



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., geb. 16. Oktober 1944, 1200 Wien, X., vom 2. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 6. Februar 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide vom 6. Februar 2006 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. betrieb vom September 1997 bis Mai 2006 einen Einzelhandel mit elektrotechnischen Erzeugnissen. Bei einer den Prüfungszeitraum 2001 bis 2003 umfassenden Betriebsprüfung (BP) wurde die folgende berufungsgegenständliche Feststellung getroffen: Am 30. September 2002 habe die Bw. 2.105 Stück Handys um einen Bruttobetrag in Höhe von € 480.744,00 von der B. HandelsgmbH erworben und am selben Tag an die portugiesische Firma M.. um € 404.830,00 veräußert. Die Zahlungen seien jeweils bar erfolgt. Die B. HandelsgmbH sei mit ihrem Machthaber, Herrn Y., in einem „Betrugskarussell“ verwickelt gewesen. Es wäre somit nicht nachvollziehbar, ob die Handys tatsächlich existiert hätten. Der Verkauf der Handys sei um € 75.914,00 unter dem Einkaufspreis erfolgt.

Am 21. November 2002 sei die Umsatzsteuervoranmeldung für September 2002 mit einem Guthaben in Höhe von € 78.109,29 verbucht worden. Am 11. Dezember 2002 sei an die Bw. eine Auszahlung in Höhe von € 70.000,00 erfolgt.

Die Lieferung der Ware nach Portugal auf die Insel Madeira sei nicht nachvollziehbar. Laut Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 19. September 2005 wäre der Transport von der Firma

M..organisiert und von der belgischen Firma G. am 30. September 2002 durchgeführt worden. Bei einem der Ausgangsrechnung beiliegendem Transportpapier stimme der Stempel der Transportfirma G. nicht mit dem tatsächlichen Sitz der Firma überein. Erhebungen der BP im Internet hätten ergeben, dass an der portugiesischen Adresse ein „T.“ – D.. bestehe. Mittels Fax der Firma M.. datiert mit 30. September 2002 werde der Empfang der Handys am 1. Oktober 2002 bestätigt. Die Telefon- und Faxnummer darin stimme mit jener der D.. überein.

Laut Niederschrift vom 25. November 2003 habe Herr R. ausgesagt, dass dieses „Portugal-Trading-Geschäft“ erst Anfang 2003 begonnen und er eine Provision erhalten habe, die er mit Herrn V. teilen hätte müssen. In der Buchhaltung der Bw. scheine ein Aufwandsposten „Provisionen“ nicht auf.

Der dargestellte Sachverhalt widerspreche insgesamt jeglicher Lebenserfahrung. Der Warenzukauf und –verkauf stünde in einem krassen Missverhältnis zueinander, der Transport sei lückenhaft und in der Nachvollziehbarkeit unverständlich. Liege ein derart unwahrscheinlicher Sachverhalt vor, so sei der Abgabepflichtige verpflichtet, entsprechende Nachweise zu erbringen. Im gesamten Prüfungsverlauf und im Zuge der Vorhaltsbeantwortung seien keine entsprechenden und glaubwürdigen Nachweise erbracht worden. Im Zuge der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO anerkenne die BP diese fremdunübliche innergemeinschaftliche Lieferung nach Portugal nicht an. Es werde vielmehr davon ausgegangen, dass die Handys von der Bw. im Inland veräußert worden seien. Es sei daher der bisher als steuerfrei erfasste Umsatz mit einem handelsüblichen Rohaufschlag von 5% der Umsatzsteuer zu unterziehen (Umsatzsteuer € 84.130,20) und der Gewinn um € 15.821,00 zu erhöhen.

Das Finanzamt Wien 6/7/15 erließ am 6. Februar 2006 dieser Prüfungsfeststellung folgende Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002.

Mit Schreiben vom 2. Mai 2006 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002. Es werde die Anerkennung der innergemeinschaftlichen Lieferung an die portugiesische Firma M.. in der Höhe von € 404.830,00 sowie die Korrektur des von der BP angenommenen zusätzlichen Gewinnaufschlages von € 15.821,00 beantragt. Es wäre von der BP von Anfang an versucht worden, den Vorsteuerabzug aufgrund der von der Bw. nicht nachprüfbaren Verstrickung der B. HandelsgmbH in ein Betrugskarussell zu versagen. Da eine Anerkennung der Vorsteuer aufgrund der Ordnungsmäßigkeit der Rechnung und der fehlenden Beweise für ein Nichtvorhandensein der Ware nicht möglich gewesen wäre, sei als nächstes versucht worden, die innergemeinschaftliche Lieferung aufgrund des fehlenden Buchnachweises (falsche UID-Nummer) abzuerkennen. Die Bw. habe jedoch sowohl den Buchnachweis als auch die

Richtigkeit der UID-Nummer belegen können. Die BP begründe ihr Vorgehen nunmehr mit einem „*Schwarzverkauf*“ der „*nicht existenten Ware*“ in Österreich.

Das Geschäft sei von Herrn R. vermittelt und die Abwicklung von der Bw. ordnungsgemäß durchgeführt worden. Die Organisation des Transportes sei von der Firma M.. durchgeführt und die Transportpapiere vorgelegt worden. Warum die Lieferung nicht fremdüblich sein solle, werde von der BP nicht begründet. Von der Bw. seien alle angeforderten Nachweise vorgelegt worden, sollten diese nicht ausreichend gewesen sein, so wäre die Bw. darüber nicht informiert worden. Eine mangelnde „*Mithilfebereitschaft*“ der Bw. liege daher jedenfalls nicht vor.

Die dem Geschäft zugrundeliegenden Rechnungen würden die Formvorschriften des § 11 Abs. 1 UStG 1994 erfüllen und seien von anderen Unternehmern ausgestellt worden. Da die Lieferung im Inland für das Unternehmen der Bw. ausgeführt worden sei, stehe ihr der Vorsteuerabzug zu. Wie der Fachpresse zu entnehmen wäre (z.B. Taxlex Juni 2005) würden die an Umsatzsteuerbetrügereien beteiligten Unternehmen in der Regel nicht am tatsächlichen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen, sondern einen abgekapselten „*künstlichen*“ Markt innerhalb ihres Firmenkonstruktes schaffen, typischerweise gebe es für die bewegte Ware keine Endabnehmer. Diese Situation sei bei der Bw. nicht gegeben, da das Geschäftslokal existent wäre. Hinzuweisen sei auch auf das Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften in den verbundenen Rechtssachen C-354/03, C-355/03 und C-484/03: „*Das Recht eines Steuerpflichtigen, der solche Umsätze ausführt, auf Vorsteuerabzug wird auch nicht dadurch berührt, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehören, ohne dass dieser Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann, ein anderer Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerertrag behaftet ist.*“

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 10. Februar 2009 teilte das Finanzamt Wien 6/7/15 der Bw. mit, dass zur Erledigung der Berufung folgende Ergänzungen erforderlich wären:

- „1) Begründung, warum die gegenständlichen Handys nur zu einem Bruchteil des Einkaufspreises nach Portugal verkauft worden sind.
- 2) Argumente hinsichtlich der Tz. 3 des BP-Berichtes: - Abweichungen der portugiesischen Adresse zur Adresse der Firma im Internet – Was befand (befindet) sich unter der Adresse der Firma „T.“?
- 3) Eine lückenlose Dokumentation dieser Lieferung von Österreich nach Portugal ist beizubringen, andernfalls zwingend diese Berufung abgewiesen werden muss.
- 4) Vorlage des Lieferanten- oder Kundenkontos der Firma B. HandelsgmbH.“

Mit Schreiben vom 12. März 2009 teilte die Bw. dem Finanzamt Wien 6/7/15 mit, dass

- 1) die Handys nicht zu einem Bruchteil des Einkaufspreises verkauft worden wären. Aus den beiliegenden Rechnungen wäre ersichtlich, dass die Handys über dem Einkaufspreis verkauft worden seien. Der Verdienst bei diesem Großhandelsgeschäft habe ca. € 4.000 betragen. Im BP-Bericht seien Brutto und Netto durcheinandergebracht worden.
- 2) Zum Zeitpunkt der Geschäftsabwicklung habe sich die Firma M. . in 50 PT-9000-Funchal L. befunden. Dies wäre damals sogar durch eine Nachfrage beim portugiesischen Finanzamt überprüft worden.
- 3) Wie während der BP mehrmals dargelegt, sei die Beauftragung des Transportes nach Portugal durch die Firma M.. erfolgt. Die Spedition habe die Ware bei der Bw. abgeholt, wofür es auch Zeugen gebe. Die Waren seien dann von der Spedition nach Portugal verbracht und die Transportpapiere sowie die Empfangsbestätigung an die Bw. gesandt worden (s. Beilage).
- 4) Mehr als die zwei Rechnungen von der B. HandelsgmbH gebe es nicht.

Das Finanzamt Wien 6/7/15 legte am 18. März 2009 die Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor. In den vom Finanzamt Wien 6/7/15 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Unterlagen, findet sich eine Anfragebeantwortung der portugiesischen Finanzverwaltung gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer. Vom Finanzamt Wien 6/7/15 wurde dazu nicht Stellung genommen. In einem Aktenvermerk vom 30. Juli 2008 wurde diesbezüglich folgendes festgehalten: „*Fall längst abgeschlossen. Ablage im Akt*“. Aus einem weiteren im Veranlagungsakt des Finanzamtes Wien 6/7/15 aufliegenden Aktenvermerk vom 26. Jänner 2009 ergibt sich, dass die Berufung zwecks Stellungnahme an die Betriebsprüferin übermittelt worden wäre, diese „*die Sache erledigt hätte*“, jedoch bis dato „*keine Stellungnahme vorliegt*“. Im Vorlagebericht des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 17. März 2009 wurde folgendes ausgeführt: „*Bezughabende Norm: USTG 94 – Europäischer Binnenmarkt; Streitpunkte: Im Rahmen der Aussenprüfung wurde die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen an eine portugiesische Firma nicht anerkannt. Die der Lieferung zugrundeliegenden Handys wurden (angeblich) von einer österreichischen Firma bezogen, die unter Betrugsverdacht geraten war (Betrugskarussell). Trotz nochmaliger Aufforderung im Berufungsverfahren konnte keine (für die Steuerfreiheit maßgebliche eindeutige Dokumentation der Lieferung sowie des Sitzes der Abnehmerfirma dokumentiert werden. Im Hinblick auf die ungenügende Wahrnehmung der erhöhten Mitwirkungspflicht und dem unzureichenden Nachweis des Transports beantragt das Finanzamt eine Abweisung der Berufung.*“

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 (Binnenmarktregelung: BMR), BGBI. Nr. 663/1994, sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) steuerfrei.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 BMR liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
  - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
  - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat,
  - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein. Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1).

Gemäß Art. 7 Abs. 3 BMR müssen die Voraussetzungen des Abs. 1 und 2 vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

Laut Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBI.

Nr. 401/1996, ist der Nachweis bei Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen wie folgt zu erbringen:

Gemäß § 1 muss der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

Gemäß § 2 hat in den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

- 
1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),
  2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und
  3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

Gemäß § 3 hat in den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art 11 UStG 1994) und
2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnosemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.

Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Abs. 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 führen.

Gemäß § 5 muss der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

Gemäß § 6 hat der Unternehmer folgendes aufzuzeichnen:

1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen,
3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,
4. den Tag der Lieferung,
5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,
6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),
7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und
8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Sind die Voraussetzungen des Art. 7 erfüllt, ist die Lieferung steuerfrei zu belassen (Art. 6 Abs. 1). Der Vorsteuerabzug wird durch die Steuerfreiheit nicht ausgeschlossen. Art. 7 spricht allgemein von einer Lieferung, die gemäß § 3 Abs. 1 lediglich dadurch gekennzeichnet ist,

dass ein Unternehmer einem Abnehmer die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft. Der Gegenstand muss in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet werden, was sowohl durch den Unternehmer als auch durch den Abnehmer erfolgen kann, es werden daher auch Abholfälle erfasst, bei denen der Abnehmer den erworbenen Gegenstand selbst befördert oder die Versendung vornimmt. Beförderung oder Versendung müssen sich auf den Gegenstand der Leistung beziehen und buchmäßig nachgewiesen werden. Für die Abnehmerqualifikation ist erforderlich, dass dieser ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat. Eine weitere Qualifikation ist nicht erforderlich, insbesondere muss er nicht ausländischer Unternehmer sein. Wesentlich ist, dass der Gegenstand in das Ausland gelangt und dort der Erwerbsbesteuerung unterliegt (siehe *Ruppe*, Kommentar zum UStG, Rz 15).

Die Anforderungen an den buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 sind in den §§ 5 bis 8 der VO festgelegt. Nachzuweisen sind die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, die Person des Abnehmers sowie die Steuerbarkeit des Erwerbes. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. Die aufzuzeichnenden Daten ergeben sich aus § 6 der VO. Die Angabe der UID-Nummer des Abnehmers ist zwar nach Art. 7 keine materialrechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung, jedoch nach § 6 der VO zwingend aufzuzeichnen. Damit wird die UID-Nummer Bestandteil des Buchnachweises; die fehlende oder unrichtige Aufzeichnung kann zur Versagung der Steuerfreiheit führen. Die UStR Rz 4008 (BMF-Erlass vom 12.07.1996, SWK 1996, A 408) verlangt grundsätzlich die Aufzeichnung unmittelbar nach Ausführung des Umsatzes, lässt aber eine spätere Ergänzung oder Berichtigung zu, sofern sie vor einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuernachschauprüfung erfolgt. Nach der Neufassung der Rz 2548 UStR (Juli 2005) ist dem Unternehmer nach Beginn einer Umsatzsteuernachschauprüfung unter Setzung einer Nachfrist von ca. einem Monat die Möglichkeit einzuräumen, einzelne fehlende Teile des buchmäßigen Nachweises nachzubringen.

Im Berufungsfall hat die Bw. zum Nachweis der strittigen innergemeinschaftlichen Lieferung die gemäß der dargestellten Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen erforderlichen Unterlagen vorgelegt. Für den Unabhängigen Finanzsenat ergeben sich auf Grund dieser Unterlagen und der Anfragebeantwortung der portugiesischen Finanzverwaltung gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer keine Zweifel am Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der berufungsgegenständlichen innergemeinschaftlichen Lieferung der Bw.

Nach den Ausführungen der BP bzw. den im Arbeitsbogen der BP aufliegenden Unterlagen bestand der zweifellos berechtigte Verdacht, dass die B. HandelsgmbH und damit auch die Bw. in einen sogenannten „Karussellbetrug“ verwickelt gewesen waren. Die BP anerkannte den von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzug, obwohl sie im Betriebsprüfungsbericht feststellte, dass es nicht nachvollziehbar wäre, ob die verfahrensgegenständliche Ware tatsächlich existiert habe. Unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 ist allerdings, dass dieser nur bei Vorliegen der erschöpfend aufgezählten Voraussetzungen zusteht. Die von der Bw. beantragte Anerkennung der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Portugal wurde hingegen von der BP nicht anerkannt, sondern vielmehr davon ausgegangen, dass die Ware von der Bw. im Inland veräußert worden sei. Die von der BP vorgenommene rechtliche Würdigung des gegebenen Sachverhaltes ist daher widersprüchlich und nicht konsequent. Aus den im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens vom Finanzamt 6/7/15 vorgelegten Unterlagen, ergibt sich keine Auseinandersetzung mit diesem Widerspruch in den Ausführungen der BP. Im Vorhalt vom 10. Februar 2009 wurden lediglich Fragen im Zusammenhang mit der nicht anerkannten innergemeinschaftlichen Lieferung an die Bw. gestellt. Es bleibt somit unklar, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse die Feststellung der BP getroffen wurde. Unklar bleibt auch, ob das Finanzamt hinsichtlich der strittigen innergemeinschaftlichen Lieferung von einer Scheinlieferung ausgeht. Sofern Ermittlungen mit hinreichender Sicherheit ergeben, dass es tatsächlich keine Lieferungen der B. HandelsgmbH an die Bw., sondern nur entsprechende Scheinrechnungen gegeben hat, wäre insoweit der geltend gemachte Vorsteuerabzug zu versagen. Wenn sich jedoch erweisen sollte, dass die Waren, wie die Bw. behauptet, tatsächlich geliefert wurden, können die Rechnungen der B. HandelsgmbH tatsächlich keine Scheinrechnungen gewesen sein. Das Finanzamt hat diesbezüglich keine hieb- und stichfeste Fakten bzw. Sachverhaltselemente festgestellt. Derartige Feststellungen sind auch aus dem Arbeitsbogen der BP nicht ersichtlich. Das Finanzamt wäre entsprechend der amtswegigen Ermittlungspflicht im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen, entsprechende Feststellungen und rechtlich konsequente Würdigungen zu treffen sowie sich mit den Argumenten der Bw. und den vorliegenden Unterlagen auseinanderzusetzen.

Gemäß § 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. Nr. 194/1961, kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des

---

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

Die dargestellte mangelhafte Gestaltung des Ermittlungsverfahrens begründet einen Verfahrensmangel, bei dessen Vermeidung das Ergehen von inhaltlich anders lautenden Bescheiden nicht ausgeschlossen werden kann. Ob tatsächlich anders lautende Bescheide zu erlassen sein werden, hängt vom Ergebnis des nunmehr durchzuführenden Ermittlungsverfahrens ab.

Ob der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen. Aus nachstehenden Gründen wird eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO als zweckmäßig erachtet: 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 vom 21.11.2002, 2002/20/0315). Will der Unabhängige Finanzsenat der ihm zugeschriebenen Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl. *Beiser*, SWK 3/2003, S 102 ff, UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. September 2012