vorliegenden Fall damit begründet, dass davon auszugehen sei, dass die Filets vorsätzlich aus den Hintervierteln entfernt wurden. Dabei wird übersehen, dass die genannte Sanktionsregelung nicht darauf abstellt, ob ein Erzeugnis vorsätzlich verändert wird, sondern ob der Ausführer vorsätzlich falsche Angaben gemacht hat.

Es wären daher gegebenenfalls auch hinsichtlich der Sanktion weitere Ermittlungen durchzuführen.

5. Schlussfolgerungen

Aus dem Akt ergeben sich nach ho. Ansicht keine Hinweise darauf, dass das ausgeführte Erzeugnis nach Annahme der Ausfuhranmeldung verändert worden wäre. Wie bereits ausgeführt hat die zuständige Ausfuhrzollstelle am Verladeort eine Warenkontrolle durchgeführt und Nämlichkeitsmaßnahmen für den Transport zur Ausgangszollstelle vorgenommen. Die Beförderung nach Rumänien erfolgte im externen Versandverfahren mit Carnet TIR, also unter durchgehender Überwachung.

Die entscheidende Frage ist daher nicht, welches Erzeugnis in Rumänien eingeführt wurde, sondern welches Erzeugnis tatsächlich in das Ausfuhrverfahren übergeführt worden ist, also ob Hinterviertel mit Filet oder Hinterviertel ohne Filet ausgeführt worden sind.

Zur Feststellung der Beschaffenheit des ausgeführten Erzeugnisses ist schon im Hinblick auf Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe c) der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 primär die Ausfuhrzollstelle zuständig. Am Verladeort waren zwei Zollorgane anwesend und haben auch eine Zollbeschau vorgenommen. Der Umstand, dass die Abfertigung außerhalb des Amtsplatzes von zwei Zollorganen durchgeführt worden ist, deutet darauf hin, dass die Verladung der ausgeführten Waren zollamtlich überwacht worden ist. Dabei hätte es vernünftigerweise auffallen müssen, wenn – wie vom Kontrollorgan der AMA beschrieben – unmittelbar vor der Verwiegung bzw. Verladung das Filet aus den Hintervierteln herausgeschnitten wird.

Bisher sind laut Aktenlage keine entsprechenden Ermittlungen bei der Ausfuhrzollstelle durchgeführt worden.

Die Durchführung des Verfahrens für Ausfuhrerstattungen im Rahmen des Marktordnungsrechts obliegt dem Zollamt Salzburg/Erstattungen, wenn die Ausfuhranmeldung von einer österreichischen Zollstelle angenommen worden ist. Es überprüft die von den Zollstellen und vom Ausführer vorgelegten Unterlagen und stellt fest, welcher Betrag dem Antragsteller in Übereinstimmung mit den Gemeinschaftsvorschriften zu zahlen ist.

Bestimmte Aufgaben des technischen Prüfdienstes, der Tatbestände wie z.B. die Qualität und die Merkmale von Erzeugnissen überprüft, auf die sich die Zahlungen an die Antragsteller stützen, hat das Zollamt Salzburg/Erstattungen allerdings auf die Ausfuhrzollstellen übertragen.

Auch aus diesem Grund muss das verantwortliche Zollamt G. befasst werden, um festzustellen, welche Tatbestände die mit der Abfertigung beauftragten Zollorgane am 24. August 2001 am Ort der Amtshandlung konkret überprüft haben.

Grundsätzlich kann das Zollamt Salzburg/Erstattungen nach Würdigung aller Umstände und auf Grund objektiver Erkenntnisse zu dem Schluss kommen, dass Angaben in der Zollanmeldung bzw. im Antrag auf Ausfuhrerstattung unrichtig sind.

Im konkreten Fall lassen die derzeit vorliegenden Informationen jedoch – auch unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Amtshilfeersuchens – nicht zwingend darauf schließen, dass der angemeldete Produktcode 0201 20 50 9110 unrichtig ist. Die Zahlstelle durfte daher nach ho. Ansicht nicht davon ausgehen, dass die ausgeführten Hinterviertel kein Filet enthalten haben.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass es zur Klärung der offenen Fragen und aufgezeigten Widersprüche unerlässlich erscheint, weitere Ermittlungen durchzuführen. Insbesondere sind die mit der Abfertigung beauftragten Zollorgane einzuvernehmen.

Überdies hat B. nach Einsichtnahme in die betreffenden Nämlichkeitsprotokolle seine Aussage über Beobachtungen am 24. August 2001 oder am 28. August 2001 zu präzisieren. Da B. in der Bescheinigung Nr. XXX die Anzahl und die genaue Eigenmasse der verladenen Viertel vermerkt hat, muss die Verladung der von ihm plombierten Viertel in seiner Anwesenheit erfolgt sein. Seiner Aussage kommt daher besondere Bedeutung zu.

6. Ermessen

Im vorliegenden Verfahren sind – wie ausführlich dargestellt wurde - wesentliche Ermittlungen unterlassen worden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Da der Unabhängige Finanzsenat die gegenständliche Beschwerde weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären hat, sieht er sich in Anbetracht der o.a. Sach- und Rechtslage veranlasst, unter Anwendung des § 85c Abs. 8 ZollR-DG iVm § 289 Abs. 1 BAO von seinem ihm diesbezüglich zustehenden freien Ermessen mit der Maßgabe Gebrauch zu machen, die angefochtene Berufungsvorentscheidung unter gleichzeitiger Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Im Rahmen dieser Ermessensübung war einerseits der Umfang der erforderlichen Sachverhaltsermittlungen unter Einbeziehung der Ausfuhrzollstelle und der AMA zu berücksichtigen, weshalb die Durchführung der bisher unterlassenen und nunmehr ergänzend vorzunehmenden Ermittlungen durch das Zollamt Salzburg/Erstattungen schon allein aus verwaltungsökonomischen Gründen gerechtfertigt erscheint.

Andererseits sprechen aber auch rechtliche Erwägungen für die vom Unabhängigen Finanzsenat gewählten Vorgangsweise: Es ist nämlich davon auszugehen, dass der Gesetzgeber grundsätzlich die Pflicht zur Sachverhaltsermittlung vorrangig der jeweils zuständige Abgabenbehörde erster Instanz auferlegt. Überdies ist zu berücksichtigen, dass dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsbehelfsbehörde zweiter Stufe die Rolle eines

unabhängigen Dritten zukommt, sodass sich dieser im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans zu beschränken hat.

Im vorliegenden Fall war in diesem Zusammenhang außerdem darauf Bedacht zu nehmen, dass es grundsätzlich nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates ist, den Sachverhalt an Stelle der Abgabenbehörde erster Instanz erstmals zu ermitteln und zu würdigen, wenn jene dies zuvor unterlassen hat.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Die Abgabenbehörde erster Instanz ist dadurch nicht gehindert, nach Durchführung aller notwendigen Ermittlungshandlungen eine neue Berufungsvorentscheidung zu erlassen.

Salzburg, 11. März 2005