

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Stb, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 20.02.2015, betreffend Kapitalertragsteuer für 2008 und 2009 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide und Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1) Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) ist im Streitzeitraum Geschäftsführer und Alleingesellschafter der X GmbH. Die X GmbH (nachfolgend X1 GmbH, nunmehr X2 GmbH) hatte ihren Firmensitz ursprünglich in NÖ. Dieser wurde im November 2009 nach M verlegt. Betriebsgegenstand des Unternehmens bildet der Handel mit Naturprodukten sowie die Vermarktung und der Vertrieb von Lebensmitteln und Nahrungsergänzungsmitteln.

Über ein **Rechtshilfeersuchen** des Finanzamtes BRD betreffend die Fa. Ehegattin x Service, BRD, wurde das hiesige Finanzamt darüber in Kenntnis gesetzt,

„dass Frau Ehegattin , die Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers der X GmbH Austria (in der Folge als GmbH bezeichnet), relativ hohe Serviceleistungen an die GmbH erbringe, wobei ernsthafte Zweifel an der Werthaltigkeit der abgerechneten Leistungen bestünden. Es werde daher um die Beantwortung folgender Fragen ersucht:

1. *Ist die Fa. X GmbH in Österreich registriert?*
2. *Ist die Firma in Österreich wirtschaftlich aktiv und unterhält sie unter der Anschrift tatsächlich Geschäftsräume (Briefkasten)?*
3. *Ist die Firma steuerlich erfasst, welche Umsätze und Gewinne werden versteuert?*
4. *Ergeben sich aus den Steuerakten Hinweise auf Bankverbindungen?“*

In der Anlage wurde eine Rechnungskopie vom 31. März 2009 der x Service, BRD mit folgendem Inhalt übermittelt:

Vereinbarungsgemäß stellen wir gemäß Dienstleistungsvertrag vom 30.10.08 für die Bereitstellung von Serviceleistungen von November 08 bis 31.03.09 in Rechnung:

*Summe Netto €100.000,00
+19 % MwSt. € 19.000,00
Summe Brutto €119.000,00*

Im Zuge der daraufhin durchgeführten **Außenprüfung** bei der GmbH wurde den strittigen Zahlungen gemäß Dienstleistungsvertrag vom 30.10.08 in Höhe von € 38.000,00 für 2008 und € 209.000,00 für 2009 die steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben versagt.

Begründend erfolgte im Betriebsprüfungsbericht folgende (einige) **Feststellung 1:**

„Serviceleistungen“

Als Zahlungen an Frau Ehegattin wurden nachfolgende Beträge – gebucht unter der Position „Serviceleistungen“, aufwandswirksam erfasst:

11-12/2008: € 40.000,00

01-08/2009: € 217.000,00.

Lt. Vertrag € 20.000,00 pro Monat ab 11/08 bis inklusive 3/09 bzw. ab 4/09 € 23.500,00 pro Monat, jeweils zuzüglich 19 % deutscher MWST. Bezahlt wurden von April bis Juli 2009 jedoch monatlich € 29.000,00 netto und im August 2009 € 35.000,00 netto. D.h. die Zahlungen sind zum Teil höher als der erwirtschaftete Monatsumsatz.

Lt. Geschäftsführer Hrn. BF bestand die Tätigkeit seiner Gattin in Telefondienst, Reklamationen bearbeiten und Mahnwesen, jeweils von BRD aus.

Verträge zwischen nahen Angehörigen erfahren steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären.

Der zwischen der X GmbH und der Ehefrau des 100%- Gesellschafter-Geschäftsführers abgeschlossene Dienstleistungsvertrag wäre auf Grund der Höhe in Relation zur geleisteten Tätigkeit (es handelt sich um laufend zu erbringende Tätigkeit) als nicht fremdüblich anzusehen.

Es sind einer, dem 100 % Gesellschafter-Geschäftsführer nahestehenden, Person (Gattin) aus der Gesellschaft in Vermögenswerten bestehende Vorteile gewährt worden, die einem Fremden bzw. Nichtgesellschafter nicht oder nicht in dem Ausmaß gewährt worden wären. Diese, der Ehegattin auf Grund ihrer Nahebeziehung zu dem

Gesellschafter zugeflossenen Beträge, stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, sind Gewinnverwendung und nicht Betriebsaufwand und folglich der Kapitalertragsteuer zu unterziehen bzw. sind sie aus diesem Grund außerbilanzmäßig dem Erfolg der Gesellschaft hinzuzurechnen.

2008	38.000,00 €	zuzgl. 19 % UST
2009	209.000,00 €	zuzgl. 19 % UST

Die KEST trägt Hr. BF .“

Kapitalertragsteuerbescheide:

Im Gefolge dieser Außenprüfung bei der X GmbH wurde dem Beschwerdeführer als geschäftsführendem Alleingesellschafter für verdeckte Ausschüttungen der GmbH mit Bescheiden vom 20.2.2015 Kapitalertragsteuer für das Jahr 2008 in Höhe von € 11.305,00 und für 2009 in Höhe von € 62.177,00 vorgeschrieben.

Die Begründung für die Festsetzung der Kapitalertragsteuer sei der den Bescheiden beiliegenden Niederschrift sowie dem Bericht zur Außenprüfung bei der GmbH zu entnehmen. Die direkte Vorschreibung wurde mit der jüngeren Judikatur des BFG (RV/2100325/2015 vom 26.9.2014, RV/5100083/2013 vom 3.10.2014) begründet.

Gegen diese Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer erhob der Bf fristgerecht Beschwerde und beantragte die Vorlage an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Kapitalertragsteuer sei sowohl der Gesellschaft als auch dem damaligen Gesellschafter-Geschäftsführer vorgeschrieben worden.

2) Rechtslage

Gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO kann das Verwaltungsgericht die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter *Zurückverweisung* der Sache an die Abgabenbehörde 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. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Gemäß § 115 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 notwendig sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Die

Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 27 EStG 1988 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen Einkünfte aus Überlassung von Kapital wozu auch Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören. Zu den Bezügen nach § 27 EStG gehören auch verdeckte Ausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet dem Bund gemäß § 95 EStG 1988 der Abzugsverpflichtete; Abzugsverpflichteter ist in Fällen von verdeckten Ausschüttungen die ausschüttende Körperschaft. Die Kapitalertragsteuer ist dem Empfänger der Kapitalerträge ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

3) Festgestellter Sachverhalt und rechtliche Erwägungen

Die angefochtenen Bescheide beruhen auf dem Ergebnis einer im Unternehmen der X GmbH durchgeföhrten Außenprüfung. Das Finanzamt hat den in Streit stehenden Entgeltszahlungen für Dienstleistungen zum überwiegenden Teil wegen fehlender Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung versagt, die Zahlungen der Jahre 2008 und 2009 in der als unangemessen erachteten Höhe als *verdeckte Ausschüttungen* beurteilt und auch dem Bf Kapitalertragsteuer für verdeckte Ausschüttungen der GmbH vorgeschrieben.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zustehen würden, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 23.5.1999, 97/15/0067).

Diese Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird (vgl. VwGH 26. 9. 2000, 98/13/0107).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. VwGH 3. 8. 2000, 96/15/0159). Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist der Fremdvergleich, dh. der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen (VwGH 24.9.2007, 2004/15/0166).

Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu lösen (vgl. VwGH 31. 3. 2000, 95/15/0056). Dabei hat aber grundsätzlich die Abgabenbehörde den Nachweis zu führen.

Vorweg ist festzuhalten, dass aufgrund der vorliegenden Erhebungen des Finanzamtes eine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes nicht vorgenommen werden kann und zwar aus folgenden Gründen:

Die durch das Finanzamt behauptete **Fremdunüblichkeit der Leistungsbeziehung** zwischen der GmbH und der Ehegattin des Bf bzw. offensichtlich einer weiteren Gesellschaft mbH ist aktenmäßig nicht durch Erhebungen des Finanzamtes belegt und fehlt insbesondere eine konkrete Darstellung der Ermittlungsergebnisse. Zudem blieben die vorgebrachten Sachargumente der GmbH und deren wirtschaftliche Begründung für die gewählte Vorgangsweise von Seiten des Finanzamtes unwidersprochen.

Tatsächlich ergeben sich unter Berücksichtigung der Beschwerdeausführungen der GmbH im dortigen Beschwerdeverfahren inhaltliche Zweifel: Dass die Serviceleistungen ab April 2009 nicht von der Einzelunternehmung der Ehegattin, sondern von einer deutschen GmbH erbracht wurden, wofür auch dieser deutschen GmbH und nicht der EU Ehegattin die strittigen Zahlungen ab April 2009 zugeflossen seien, erscheint dem BFG allein auf Grund des vorliegenden Dienstleistungsvertrages vom 22. 4. 2009 zwischen **der X Austria GmbH und der X GmbH BRD**, als durchaus glaubwürdig, so dass die Prüfungsfeststellung in diesem Punkt bereits grundsätzlich nicht haltbar ist. Ermittlungen der Eigentumsverhältnisse an dieser deutschen GmbH liegen nicht vor, sodass die Frage nach der Entscheidungsrelevanz der sogenannten „Angehörigenjudikatur“ des VwGH ungeklärt scheint.

Aufgrund fehlender wesentlicher Ermittlungen ist eine hinreichende Überprüfung der angefochtenen Bescheide, ob Teile des verbuchten Aufwandes als *verdeckte Ausschüttungen* zu werten seien, nicht möglich. Wie dem Beschwerdeverfahren der X GmbH zu entnehmen ist, sei auf Grund eines Urteiles des Niedersächsischen OVG aus dem Jahr 2006 das Produkt Produkt, als zulassungspflichtiges Arzneimittel anzusehen. In Österreich habe die angeführte Reglementierung nicht bestanden. Dies habe in der Folge dazu geführt, dass, man für Zwecke des künftigen Vertriebes eine GmbH in Österreich gegründet habe, deren Hauptumsatzträger das Prod. mit ca 90 % des Jahresumsatzes sei.

Dieser durchaus relevante Einwand blieb seitens des Finanzamtes gänzlich unbeachtet.

Das Finanzamt übersieht, dass damit Argumentation und Schlussfolgerung in den bekämpften Bescheiden von bestrittenen Tatumständen ausgehen, die Frage aber, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, in erster Linie eine **Tatfrage** ist, die auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056; VwGH 26.11.2002, 99/15/0223) ist, wobei grundsätzlich **die Abgabenbehörde den Nachweis des Vorliegens einer unangemessenen Gestaltung** zu führen hat (VwGH 10.5.1994, 90/14/0050).

Der entscheidungswesentlichen Sachverhaltsannahme des Finanzamtes, dass die Tätigkeit der Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf "nur in *simplem Telefondienst, Reklamationen bearbeiten und Mahnwesen bestehe*", können aber keine Nachweise sondern lediglich Vermutungen zugrunde liegen, zumal diesbezügliche Erhebungen gar nicht bzw. nicht im erforderlichen Ausmaß vorgenommen bzw. dokumentiert wurden.

Die behauptete **mangelnde Werthaltigkeit** der an die GmbH erbrachten Serviceleistungen wurde durch die Abgabenbehörde bisher nicht erwiesen. Nach dem Urteil des OVG im Jahr 2006 sei der Vertrieb von Produkt1 in Deutschland nicht mehr zulässig gewesen. Daraufhin habe man die GmbH in Österreich gegründet und **den Vertrieb unter anderem für dieses Produkt von Österreich aus getätigt, die Verwaltung jedoch weiterhin von BRD aufrecht erhalten**, "da dort schon die nötige Infrastruktur vorhanden war (Büroräumlichkeiten, Personal, EDV-Ausstattung) und diesbezüglich die GmbH sich nicht genötigt sah, diese neu aufzubauen. Zu diesem Zweck hätte es in Deutschland das Einzelunternehmen Service Ehegattin gegeben, welches die komplette Infrastruktur für den Vertrieb der Nahrungsergänzungsmittel lieferte."

Ab September 2009 sei der Vertrieb von Produkt1 als Folge der zitierten EUGH-Rechtsprechung wieder nach Deutschland verlagert worden.

Diese Sachverhaltsdarstellung bedarf einer inhaltlichen Überprüfung.

Die Annahme der Fremdunüblichkeit der Zahlungen an die Ehegattin des Bf erscheint nach Aktenlage keineswegs eine neu hervorgekommene Tatsache, sondern lediglich

eine Behauptung zu sein, zumal auch der amtswegige Ansatz der als fremdüblich erachteten Zahlungen mit € 1.000,00 monatlich jeder Begründung entbehrt.

Fehlende Sachverhaltsermittlungen bzw. die fehlende Darstellung derselben im Prüfungsbericht (und auch im Arbeitsbogen des Prüfers) **zu Inhalt und Umfang** der von der GmbH selbst ausgeübten Tätigkeit lassen auch keinen seriösen Rückschluss auf den(möglichen) Inhalt und Umfang der nach Deutschland ausgelagerten Tätigkeiten zu. Schlussendlich gibt die Aktenlage keinerlei Aufschluss darüber, welche der in den Verträgen aufgezählten umfangreichen Tätigkeiten tatsächlich erbracht wurden und welche nicht.

Die Ausführungen im Prüfungsbericht beschränken sich auf die allgemein gehaltene Aussage, dass die *Zahlungen im Ausmaß von € 19.000,00 pro Monat in Relation zur geleisteten Tätigkeit unter Fremden als unüblich anzusehen seien*.

Nach Ansicht des BFG erscheint das Vorbringen der X GmbH - sie habe zwar den Vertrieb nach Österreich ausgegliedert, aber weiterhin die schon vorhandene komplette Infrastruktur für den Vertrieb und die Verwaltung in BRD (vorübergehend) genutzt - grundsätzlich nicht denkunmöglich.

Das BFG sieht sich daher auf Grund der einzigen Behauptung des Finanzamtes, dass " *die Tätigkeit der Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers und Beschwerdeführers nur in simplem Telefondienst, Reklamationen bearbeiten und Mahnwesen bestehe*" , welche nach Auffassung der Verwaltungsbehörde fremdüblich mit € 1.000,- pro Monat zu entlohen wäre, außer Stande, eine abschließende Beurteilung dahingehend vorzunehmen, ob hinsichtlich der strittigen Zahlungen der X GmbH für erbrachte Dienstleistungen verdeckte Ausschüttungen vorliegen könnten.

Die vorliegenden Dienstleistungsvereinbarungen enthalten eine konkrete und detaillierte Beschreibung der zu erbringenden Leistungen.

Vom Finanzamt wurde auch nicht bestritten, dass tatsächlich Dienstleistungen an die X GmbH erbracht wurden. Nachprüfbare Ergebnisse, in welchem Ausmaß die in den Dienstleistungsverträgen angeführten Tätigkeiten im Detail von der GmbH selbst, oder aber von Dritten erbracht wurden, fehlen. Wurden Dienstleistungen tatsächlich ausgelagert, widerspricht es den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass dafür der X GmbH nahezu keine Aufwendungen – wem gegenüber auch immer - entstanden sind.

Insgesamt ist der vom Finanzamt angenommene Sachverhalt, dass den strittigen Zahlungen keine nennenswerten Dienstleistungen an die X GmbH gegenüber stünden, bislang nicht erwiesen.

Die Zurechnung praktisch beinahe des gesamten Rechnungsbetrages als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH ist daher ohne umfassende Sachverhaltsklärung nicht rechtens.

Kapitalertragsteuer-Vorschreibungen für die Jahre 2008 und 2009 könnten dem Grunde nach nur dann erfolgen, wenn die Vertragsgestaltung als fremdunüblich einzustufen

ist. Dazu bedarf es Feststellungen dahingehen, **von wem und in welchem Ausmaß** Dienstleistungen tatsächlich erbracht wurden, und in welcher Höhe die geleisteten Zahlungen hierfür dem Fremdvergleich stand halten. Es werden grundsätzliche Überprüfungen im Zusammenhang mit der Unternehmung der x GmbH BRD vorzunehmen sein, wie Erforschung der Eigentumsverhältnisse und Feststellung des Zahlungsflusses dorthin.

Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es, „**Vermutungen**“ durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann. Die Abgabenbehörden haben Angaben des Abgabepflichtigen auch zu seinen Gunsten zu prüfen und zu würdigen, wobei aber auch den Bf eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht trifft, da ein Sachverhalt verwirklicht worden ist, dessen Wurzeln im Ausland liegen.

Die Erhebungen, die notwendig sind, um eine abschließende rechtliche Würdigung durchführen zu können, gehen weit über jenes Ermittlungsmaß hinaus, das hg. wahrgenommen werden kann.

Da die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) einen relativ großen Umfang haben, ist es zweckmäßig (§ 20 BAO), dass diese von der Abgabenbehörde durchgeführt werden. Es ist nämlich in erster Linie deren Aufgabe, die für die abgabenrechtliche Beurteilung maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Im Übrigen normiert § 265 Abs. 1 BAO, dass die Abgabenbehörde eine Beschwerde erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde vorzulegen hat.

Die Aufhebung nach § 278 Abs 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO). Zweckmäßig ist die *Zurückverweisung* im gegenständlichen Fall jedenfalls aus dem Grund, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch umfangreiche Ermittlungen notwendig sind, die zu tätigen dem Verwaltungsgericht die Kapazitäten fehlen. Billig ist die *Zurückverweisung*, weil es dem Bf nicht zumutbar ist, das Verfahren durch umständliches Erhebungsprocedere des Verwaltungsgerichtes weiter zu verzögern . Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn das Verwaltungsgericht, statt die umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. (VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315).

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Sachverhaltsermittlungen war der Aufhebung der Vorrang zu geben. Das Verwaltungsgericht sieht sich daher nicht zuletzt aus Gründen der Erhaltung des vollen Instanzenzuges und der Verfahrensökonomie dazu veranlasst, die angefochtenen Bescheide gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zu ergänzenden Sachverhaltsermittlungen und zur neuerlichen Entscheidung an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

Die Abgabenbehörde wird daher gegebenenfalls die angesprochenen ergänzenden Ermittlungen durchzuführen und den unter Zugrundelegung dieser Ermittlungsergebnisse festgestellten Sachverhalt einer neuerlichen rechtlichen Beurteilung zu unterziehen haben.

Zusammengefasst ist festzustellen, dass auf Basis der derzeitigen Aktenlage eine abschließende rechtliche Beurteilung der Sache unmöglich ist. Der entscheidungswesentliche Sachverhalt wurde vom Finanzamt nur unzureichend ermittelt und festgestellt.

4) Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG idF BGBl. 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) kann gegen einen Beschluss eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil diese von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revisionserhebung ist im gegenständlichen Fall unzulässig.

Im Fall der Zurückverweisung an die Abgabenbehörde wäre nur zu prüfen, ob das Ermessen gemäß § 278 Abs.1 BAO hg. richtig ausgeübt worden ist. Dabei handelt es sich jedoch um die Beurteilung der Plausibilität der Begründung und somit um eine Sach- und keine Rechtsfrage.

In Anbetracht der hier fehlenden Ermittlungen war bei vorliegendem Sachverhalt eine Revision an den VwGH als nicht zulässig zu erachten.

Salzburg-Aigen, am 6. August 2015