

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 17. August 2004, GZ. ???/????/??/???, 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.

Rechtsbelehrung

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 7. September 2001 wurde beim ZA XY die Ausfuhranmeldung X abgegeben und in dieser die Zahlung von Ausfuhrerstattungen für

- 43 Stiervorderviertel des Produktcodes 0201 20 30 9110 mit einer Eigenmasse von 4.434,20 kg (Positions Nr. 1);
- 8 Stierhinterviertel des Produktcodes 0201 20 50 9110 mit einer Eigenmasse von 911,20 kg (Positions Nr. 2);
- 130 Kuhvorderviertel des Produktcodes 0201 20 30 9120 mit einer Eigenmasse von 8.943,00 kg (Positions Nr. 3) und
- 75 Kuhhinterviertel des Produktcodes 0201 20 50 9120 mit einer Eigenmasse von 5.846,40 kg (Positions Nr. 4)

beantragt. Die Bf. war als Inhaber der beigefügten 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 8 Stück Hinterviertel des Produktcodes 0201 20 50 9110 und 26 Stück Vorderviertel des Produktcodes 0201 20 30 9110 sowie die Bescheinigung Nr. YYYY über 23 Stück Vorderviertel des Produktcodes 0201 20 30 9110 vorgelegt.

Als Kontrollorgan der AMA hat A. die Bescheinigung Nr. XXX ausgestellt und in diesem Zusammenhang laut Niederschrift vom 19. September 2001 folgende Schilderung seiner Kontrolltätigkeit bei der B. (R.) abgegeben:

"Am 07.09.2001 hatte ich selbst den Auftrag, um ca. 09:00 Uhr eine Verplombung zur Erlangung einer Sondererstattung bei der R. durchzuführen. Über diese konkrete Verplombung und Kontrolltätigkeit kann ich Folgendes angeben:

In der Zerlegehalle der R. verplombte ich vorerst vier Stiere, das sind 8 Hinter- und 8 Vorderviertel. Anschließend verplombte ich im Kühlraum weitere 18 Vorderviertel. Der Kühlraum ist von der Zerlegehalle räumlich getrennt und ca. 50 Meter entfernt. Beim Rückweg von der Kühlhalle zur Zerlegehalle machte ich folgende Wahrnehmung:

In der Zerlegehalle wurden gerade Kühe verladen, bei denen die Lungenbraten bereits herausgeschnitten waren und ein Arbeiter gerade damit beschäftigt war, Lungenbraten herauszuschneiden. Ich begab mich in den LKW, der gerade beladen wurde, und stellte fest, dass an den von mir sichtbaren Hintervierteln ebenfalls die Lungenbraten fehlten. Ich stellte fest, dass bereits ca. 30 Stück Rinderhälften verladen waren. Ich habe den für die Abfertigung zuständigen Zöllner gesucht und habe ihn nach einiger Zeit im Büro des Geschäftsführers der R., H., vorgefunden. Der Zöllner war gerade damit beschäftigt, irgendwelche Formulare auszufüllen. Ich erklärte ihm, dass die Filets herausgeschnitten wurden und dies nicht zulässig sei. In der Folge bin ich mit W. vom Zollamt XY in die Zerlegehalle, wo gerade die Verladung stattfand, gegangen und habe ihm das Fehlen der Filets gezeigt."

A. habe H. darauf hingewiesen, dass Hinterviertel im Sinne der Unterposition 0201 20 50 das Filet enthalten müssen. Die bereits herausgeschnittenen Filets wären in der Folge in einer Kiste der Sendung beigegeben und bei den restlichen Hintervierteln das Herausschneiden der Filets gestoppt worden.

Auf Grund der von A. gemachten Angaben ist das Zollamt Salzburg/Erstattungen davon ausgegangen, dass die Filets vorsätzlich ohne Anzeige beim Zoll- bzw. dem Kontrollorgan der AMA aus den Hintervierteln entfernt wurden und hat den Antrag auf Zahlung einer Ausfuhrerstattung für 911,20 kg Hinterviertel des Produktcodes 0201 20 50 9110 (Positions Nr. 2) und 5.846,40 kg Hinterviertel des Produktcodes 0201 20 50 9120 (Positions Nr. 4) mit Bescheid vom 22. Jänner 2004 abgewiesen. Zudem wurde eine Sanktion gemäß Artikel 51 Absatz 1 Buchstabe b) der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 24. Februar 2004 wurde dagegen Berufung erhoben und im Wesentlichen vorgebracht, dass sich aus der Aussage des A. ergebe, dass nur ein geringer Teil der Filets abgetrennt gewesen wäre und auch die herausgeschnittenen Filets der Sendung beigegeben worden wären. Auch sei in der Niederschrift nur von den Firmen B. bzw. R. die Rede, weshalb zu klären sei, von wem die verfahrensgegenständliche Ausfuhr überhaupt durchgeführt wurde.

Die betreffende Lieferung sei mit Filet erfolgt. Dies ergebe sich auch aus einer Mitteilung der Zollverwaltung im Bestimmungsdrittland an das Bundesministerium für Finanzen, wonach auf Grund einer beim Empfänger durchgeführten Überprüfung davon auszugehen sei, dass die Filets bei den Rindervierteln enthalten waren.

Eine Behauptung, die betreffende Lieferung wäre bereits verplombt bzw. wäre für diese Lieferung bereits ein Erstattungsantrag gestellt worden, habe A. nicht aufgestellt und werde dies im angefochtenen Bescheid auch nicht behauptet.

Die Abweisung des Antrages und die Verhängung einer Sanktion sei nicht gerechtfertigt, weil die Behörde gar nicht festgestellt habe, dass die gegenständlichen Hinterviertel ohne Filets ausgeführt wurden und der Ausführer eine höhere als die ihm zustehende Erstattung beantragt habe.

Mit Bescheid vom 17. August 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Zollamt Salzburg/Erstattungen führt dazu in der Begründung aus, laut Aussage des im Auftrag der Bf. tätigen Metzgermeisters S. vom 9. Oktober 2001 seien die Filets aus den Hintervierteln entfernt worden. Auf Anweisung von H. und im Auftrag von A. von der AMA wären die bereits entfernten Filets, welche in der Gemeinschaft verbleiben sollten, gesondert auf den LKW

verladen worden. Dem Ausführer hätte klar sein müssen, dass eine Manipulation an den Erzeugnissen, insbesondere das Entfernen der Filets, ohne vorherige Anzeige bei einem Organ der AMA oder des zuständigen Zollamtes nicht statthaft ist. Auf Grund der großen Erfahrung des Unternehmens im Ausfuhrerstattungsverfahren könne die Vorgangsweise nicht als Irrtum oder ähnliche Fehlleistung betrachtet werden, sondern sei davon auszugehen, dass die Filets vorsätzlich entfernt wurden.

Im Rahmen eines Amtshilfeersuchens sei richtigerweise von den zuständigen Behörden im Drittland festgestellt worden, dass die Filets mitgeliefert wurden. Das Ergebnis der Prüfung stehe jedoch nicht im Widerspruch zum Sachverhalt.

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

Zur Sach- und Rechtslage ist Folgendes festzustellen:

1. Einreihung

Die zolltarifliche Einreihung einer Ware ist gemäß Artikel 20 Absatz 6 ZK die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für die betreffende Ware maßgeblichen

- a) Unterposition der Kombinierten Nomenklatur oder Unterposition einer anderen Nomenklatur im Sinne des Absatzes 3 Buchstabe b) oder
- b) Unterposition jeder anderen Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur – gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen – beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung anderer als zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist.

Die Kombinierte Nomenklatur umfasst gemäß Artikel 1 Absatz 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87:

- a) die Nomenklatur des Harmonisierten Systems;
- b) die gemeinschaftlichen Unterteilungen dieser Nomenklatur, genannt Unterpositionen KN, wenn ihnen ein Zollsatz zugeordnet ist;
- c) die Einführenden Vorschriften, die Zusätzlichen Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln und die Fußnoten, die sich auf die Unterpositionen KN beziehen.

Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur sind gemäß der Allgemeinen Vorschrift 1 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und – soweit in den

Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist – die Allgemeinen Vorschriften 2 bis 6. Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise.

Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position sind nach der Allgemeinen Vorschrift 6 der Wortlaut dieser Unterpositionen, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und – sinngemäß – die Allgemeinen Vorschriften 1 bis 5. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten bei Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln.

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 als Hinterviertel im Sinne der Unterposition 0201 20 50, weil ihnen ein wesentliches Beschaffenheitsmerkmal fehlt.

Filet, das aus den Hintervierteln entfernt wurde, stellt grundsätzlich eine eigenständige Ware dar und ist bei der Ausfuhr auch dann gesondert anzumelden, wenn es zusammen mit den Hintervierteln gestellt wird.

2. Umfang der Unregelmäßigkeit

Zunächst ist der Frage nachzugehen, ob bzw. in welchem Umfang das Filet aus den Hintervierteln entfernt wurde.

Der mit A. aufgenommenen Niederschrift ist zu entnehmen, dass das Filet jedenfalls nur bei einem Teil der Hinterviertel entfernt worden ist. Konkrete Angaben über die Menge (Eigenmasse) sind der Niederschrift nicht zu entnehmen. Zwar gibt A. an, dass ca. 30 Rinderhälften verladen waren, tatsächlich kontrollieren konnte er jedoch nur einen Teil davon, nämlich jene Viertel, die für ihn auf dem LKW noch zugänglich waren.

Überdies beziehen sich die o.a. Feststellungen ausdrücklich auf die Verladung von Kühen, womit wohl Viertel von Kühen gemeint sind.

In der Niederschrift, die mit S. aufgenommen worden ist, wird zur Ausfuhr am 7. September 2001 lediglich festgestellt, dass er und A. seiner Erinnerung nach bemerkt hätten, dass bei den weiblichen Hintervierteln augenscheinlich der Lungenbraten gefehlt habe. Es habe dann

eine Rücksprache mit H. gegeben, der in später angewiesen hätte, die herausgeschnittenen Lungenbraten mitzuladen.

S. erklärt in der Niederschrift ausdrücklich, dass sich seine Aussagen auf die Exportsendung am 11. September 2001 beziehen; hinsichtlich früherer Exportsendungen könne er keine Angaben machen.

H. gibt in der Niederschrift vom 12. September 2001 zur Sache an, dass es anlässlich einer Verladung und Exportes am 7. September 2001 Probleme mit dem Kontrollorgan der AMA hinsichtlich der Feststellung von herausgetrennten Lungenbraten gegeben habe. Er habe der Beanstandung stattgegeben und dafür Sorge getragen, dass die ggstdl. seinerzeit herausgetrennten Lungenbraten der Ladung beigegeben würden. In der Folge wäre die Sendung zollamtlich abgefertigt und seines Wissens nach der Export ohne Probleme durchgeführt worden.

Dazu ist anzumerken, dass laut dem amtlichen Vermerk in Feld D/J der betreffenden Ausfuhranmeldung "1 LKW Rindfleisch" einer inneren Beschau unterzogen worden ist. Unregelmäßigkeiten sind dabei laut Beschauvermerk nicht festgestellt worden (Code "200" im Unterfeld U/BV).

Es ist aus den angeführten Gründen nicht nachvollziehbar, warum das Zollamt Salzburg/Erstattungen davon ausgeht, dass das Filet aus 8 Stierhintervierteln des Produktcodes 0201 20 50 9110 mit einer Eigenmasse von 911,20 kg und allen 75 Kuhhinterviertel des Produktcodes 0201 20 50 9120 mit einer Eigenmasse von 5.846,40 kg entfernt worden ist.

Ein Wiegeprotokoll oder andere geeignete Unterlagen, aus denen das Gewicht der einzelnen Viertel und die Reihenfolge der Verladung hervorgeht, sind dem Akt nicht angeschlossen. Selbst wenn die konkrete Anzahl der Viertel ohne Lungenbraten feststehen sollte, wäre es daher beim derzeitigen Stand der Ermittlungen nicht möglich, auf die erstattungsrelevante Eigenmasse zu schließen.

3. Zeitpunkt der Begehung der Unregelmäßigkeit

Die Frage, ob die Filets nach Annahme der Zollanmeldung bzw. des Antrages auf Ausfuhrerstattungen entfernt worden sind oder bereits vorher, kann laut Aktenlage nicht eindeutig beantwortet werden. Von der Beantwortung dieser Frage hängt es jedoch ab, ob der Ausführer bereits unter Zollkontrolle gestellte Erzeugnisse nach Beantragung der Ausfuhrerstattung verändert hat, wie es ihm vom Zollamt Salzburg/Erstattungen vorgeworfen

wird, oder ob die Erzeugnisse bzw. ein Teil davon unter einem falschen Code der Erstattungsnummernangabe angemeldet worden sind.

Wenn die Verhängung der Sanktion damit begründet wird, dass der Ausführer die Filets vorsätzlich ohne Anzeige beim Zollorgan entfernt hat, folgt daraus, dass die Zollanmeldung, in der auch der Antrag auf Ausfuhrerstattung gestellt wurde, nach Ansicht der Zahlstelle bereits angenommen war, als das Filet aus den Hintervierteln entfernt worden ist.

Dazu ist jedoch festzustellen, dass Zollanmeldungen von den Zollbehörden u.a. nur angenommen werden dürfen, 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 erst im Zuge der Verladung 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. Zu diesem Zeitpunkt muss das Filet aber bereits gefehlt haben.

Erste Nachforschungen bei der Ausfuhrzollstelle haben ergeben, dass die R. dort am 7. September 2001 einen Antrag auf Zollabfertigung außerhalb des Amtsplatzes (Hausbeschau) gestellt hat. Das Zollamt XY hat die Zollabfertigung bei der R. (= Verladeort) antragsgemäß bewilligt und zwei Abfertigungsbeamte damit beauftragt. Der erste Beamte, W., traf laut "Kostenbescheid zum Hausbeschauantrag" um 10:40 Uhr am Ort der Amtshandlung ein, der zweite Beamte, G., laut "Evidenzblatt HB-Abfertigung" erst um 15:10 Uhr.

Der Zeitpunkt, an dem die Zollbehörden die Ausfuhranmeldung annehmen, aus der hervorgeht, dass eine Erstattung beantragt wird, gilt gemäß Artikel 5 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 als Tag der Ausfuhr und ist damit u.a. maßgebend für die Feststellung von Menge, Art und Beschaffenheit des ausgeführten Erzeugnisses. Welcher Beamte die von der R. erstellte Zollanmeldung zu welchem Zeitpunkt angenommen hat, ist jedoch laut Aktenlage unklar.

Um den genauen Ablauf zu klären, erscheint es unverzichtbar, die mit der Abfertigung beauftragten Zollorgane einzuvernehmen. Dies ist bisher unterblieben.

Im Hinblick darauf, dass W. durch A. ausdrücklich auf die Voraussetzungen für die Einreihung von Hintervierteln in die Unterposition 0201 20 50 hingewiesen wurde, ist auch der Frage

nachzugehen, weshalb bei der Zollbeschau keine Feststellungen getroffen worden sind, wenn die Filets gefehlt haben.

4. Vorsatz

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen hat im vorliegenden Fall eine Sanktion gemäß Artikel 51 Absatz 1 Buchstabe b) der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 zur Anwendung gebracht.

Die Zahlstelle begründet dies damit, dass davon auszugehen sei, dass die Filets vorsätzlich und auf Anweisung von verantwortlichen Mitarbeitern der Bf. aus den Hintervierteln entfernt wurden.

Dazu ist festzustellen, dass die Filets laut den mit Kontrollorganen der AMA aufgenommenen Niederschriften in der Regel unmittelbar nach dem Verplomben der Viertel und vor deren Verwiegung bzw. Verladung entfernt wurden und die Bf. dabei –soweit erkennbar – keinerlei Anstrengungen unternommen hat, dies vor den Kontrollorganen zu verbergen oder zu verheimlichen. Das Vorgehen der Bf. wurde von den anwesenden Kontrollorganen vor dem 7. September 2001 laut Aktenlage auch nie beanstandet.

Dies lässt den Schluss zu, dass sich die Bf. tatsächlich nicht bewusst war, dass das Entfernen der Filets Auswirkungen auf die tarifarische Einreihung der Hinterviertel und auf die Höhe der ihr zustehenden Ausfuhrerstattung haben könnte.

Der Umstand, dass die Filets auf Anordnung der Bf. entfernt wurden, ist für sich gesehen noch kein Indiz dafür, dass der Ausführer vorsätzlich - also wissentlich und willentlich - falsche Angaben gemacht hat.

Spätestens nachdem H. von A. am 7. September 2001 ausdrücklich auf die Rechtslage hingewiesen worden ist, muss der Bf. allerdings klar geworden sein, dass das Entfernen der Filets unzulässig bzw. erstattungsschädlich ist.

Auch im Zusammenhang mit der Anwendung der Sanktion ist es daher – wie unter Punkt 3. ausgeführt – von wesentlicher Bedeutung, ob die Ausfuhrerstattung für die betreffenden Hinterviertel erst nach dem Gespräch zwischen A. und H. beantragt worden ist oder die Zollanmeldung mit dem Antrag auf Ausfuhrerstattung zu diesem Zeitpunkt bereits angenommen war.

5. Sonstiges

Bei der Prüfung der Unterlagen wurde hinsichtlich der Anzahl der Vorderviertel des Produktcodes 0201 20 30 9110 ein Widerspruch zwischen der Zollanmeldung (43 Stück) und

den Angaben in den Bescheinigungen für Fleisch von männlichen ausgewachsenen Rindern Nr. XXX (26 Stück) und Nr. YYYY (23 Stück) festgestellt, der ebenfalls aufzuklären ist.

Obwohl die Bf. in der Berufung u.a. geltend macht, dass laut Aussage des A. nur ein geringer Teil der Filets ursprünglich abgetrennt war und sich aus den Unterlagen kein Hinweis darauf ergebe, dass für die Lieferung im Zeitpunkt der Beanstandung ein Erstattungsantrag gestellt worden wäre, ist das Zollamt Salzburg/Erstattungen darauf in der Berufungsvorentscheidung nicht eingegangen und hat dahingehend auch keinerlei Ermittlungen durchgeführt.

Im vorliegenden Verfahren sind somit – 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 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. Zudem war auch zu berücksichtigen, dass in der vorliegenden Beschwerde ausdrücklich gerügt wird, dass sich die belangte Behörde in der

Berufungsvorentscheidung mit in der Berufung vorgebrachten Argumenten nicht auseinander gesetzt hat, weshalb ein von der Berufungsbehörde der ersten Stufe zu verantwortender und somit auch primär von dieser zu sanierender Begründungsmangel vorliegt.

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, 9. Februar 2005