



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 16

GZ. RV/0532-W/06,
GZ. RV/0533-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Dr. Kurt Folk, KR Oswald Heimhilcher und Helmut Tomek im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer über die Berufung der Bw., vertreten durch FM Steuerberatung GmbH, 2460 Bruckneudorf, Lindenbreite 19,

a) vom 16. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 25. Mai 2005 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 und 2003 sowie

b) vom 17. Juni 2005 gegen den Bescheid vom 19. Mai 2005 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 und 2003

nach der am 16. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung, entschieden:

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages aufgrund festgestellter Buchhaltungsmängel sowie die Nichtanerkennung von Aufwendungen und Vorsteuern aus Scheinrechnungen.

Die Berufungswerberin (Bw.) ist im Bereich des Unterhaltungsmanagement tätig und bilanziert mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr (1. November bis 31. Oktober).

Geschäftsführer (GF) war in den Streitjahren Herr A, der zu 100 % am Stammkapital der Gesellschaft als Gesellschafter beteiligt war.

Bei der Bw. fand für die Jahre 2002 und 2003 eine Außenprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 9. September 2005 ausführlich dargestellt wurden:

- Lt. Tz. 1 des Bp-Berichtes hätten für die Losungsermittlung keine Grundaufzeichnungen beigebracht werden können. Eine Erlöskalkulation könne aufgrund der Geschäftsabwicklung nicht durchgeführt werden.

Die Eingangsrechnungen seien alphabetisch geordnet und Belegnummern seien nicht vergeben worden. Auf den Belegen fänden sich keine Vorkontierungen, auch seien wenige Buchungstexte eingegeben worden.

Für 2002 würden die Buchungsbelege fehlen. Dadurch wäre weder die Einnahmen- noch die Ausgabenseite nachvollziehbar.

Die Gesellschafterverrechnungskonten würden einen Überhang der Einlagen ausweisen, sodass die Lebenshaltungskosten nicht gedeckt seien.

Durch diese materiellen und formellen Mängel ergebe sich eine Schätzungsverpflichtung gem. § 184 BAO.

- Strittig seien folgende Rechnungen (vgl. Tz. 3 des Bp-Berichtes):

Vlg. 2002	Re-Betrag (exkl. USt)	Vorsteuer	Re-Betrag (inkl. USt)
Firma B Re v. 15.9.2002	7.200	1.440	8.640
Vlg. 2003	Re-Betrag (exkl. USt)	Vorsteuer	Re-Betrag (inkl. USt)
Firma B Re v. 19.12.2002	42.000,00	8.400,00	50.400,00
Firma C Re 013012 v. 30.12.2002	27.854,00	5.570,80	33.424,80
<i>Summe:</i>	<i>69.854,00</i>	<i>13.970,80</i>	<i>83.824,80</i>

- In den Kassabelegen hätten sich o.a. Rechnungen befunden. Erhebungen der zuständigen Finanzämter hätten ergeben, dass sich beide Firmen nicht an den auf der Rechnung angegebenen Adressen befunden hätten, und dass diese beiden Firmen keine Dienstnehmer bei der Wiener Gebietskrankenkasse angemeldet gehabt hätten. Die Betriebsprüfung sei daher davon ausgegangen, dass die verrechneten Leistungen nicht durch diese beiden Firmen hätten erbracht werden können. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich bei den o.a. Rechnungen somit um "Scheinrechnungen".

Die Nettobeträge seien daher dem Betriebsergebnis zuzurechnen und die Vorsteuern würden nicht anerkannt werden.

- Die Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie werde um den Rechnungsbetrag der Firma C reduziert (10 % von 27.854 = 2.785,40).
Die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 betrage daher 1.023,87 € statt bisher 3.809,27 €.
- Aufgrund der Unwägbarkeiten der Buchhaltung gem. Tz. 1 des Bp-Berichtes, werde ein Sicherheitszuschlag i.H.v. 20.000 € jeweils für 2002 und 2003 festgesetzt plus 20 % Umsatzsteuer.
Der Brutto-Betrag (als verdeckte Ausschüttung) werde der Kapitalertragsteuer wie folgt unterworfen:

	2002	2003
Sicherheitszuschlag-netto	20.000	20.000
20 % USt	4.000	4.000
Nettoausschüttung	24.000	24.000
Kapitalertragsteuer	8.000 (= 32.000 x 25 %)	8.000
= <i>verdeckte Ausschüttung</i> (inkl. KEST)	32.000	32.000

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufung und führt in dieser sowie in den Schriftsätzen vom 21. Juni 2005 und vom 17. Oktober 2005 im Wesentlichen folgendermaßen aus:

- Die Bw. habe die Tageslosungen lückenlos erfasst.
- Paragons oder sonstige Hilfsaufzeichnungen seien nicht angefertigt worden.
- Die Bw. betreibe u.a. eine Cross-Kart-Bahn.
Nach Entrichtung des Fahrpreises in bar, erwerbe der Kunde das Recht zur zehnminütigen Benützung der Cross-Kart-Bahn mit einem geeigneten Fahrzeug. Auch im Prater würden keine eigenen Belege ausgestellt.
- Die "alphabetische" Ordnung von Eingangsrechnungen widerspreche keiner Verfahrensvorschrift zur Rechnungslegung. Zweck sei, die leichtere Auffindbarkeit etwa von Lieferantenbelegen bei Reklamationen.
- Auch dass Buchungssätze nicht direkt auf dem Beleg vorkontiert worden seien, widerspreche ebenfalls keiner gesetzlichen Bestimmung.
Tatsächlich sei die Kontierung auf dem Kassablatt erfolgt.

- Die Bw. habe zwar das Kassabuch selbst geführt, das Rechnungswesen sei aber nicht von der Bw. selbst, sondern von der Firma D erstellt worden.
- Die fortlaufende Nummerierung der Belege sei erst mit dem Abgabenänderungsgesetz 2003 vorgeschrieben worden.
Alle Buchungssätze seien somit nachvollziehbar gewesen.
- Auch seien dem Betriebsprüfer sämtliche Belege und Rechnungen der Firmen C und B ausgehändigt worden.
- Alleine aus dem Überhang der Einlagen auf dem Gesellschafterverrechnungskonto eine Unterdeckung der Lebenshaltungskosten abzuleiten und damit die Schätzungsberechtigung oder den Sicherheitszuschlag zu begründen, stelle eine absolut untaugliche, weil unvollständige und unzusammenhängende Ermittlungsmethode dar.
- Bei den Leistungen der Firma C handle es sich um Aufwendungen für die Errichtung eines Containeraufstellplatzes, einer Kartbahn, einer Kinderkartbahn und einer Zuschauertribüne. Die Entrichtung des Rechnungsbetrages i.H.v. 33.424,80 € sei am 30. Dezember 2002 in bar erfolgt.
Der Betriebsprüfung sei auch eine Kopie des Gewerbescheines und des Führerscheines des Geschäftsführers der Firma C vorgelegt worden.
Weshalb dieser real existierende Leistungsaustausch von der Betriebsprüfung als "Scheingeschäft" beurteilt worden sei, sei für die Bw. nicht nachvollziehbar.
- Hinsichtlich der beanstandeten Rechnungen der Firma B verweise die Bw. auf die Berufung betreffend das Einzelunternehmen A.
- Die Ermittlung der effektiven Besteuerungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2002 und 2003 sei aus den Bescheiden vom 25. Mai 2005 bzw. dem Bp-Bericht nicht nachvollziehbar.
- Der Betriebsprüfer habe in den Jahren 2002 und 2003 selbst festgesetzte Sicherheitszuschläge i.H.v. von jeweils 32.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt, ohne jegliche Darstellung des verdeckten Kapitalzuflusses an den Gesellschafter A.
- Zum Vorwurf der ungeklärten Mittelherkunft halte die Bw. fest, dass dies seitens der Betriebsprüfung nicht näher untersucht worden wäre (keine Cash-Flow-Rechnung, keine Vermögensdeckungsrechnung etc.).
- Die Bw. wende sich auch gegen die Kürzung der Investitionszuwachsprämie im Jahre 2002.
Das Wirtschaftsgut (Kartbahn etc.) sei auch heute noch real existent und in Betrieb. Es sei

somit weder ein nicht existentes Geschäft simuliert oder vorgetäuscht, noch ein anderes Geschäft verdeckt worden.

- Die Bw. beantrage daher die Verminderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für 2002 um den Betrag des griffweise geschätzten Sicherheitszuschlages i.H.v. 10.000 € und für 2003 i.H.v. 20.000 €.

Weiters beantrage die Bw. die Anerkennung der Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der Firmen C und B i.H.v. 1.440 € (für das Jahr 2002) und i.H.v. 13.970,80 € (für das Jahr 2003).

Betreffend Körperschaftsteuer beantrage die Bw. die Reduzierung der Bemessungsgrundlage für 2002 auf den Wert des ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheides vom 24. Februar 2004 i.H.v. 33.029,32 € bzw. für 2003 auf den Wert des Körperschaftsteuerbescheides vom 14. Mai 2004 i.H.v. minus 6.234,25 €.

- Betreffend Kapitalertragsteuer führt die Bw. aus, dass im Bp-Bericht konkret überhaupt keine nachgewiesener Maßen nicht verbuchten Vorgänge dargestellt worden seien, sondern einerseits sehr wohl verbuchte Geschäftsvorgänge ungerechtfertigterweise als Scheinrechnungen qualifiziert worden seien und andererseits wegen angeblicher sogenannter "Unwägbarkeiten der Buchführung" bereits Sicherheitszuschläge verhängt worden seien und zwar für das Jahr 2002 i.H.v. 10.000 € und für das Jahr 2003 i.H.v. 20.000 €.

Der Betriebsprüfer habe für 2002 eine als Sicherheitszuschlag deklarierte verdeckte Gewinnausschüttung festgesetzt, die um mehr als das Dreifache über der griffweisen Zuschätzung zur Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 2002 liege. Auch für das Jahr 2003 übersteige die als Sicherheitszuschlag definierte verdeckte Gewinnausschüttung, die durch die Betriebsprüfung erhöhte Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer um 60 Prozent.

Obwohl konkrete Feststellungen über einen verdeckten Kapitalzufluss an den Gesellschafter fehlen würden und auch keine Kalkulationsdifferenzen festgestellt worden seien, würden völlig unzusammenhängend und offenbar willkürlich Sicherheitszuschläge als verdeckte Gewinnausschüttung festgesetzt werden.

Die Bw. beantrage daher die Aufhebung des Kapitalertragsteuerbescheides vom 19. Mai 2005.

Da damit zu rechnen war, die Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 6 BAO legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 5. November 2009 und ihrer Stellungnahmen vom 18. November 2009 und 14. Dezember 2009 zu den Vorhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz betreffend erforderlicher Nachweise zu den strittigen Betriebsausgaben führt die Bw. u.a. ergänzend aus:

- Die Bw. sei über Vermittlung von Herrn E an die Fa. C herangetreten.
Das Bauvorhaben habe die Bw. mit Herrn E und mit dem Geschäftsführer der Fa. C (= Herr G) besprochen.
- Entgegen der Behauptung der Betriebsprüfung, dass die Fa. C über keine Arbeitnehmer verfügt haben solle, lege der steuerliche Vertreter der Bw. Kopien von zahlreichen Anmeldungen von Arbeitnehmern der Fa. C bei der Sozialversicherung vor.
- Herr G habe am 30. Dezember 2002 den Empfang des Geldbetrages i.H.v. 33.424,80 € mit seiner Unterschrift bestätigt. Die Originalbestätigung sei der Abgabenbehörde vorgelegt worden.
- Die strittigen Rechnungen seien lt. Kassabuch in einem Betrag bar entrichtet worden.
- Die Beträge lt. Anlagenverzeichnis würden sich aus dem Sachkonto 2501 ergeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2 BAO, § 275 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3 BAO, § 274 BAO) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Nach § 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.

Die Erledigung von Berufungen gemäß § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 289 Abs. 1 BAO ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des

zweitinstanzlichen Berufungsverfahren. Diese Anordnungen des Gesetzgebers würden aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315) unterlaufen werden, 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.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde beruht allein auf der objektiven Unmöglichkeit der zuverlässigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, wobei unmaßgebend bleibt, ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden an der lückenhaften bzw. mangelhaften Darstellung der Besteuerungsgrundlagen trifft oder nicht. Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, dh. sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes bzw. nur lückenhafter Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl. Hlavenka, ÖStZ 1993, 364; vgl. auch VwGH 18.12.1997, 96/16/0143).

Der Aktenlage kann nicht entnommen werden, dass das Finanzamt bei Erlassung der angefochtenen Bescheide ein entsprechendes Ermittlungsverfahren durchgeführt hat. Bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ist auch das Parteiengehör zu wahren (VwGH 17.2.1994, 93/16/0160; VwGH 20.6.1995, 92/13/0037; VwGH 28.5.1998, 96/15/0260).

Der Partei sind daher vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Es liegt danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen,

die z.B. für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7.6.1989, 88/13/0015). Die Abgabenbehörde hat auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinander zu setzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (VwGH 24.2.1998, 95/13/0083; VwGH 27.5.1998, 95/13/0282, 0283; VwGH 31.7.2002, 98/13/0194; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137).

Auch Schätzungsergebnisse unterliegen – nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO bzw. des § 288 Abs. 1 lit. d BAO – der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen (VwGH 19.9.2001, 2001/16/0188; VwGH 25.3.2004, 2002/16/0290; VwGH 23.2.2005, 2002/14/0152).

Den vorstehenden Grundsätzen hat das Finanzamt bei Erlassung der angefochtenen Bescheide nicht entsprochen, weshalb es der Abgabepflichtigen auch erst im Berufungsverfahren möglich war, entsprechende Einwendungen gegen die vom Finanzamt durchgeführte Schätzung vorzubringen.

Hinsichtlich der von der Fa. C ausgestellten Rechnungen ist dem Bp-Bericht lediglich zu entnehmen, dass an der Rechnungsadresse der Firma kein Mitarbeiter angetroffen werden konnte. Konkretes ist dem Bp-Bericht nicht zu entnehmen.

"Laut Erhebungen der zuständigen Finanzämter" in Tz. 3 gibt keine Auskunft, um welche Erhebungen es sich dabei gehandelt hat, wann diese Erhebungen stattgefunden haben (vor oder nach der Rechnungslegung) und welche Finanzämter als "zuständige" anzusehen sind. Damit kann aufgrund der vom Finanzamt getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht beurteilt werden, ob die genannten Rechnungen zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Die im Jahr 2002 von Herrn H erstellten Rechnungen berechtigen jedenfalls nicht zum Vorsteuerabzug, da die Adresse des leistenden Unternehmers unrichtig ist, weil sich Herr H im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung nachweislich nicht mehr an der angegebenen Adresse aufgehalten hat und daher an dieser Adresse auch kein Unternehmen betrieben hat.

Das Finanzamt hat es jedoch auch unterlassen, Ermittlungen darüber anzustellen, ob zu den in den Aufzeichnungen der Bw. aufscheinenden Daten tatsächlich Auszahlungen an die jeweiligen Subunternehmer erfolgten, da – wie vom GF der Bw. auch angegeben – zumeist Zahlungen vor Rechnungslegung erfolgten. Eine Überprüfung der Aufzeichnungen in dieser Hinsicht, aus der auch Rückschlüsse gezogen werden könnten, ob die tatsächlich ausbezahlten Beträge dem Unternehmen, den Aufzeichnungen zufolge, auch zur Verfügung standen, ist jedoch unterblieben, obwohl daraus Rückschlüsse auf nicht deklarierte Einnahmen hätten gezogen werden können.

Der GF der Bw. gab im Rahmen des Erörterungsgesprächs vom 5. November 2009 bekannt, dass Herr E der Vermittler der Geschäftsbeziehung zwischen der Bw. und der Fa. C gewesen sein soll, wobei jedoch die Aussage darauf hindeutet, dass das Geschäft eigentlich mit diesem abgeschlossen wurde und die Fa. C nur vorgeschoben wurde. Ermittlungen in dieser Richtung wurden aber vom Finanzamt nicht geführt.

Von der Betriebsprüfung wurde im Bp-Bericht unter Tz. 3 behauptet, dass die Fa. C bei der WGKK keine Dienstnehmer gemeldet hat, der steuerliche Vertreter der Bw. konnte aber Anmeldungen von Dienstnehmern der Fa. C vorlegen.

Das Finanzamt hat es jedoch unterlassen, Nachforschungen anzustellen, ob und welche Dienstnehmer der Fa. C für die Bw. gearbeitet haben, bzw. ob nicht Dienstnehmer des E oder der von ihm vertretenen Gesellschaft die Arbeiten durchgeführt haben und an wen welche Beträge tatsächlich ausbezahlt wurden.

Unklar ist auch, ob die Betriebsausgabenkürzung zu Recht in voller Höhe durchzuführen war (siehe Tz. 3) oder nur in Höhe der AfA hätte erfolgen dürfen, da lt. Anlagenverzeichnis die Autobahn auf 20 Jahre abgeschrieben wurde und von der Bw. möglicherweise auch nur die AfA gewinnmindernd verbucht wurde.

Vom Finanzamt wurde auch nicht nachvollziehbar dargestellt, auf welchen Grundlagen die Festsetzung des Sicherheitszuschlages und dessen Höhe in den Jahren 2002 und 2003 basieren.

Weiters ist auch nicht erkennbar, warum im Jahre 2003 ein Vorsteuerbetrag i.H.v.

13.971,20 S nicht anerkannt wurde (siehe Tz. 3 des Bp-Berichtes vom 22. März 2005; die Summe aus 8.400 + 5.570,80 ergibt nämlich 13.970,80).

Das Finanzamt hätte die Abgabepflichtige u.a. auffordern müssen, die Namen und Adressen der Geschäftspartner sowie die Höhe der erzielten Bar-Einnahmen (á conto Zahlungen) bzw. Kontoüberweisungen bekannt zu geben und einen Nachweis darüber abzuverlangen.

Aufgrund der vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen, kann nicht beurteilt werden,

- ob die Buchhaltung der Bw. ordnungsgemäß bzw. ob durch deren Nichtordnungsmäßigkeit eine Schätzungsberechtigung begründet wird,
- welche Annahmen zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages führten, ob die Voraussetzungen für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages überhaupt vorliegen und wie die Ermittlung des Sicherheitszuschlages i.H.v. 20.000 S (exkl. 20 % USt) erfolgte,
- welche Annahmen für eine verdeckte Ausschüttung sprechen,
- wem der Kapitalfluss zugerechnet wurde,

- ob die Fa. C tatsächlich keine Dienstnehmer in den Streitjahren beschäftigte und ob bzw. an wen die angeblich an den Geschäftsführer der Firma C ausbezahlten Beträge tatsächlich ausbezahlt wurden und
- mit welcher **Begründung** Änderungen in den Körperschaftsteuerbescheiden 2002 und 2003 jeweils vom 25. Mai 2005 vorgenommen wurden, da eine solche den Bescheiden nicht entnommen werden kann.

Die entsprechenden Ermittlungen wurden vom Finanzamt nicht durchgeführt und auf das Vorbringen der Abgabepflichtigen wurde bislang auch nicht eingegangen. Bei Durchführung dieser Ermittlungen hätten im Ergebnis anders lautende Bescheide ergehen können, weshalb die Voraussetzungen für eine im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz liegende Zurückverweisung der Sache gemäß § 289 Abs. 1 BAO vorliegen.

Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Bescheidaufhebung wird damit begründet, dass es dem Finanzamt obliegt, tragfähige Sachverhaltsermittlungen zur Begründung ihrer Bescheide zu tätigen.

Die Klärung obiger Fragen erfordern umfangreiche zusätzliche Erhebungen, ohne die eine abschließende rechtliche Beurteilung der Rechtmäßigkeit der durchgeführten Schätzung nicht getroffen werden kann, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass im Rahmen dieser Ermittlungen Umstände hervorkommen, die zu anders lautenden Bescheiden führen könnten. Für die Zurückverweisung spricht weiters der Umstand, dass es nicht primäre Aufgabe der Berufungsbehörde sein kann, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmalig zu ermitteln. Primäre Aufgabe von Rechtsmittelbehörden ist vielmehr die Überprüfung der Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Würdigung der Vorinstanz.

Gegen die Verfahrensergänzung durch die Berufungsbehörde spricht weiters der Umstand, dass im Hinblick auf das kontradiktorische Rechtsmittelverfahren alle Beweisergebnisse erst der Amtspartei zur allfälligen Stellungnahme vorgehalten werden müssten, weshalb auch prozessökonomische Gründe für die Aufhebung unter Zurückverweisung an die Vorinstanz sprechen.

Im Rahmen der Ermessensübung ist schließlich auch auf die Bestimmung des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO Bedacht zu nehmen, wonach die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat. Auch geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Der Unabhängige Finanzsenat betrachtet es im Hinblick auf seine Funktion als unabhängiges Kontroll- und Rechtsschutzorgan nicht als seine Aufgabe, eine derartige Ermittlungstätigkeit erstmals durchzuführen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen und zur Wahrung des vollen Instanzenzuges für die Bw. sah sich die Berufungsbehörde dazu veranlasst, von der ihr gemäß § 289 Abs. 1 BAO eingeräumten Möglichkeit Gebrauch zu machen und die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Rechtssache an das Finanzamt aufzuheben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. März 2010