

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache Bf , Adresse1, vertreten durch Vertreter, Adresse2 , gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, betreffend Kapitalertragssteuer 2005 bis 2007 beschlossen:

Die angefochtenen Haftungsbescheide vom 26. März 2009 betreffend Kapitalertragssteuer 2005 bis 2007 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO idgF aufgehoben und die Sache zur Durchführung weiterer Ermittlungen (§ 115 BAO) an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Übergangsbestimmung:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 BAO, dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Stiftungsurkunde vom Datum (ergänzt durch die Stiftungszusatzurkunde vom selben Tag) gegründete Privatstiftung mit Sitz in der Stadt Salzburg.

Mit Prüfungsauftrag vom 05.03.2009 führte die belangte Behörde eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 durch.

Zur Begründung der angefochtenen Bescheide wird von der Prüferin im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.03.2009 ausgeführt:

„In der Bilanz der Bf ist eine Forderung an die A GesmbH in Höhe von € 500.000,00 ausgewiesen. Dieses Darlehen wurde im Jahr 2006 für den Erwerb von Wertpapieren gewährt. Es wurde weder eine Verzinsung noch eine Rückzahlungsmodalität vereinbart. Der Geschäftszweck der A GesmbH ist nicht der Wertpapierhandel. Herr B, der gleichzeitig Begünstigter der Bf ist, ist zu 100% Eigentümer der A GesmbH. Die Gewährung des Darlehens wurde vom Vorstand der Stiftung beschlossen.

Der Stiftungsvorstand der Bf setzt sich wie folgt zusammen:

C (Mutter d. Begünstigten), D (Schwester d. Begünstigten) und E (Ehegattin des Begünstigten).

Gemäß § 16 Privatstiftungsgesetz darf im Vorstand weder der Begünstigte noch ein naher Angehöriger tätig sein. Die Gewährung des Darlehens erfolgte aufgrund der Nahebeziehung zwischen dem Vorstand und Herrn B als Geschäftsführer und der GesmbH. Einen Fremdvergleich hält dieser Tatbestand nicht stand. Ein fremder Dritter hätte dieses Darlehen nicht gewährt, da die Firma A GesmbH schwer verschuldet ist. Daraus ergibt sich eine verdeckte Zuwendung in Höhe von € 500.000,00.

Für den gesamten Prüfungszeitraum wurden Kunstgegenstände, im Jahr 2005 Bilder und Holzskulpturen in den Jahren 2006 und 2007 Schmuckgegenstände, erworben. Die Schmuckgegenstände (Wert 2006: € 15.510,-, Wert 2007: € 20.000,-) werden im Safe des Hauses der Gattin E aufbewahrt. Eine Nutzung durch die Stiftung ist nicht möglich. Es liegt die Vermutung nahe, dass der Schmuckgegenstand von Frau E genutzt wird. Die Anlagegegenstände können aus oben angeführten Gründen nicht der Bf zugeordnet werden. Daher handelt es sich um eine verdeckte Zuwendung der Stiftung.

Hinsichtlich dem Portrait der Familie F (Öl auf Leinwand 140x200cm) und den beiden Holzskulpturen aus dem Jahr 2005 in Höhe von gesamt € 15.800,00, welche sich im Haus des Begünstigten bzw. Stiftungsvorstandes befinden ist auch eine verdeckte Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten zu unterstellen“.

Mit Berufungsschreiben vom 14.02.2011 wendet sich die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter (auch) gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragssteuer 2005 bis 2007 und beantragt deren Aufhebung.

Die belangte Behörde legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigende Berufung erwogen:

Kapitalertragssteuer 2005 - 2007

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 2 KStG 1988.

§ 95 EStG 1988 in der im Beschwerdefall geltenden Fassung normiert:

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

...

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. ...

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

(Anmerkung: Durch die mit Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010 erfolgte Neuregelung der Kapitalertragsteuer erfolgte hinsichtlich der hier relevanten Bestimmungen des § 95 EStG lediglich eine Veränderung der Absatznummerierung)

Soweit das BFG im Erkenntnis vom 3. 10. 2014, RV/5100083/2013, aus § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 (nun: § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) weiter schließt, dass zunächst der Empfänger zwingend und die ausschüttende Körperschaft allenfalls nachrangig (im Haftungswege) in Anspruch zu nehmen ist, so ist dies – als allgemeines Bekenntnis zur systematischen Vorrangigkeit dieser Bestimmung gegenüber § 95 Abs. 1 EStG 1988 gemeint – zu bejahen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass damit noch keine Aussage über die Zulässigkeit der (in der Praxis üblichen) Heranziehung des Abzugsverpflichteten zur Haftung für Kapitalertragsteuer getroffen wird.

Auch wenn im Fall der Sachverhaltskonstellation gemäß der Pflichtausnahmebestimmung des § 95 Abs. 4 Z 1 EStG eine „ausnahmsweise“ Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge gesetzlich normiert ist, kann eine Heranziehung des Abzugsverpflichteten zur Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 neben oder ohne vorangegangene Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge zulässig (gewesen) sein. Denn die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zwar das Bestehen einer Abgabenschuld voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber geltend gemacht wurde; abgabenrechtliche Haftungen haben nämlich keinen bescheidakzessorischen Charakter. Dementsprechend hat der VwGH mit Erkenntnis vom 26. 3. 1985, 82/14/0166, zu § 95 Abs. 2 EStG 1972 entschieden, dass die Geltendmachung einer Haftung für Kapitalertragsteuer unabhängig davon zu erfolgen hat, ob beim Gläubiger der Kapitalerträge in vorangegangenen Abgabenbescheiden (verdeckte) Gewinnausschüttungen bescheidmäßig „festgestellt“ worden sind oder nicht.

Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten sind daher nur das Vorliegen der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen für eine Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 (das ist die objektive Pflichtverletzung) und – Haftungsinanspruchnahme ist Ermessensentscheidung – die Zweckmäßigkeit und Billigkeit dieser bescheidmäßigen Maßnahme. Dabei kommt der (zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung von der Abgabenbehörde zu treffenden) Ermessensentscheidung besondere Bedeutung zu. Insbesondere in Fällen, in denen die Einbringung der Kapitalertragsteuer beim Empfänger der Kapitalerträge nach der Lage des Falls wenig erfolgversprechend scheint oder das Verhalten des Empfängers der Kapitalerträge auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer gerichtet ist, wird die Heranziehung der Gesellschaft zur Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 neben oder ohne vorangegangene Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge zulässig sein. Aber auch das Verschulden des Abzugsverpflichteten an der nicht vorschriftsmäßigen Kürzung der Kapitalertragsteuer ist bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen. Bei der verdeckten Ausschüttung ist ein solches Verschulden immanent.

Wie auch das Bundesministerium für Finanzen in ihrem Informationsschreiben vom 30. März 2015 (BMF-010200/0015-VI/1/2015) feststellt, haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt dem Bund gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Abzugsverpflichtete; Abzugsverpflichteter ist in Fällen von verdeckten Ausschüttungen die ausschüttende Körperschaft. § 95 Abs. 4 EStG 1988 sieht darüber hinaus ua. vor:

„Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat [...]“

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 29.3.2012, 2008/15/0170, sind verdeckte Ausschüttungen „[...] ein klassischer Anwendungsfall dieser Gesetzesbestimmung, besteht das Wesen verdeckter Ausschüttungen doch gerade darin, die Zuwendung von Vorteilen an die Gesellschafter nicht nach außen in Erscheinung treten zu lassen und auch keine vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge vorzunehmen.“

Das BFG hat in seiner neueren Judikatur die Rechtsmeinung vertreten, dass bei verdeckten Ausschüttungen aufgrund von § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 die KESt zwingend vorrangig dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben ist und sich daher eine Ermessensprüfung für dessen unmittelbare Inanspruchnahme erübrigt (vgl. BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013).

Bei verdeckten Ausschüttungen ist die KESt gemäß § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der Regel direkt an den/die Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, somit an den/die Anteilsinhaber, dem/denen die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen ist. Da die Vorschreibung an den Anteilsinhaber nach der Judikatur des BFG nicht im Ermessen der Behörde liegt, ist eine darauf gerichtete (Ermessens-)Begründung nicht notwendig.

Ein Heranziehen der ausschüttenden Körperschaft zur Haftung für die KESt (per Haftungsbescheid) ist in der Regel nachrangig zur Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge, aber bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen für einen Haftungsbescheid weiterhin zulässig (siehe unten). Auch den Erkenntnissen des BFG vom 16.6.2014, RV/2100820/2011, und vom 26.9.2014, RV/2100325/2013, ist nichts Gegenteiliges zu entnehmen.

Aus dem oben Ausgeführten ergibt sich somit - auch nach Meinung des BMF - folgende Vorgehensweise:

- ☐ Wird bei einer Körperschaft das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt, ist nach § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 die KESt vorrangig an den oder die Empfänger der Kapitalerträge (Eigenschuldner) vorzuschreiben, somit an den/die Anteilsinhaber der Körperschaft, dem/denen die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen ist.

- ☐ Das Heranziehen der ausschüttenden Körperschaft zur Haftung für die KEST (per Haftungsbescheid) ist eine zu begründende Ermessensentscheidung und ist zwar grundsätzlich nachrangig zur Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge als Eigenschuldner, kann bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen für einen Haftungsbescheid aber sowohl zusätzlich zur Vorschreibung an den Eigenschuldner, als auch statt der Vorschreibung an ihn erfolgen.

Aufhebung unter Zurückverweisung

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das BFG eine Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, vorausgesetzt die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst liegt nicht im Interesse der Raschheit des Verfahrens oder ist mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden.

§ 276 Abs. 1 BAO in der bei Rechtsmittelvorlage geltenden Fassung (bzw. heute § 265 Abs. 1 BAO idF FVwGG, BGBl I 2013/14) verpflichtet die Abgabenbehörde zur Durchführung etwa noch erforderlicher Ermittlungen vor der Rechtsmittelvorlage und ordnet damit die Vorlage von bezüglich des Sachverhalts entscheidungsreifen Rechtsmitteln an.

Ob (dennoch) unterlassene Ermittlungen vom Verwaltungsgericht selbst durchgeführt werden, ob dieses der Abgabenbehörde Ermittlungsaufträge gem. § 269 Abs. 2 erteilt oder nach § 278 Abs. 1 die Bescheidbeschwerde kassatorisch erledigt, liegt grundsätzlich im gerichtlichen Ermessen (vgl. Ritz, § 278 Tz 4).

Ein Aspekt im Rahmen dieser Ermessenentscheidung kann etwa sein, inwieweit der zu erhebende Sachverhalt bereits im abgabenbehördlichen Verfahren (offensichtlich) klärungsbedürftig war und die Aktenvorlage an das BFG dennoch ohne die erforderlichen Ermittlungen erfolgte.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen dann in Betracht, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat (VwGH 26.6.2014, Ro 2014/03/0063, zu § 28 VwGVG).

Im Erkenntnis vom 21.11.2002, 2002/20/0315 hat der VwGH darauf hingewiesen, dass die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. auch Ritz, § 278 Tz 5).

Im anhängigen Verfahren hat es die Abgabenbehörde unterlassen, Ermittlungen vorzunehmen, die dokumentieren, warum die ausschüttende Körperschaft zur Haftung für die KESt (per Haftungsbescheid) heranzuziehen ist. Das Heranziehen der ausschüttenden Körperschaft zur Haftung für die KESt ist darüber hinaus eine zu begründende Ermessensentscheidung. Als Bescheidbegründung der Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragssteuer 2005 – 2007 verwies das Finanzamt lediglich auf den Betriebsprüfungsbericht. Eine Begründung der Ermessensentscheidung fehlt somit gänzlich.

Dabei kommt der (zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung von der Abgabenbehörde zu treffenden) Ermessensentscheidung besondere Bedeutung zu. Insbesondere in Fällen, in denen die Einbringung der Kapitalertragsteuer beim Empfänger der Kapitalerträge nach der Lage des Falls wenig erfolgversprechend scheint oder das Verhalten des Empfängers der Kapitalerträge auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer gerichtet ist, wird die Heranziehung der Gesellschaft zur Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 neben oder ohne vorangegangene Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge zulässig sein. Weder wird auf diese Punkte in der Bescheidbegründung eingegangen, noch befinden sich in den vorgelegten Akten diesbezügliche Unterlagen, Nachweise oder Beweismittel.

Die aufgezeigten Umstände machen evident, dass damit die für eine ordnungsgemäße Sachverhaltsfeststellung erforderlichen Ermittlungen unterblieben sind. Es bedarf keiner näheren Erörterung, dass im gegenständlichen Fall die Begründung der angefochtenen Bescheide allein mit dem Verweis auf einen Prüfbericht den beschriebenen Anforderungen an eine Bescheidbegründung nicht standhält. Den Bescheiden sind keine konkreten Feststellungen hinsichtlich der Ermessensübung zu entnehmen.

Ebenso wie bei Aufhebungen nach dem § 299 Abs. 1 lit. c idF vor AbgRmRefG setzt § 278 Abs. 1 nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen (vgl. zu § 299 aF z. B. VwGH 29.6.1990, 90/14/0011). Ob tatsächlich ein anders lautender Bescheid (nach der Aufhebung) zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab.

Mängel im erstinstanzlichen Verfahren können zwar grundsätzlich im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. Ritz, BAO5, Rz 16 zu § 93), allerdings ist es unerlässlich, dass der Sachverhalt entsprechend erhoben und aus der Aktenlage nachvollziehbar ist. Im Hinblick auf den Umfang der durchzuführenden Ermittlungen - auf welche nachstehend noch einzugehen ist - erweist sich die Aufhebung vor allem deshalb als zulässig, weil die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes sowie die damit verbundene Gewährung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) durch das BFG keinesfalls im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre.

Dass die Durchführung der unterlassenen Ermittlungen zu einem anderen Bescheidspruch führen hätten können, liegt aufgrund der vorangegangenen Ausführungen auf der Hand.

Die Aufhebung ist nicht unzulässig, weil das BFG den maßgeblichen Sachverhalt weder rascher noch kostengünstiger als das FA aufklären kann. Vielmehr ist eine Sachaufklärung durch das BFG aufwändiger, zumal gerichtliche Ermittlungsergebnisse und allfällige Stellungnahmen den Verfahrensparteien zwecks Wahrung des Parteiengehörs wechselseitig unter Einräumung entsprechender Fristen zur Kenntnis gebracht werden müssen. Da dem FA bezüglich der Feststellung des Abgabenanspruches nicht weniger effiziente Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen als dem BFG, können die Ermittlungen im Rahmen des weniger zeitaufwendigen Einparteienverfahrens in erster Instanz schneller und kostengünstiger durchgeführt werden.

Damit liegen die Voraussetzungen für ein Absehen von der grundsätzlich meritorischen Entscheidungspflicht des BFG vor.

Neben den offenkundig missachteten gesetzlichen Verpflichtungen der Abgabenbehörde zur ordnungsgemäßen Ermittlung des dem angefochtenen Abgabenbescheid zugrunde gelegten Sachverhalts und zur Vorlage eines entscheidungsreifen Rechtsmittels, ist im Rahmen der Ermessensübung zudem zu berücksichtigen, dass mit der Aufhebung des angefochtenen Bescheides und der Zurückverweisung an die erste Instanz auch dem Rechtsschutzgedanken besser entsprochen wird. Eröffnet sich damit dem Bf doch die Möglichkeit, seinen Standpunkt, den er bisher aufgrund der unterlassenen Ermittlungen und der unzureichenden Bescheidbegründung im abgabenbehördlichen Verfahren noch nicht angemessen darlegen konnte, unter Wahrung des gesetzlich vorgesehenen Instanzenzuges zu vertreten. Es widerspricht der Ratio des anzuwendenden Abgabenverfahrensrechts, diesen Verfahrensweg durch Verlagern von Ermittlungsbedarf auf die Ebene der gerichtlichen Kontrolle abzukürzen und damit im Ergebnis auf eine Instanz zu beschränken.

Im fortgesetzten abgabenbehördlichen Verfahren wird dem Bf die Gelegenheit einzuräumen sein, die angeführten, entscheidungsrelevanten Sachverhaltsaspekte – zweckmäßiger Weise unter Einbindung seiner steuerlichen Vertretung - zu klären.

Antrag auf Mündliche Verhandlung

Der Einzelrichter kann gemäß § 274 Abs. 3 BAO trotz rechtzeitigen Antrages eine mündliche Verhandlung unterlassen, wenn eine Beschwerdeerledigung durch Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde nach § 278 Abs. 1 BAO erfolgt.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Judikatur gefunden (vgl. zB VwGH vom 26.4.2005, 2004/14/0059, VwGH vom 28.6.2007, 2006/16/0220). Die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht als uneinheitlich zu bezeichnen. Die vorliegende Entscheidung berücksichtigt die Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes zur Beschwerdeerledigung durch Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen. Im gegenständlichen Fall ist eine ordentliche Revision daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 22. Juni 2015