

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde des B, abc, vertreten durch V, efg, gegen den Haftungsbescheid gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 vom 31.05.2011 des Finanzamtes A, S W, vertreten durch D, betreffend Einkommensteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 für 2008 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 21.12.2011 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 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) bezog im Jahr 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund der Vermittlung von Verträgen.

Aufgrund einer beim Bf durchgeführten Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO zur Überprüfung der Ausgaben des Jahres 2008 ist in der dazu ergangenen Niederschrift vom 28.04.2011 ua. festgestellt worden, dass für Zahlungen an F in Höhe von 17.480,-- Euro 20 % beschränkte Einkommensteuer anzunehmen sei, weil kein Nachweis zur DBA-Quellensteuerentlastung vorgelegt worden sei.

Diese Feststellung hat einen Haftungsbescheid gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 224 BAO vom 31.05.2011 zur Folge gehabt, in welchem die Haftung für Einkommensteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 für 2008 in Höhe von 3.496,-- Euro vorgeschrieben worden ist.

Gegen diesen Haftungsbescheid hat der Bf Berufung, nunmehr Beschwerde, eingebracht und diese wie folgt begründet:

Der Bf habe einen in Österreich wohnhaften amerikanischen Staatsbürger namens F damit beauftragt, beratende Leistungen durchzuführen. Betrachte man die Tätigkeit des Herrn F so könne festgehalten werden, dass er Beratungs- und Consulting Leistungen erbracht habe. Herr F habe in der xyz, für ungefähr sechs bis sieben Jahre einen Wohnsitz unterhalten. Er sei mittlerweile verstorben. Die Anmeldung zum Hauptwohnsitz sei in der xyz, gegeben gewesen. Es sei somit unbestritten, dass Herr F in der xyz, einen Wohnsitz unterhalten habe. Die Anmeldung eines Kontos bei der Bank sei Indiz dafür, dass er sich zu wesentlichen Teilen des Jahres in W aufgehalten habe. Offenbar komme es in der Niederschrift zur Nachschau vom 28.04.2011 zu einer Vermischung zwischen nationalem Recht und der folgerichtigen Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und den USA. Auch wenn das Besteuerungsrecht im Fall F den Vereinigten Staaten zukäme, ändere es nichts daran, dass er in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei. Die im § 98 und 99 EStG geregelten Abzugssteuern für beschränkt Steuerpflichtige könnten nicht zur Anwendung kommen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.12.2011 ist diese Berufung mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen worden:

Die tatsächlich vorgelegene polizeiliche Meldung sei kein wesentliches Kriterium für das Vorliegen eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO. Weiters reiche die bloße Innehabung einer Wohnung noch nicht aus. Erforderlich sei vielmehr die tatsächliche Benützung, die im vorliegenden Fall aber nicht nachgewiesen worden sei. Die Kontoeröffnung bei einer inländischen Bank deute lediglich darauf hin, dass sich Herr F gelegentlich in W aufgehalten habe. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass F amerikanischer Staatsbürger gewesen sei und im Geschäftsverkehr seine texanische Rechnungsadresse verwendet habe, könne nicht von einem auf Dauer angelegten Aufenthalt in W gesprochen werden. Ein gewöhnlicher Aufenthalt habe nicht glaubhaft gemacht werden können. Es liege daher keine unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG 1988 vor. Der Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 sei demnach zu Recht vorgenommen worden.

Der Bf hat daraufhin einen Antrag auf Vorlage der Berufung, nunmehr Beschwerde, an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung begehrt und ergänzend ausgeführt:

Es werde bezweifelt, dass Herr F beschränkt steuerpflichtig gewesen sei, da er über einen sehr langen Zeitraum von mehreren Jahren ständig in Österreich wohnhaft gewesen sei, an einer fixen Adresse gemeldet gewesen sei und Bankkonten im Inland besessen habe. Der Bf habe auch die Zahlung an dieses Konto geleistet. Auf Grund vieler Aktivitäten (Fitnessstudio etc) habe der Bf von einem ständigen Aufenthalt in Österreich ausgehen können. Auf dieses Vorbringen sei in der Berufungsvorentscheidung in keiner Weise eingegangen worden. Es wäre ein Leichtes gewesen, auf Grund der Datenbanken, die dem Finanzamt zur Verfügung stünden, selbst Nachforschungen anzustellen (Zentrales Melderegister, Zulassungsdatenbank, Ein- und Ausreiseinformationen der Zollämter). Folgende Personen könnten als Zeugen genannt werden: Herr N (habe ihm 2002 ein Auto

verkauft), Herr U, Sparkasse O. Herr F sei bei folgenden Vereinen Mitglied gewesen: SClub, Museumsfreunde, Verein, care.at, Sehbehindertenverband, vier Pfoten, Licht für die Welt. Weiters habe er gehabt: Versicherungen bei Allianz, Generali und Europäische, einen Telekomanschluss/Cable Link, eine Bahn-Card der ÖBB, eine Mitgliedskarte vom DM Drogerie Markt und GIS Anmeldung. Zusätzlich könnte der Sachwalter, der nach seinem Ableben bestellt worden sei, zu diesen Umständen befragt werden: Notar Dr. K, stu. Da der Bf auf Grund des ständigen Aufenthaltes des Herrn F der Ansicht gewesen sei, dass dieser in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei, sei der Steuerabzug nach § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 zu Unrecht erfolgt.

Dieser Vorlageantrag ist – ohne vorherige (weitere), aus dem Akt ersichtliche Ermittlungen – mit Bericht vom 24.08.2012 dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt worden.

Dazu wird erwogen:

1. Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 03.08.2011 gegen den Haftungsbescheid gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 224 BAO vom 31.05.2011 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2. gesetzliche Grundlagen - Haftungsbescheid:

Nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Nach § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat nach § 26 Abs. 1 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat gemäß § 26 Abs. 2 BAO jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs

Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate.

Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen ua. nach § 98 Abs. 1 Z. 3 Teilstrich vier EStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland.

Die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wird gemäß § 99 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 ua. bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung und bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Nach § 100 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Abzugsteuer generell 20 %. Schuldner der Abzugsteuer ist gemäß Abs. 2 leg.cit. der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

3. Sachverhalt:

In dem von Seiten des Finanzamtes vorgelegten Akt liegt eine Aufstellung von Eingangsrechnungen (für bezogene Leistungen) auf, welche ua. folgende zwei Rechnungen enthält, die an den Bf als Schuldner adressiert sind:

Rechnungsdatum	Aussteller	Adresse	Leistung	Betrag
25.08.2008	F	Texas	Coaching	8.000,--
19.12.2008	F	Texas	Coaching	9.480,--
Summe				17.480,--

Den beiden in Kopie im Akt aufliegenden Rechnungen ist weiters zu entnehmen, dass der Leistungszeitraum der ersten Rechnung die Monate März bis Dezember 2007 und der zweiten Rechnung die Monate Jänner bis Dezember 2008 umfasste und die Zahlung jeweils an die Bank, Bank: 1234, Acc. XXXX, zu erfolgen hatte.

Aus dem während der Nachschau zwischen dem Finanzamt und dem Bf erfolgten eMailverkehr und dem weiteren Akteninhalt kann abgeleitet werden, dass der Bf über Ersuchen des Finanzamtes die Erklärung natürlicher Personen für Zwecke der DBA-Quellensteuerentlastung, Formular ZS-QU1, Herrn F per eMail zur weiteren Bearbeitung übermittelte, diese eMail aber unbeantwortet blieb und das Finanzamt letztlich keine ausgefüllte Erklärung erhielt.

Weitere Angaben zu Herrn F sind dem vorgelegten Akt nicht zu entnehmen.

Der Bf hat in der Berufung, nunmehr Beschwerde, auf einen Wohnsitz des Herrn F in der xyz, und die Existenz eines Bankkontos des Herrn F in W hingewiesen.

Einer Abfrage beim Zentralen Melderegister durch das Bundesfinanzgericht hat ergeben, dass F in der Zeit von 19.02.2003 bis 11.06.2008 seinen Hauptwohnsitz und in der Zeit von 11.06.2008 bis 28.07.2010 seinen Nebenwohnsitz in der xyz, hatte; Unterkunftgeber war Herr M

Im Vorlageantrag hat der Bf – wie der Darstellung des Verfahrensgangs im Einzelnen zu entnehmen ist - weitere Beweisanträge zum Nachweis darüber, dass F über einen inländischen Wohnsitzes oder einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland verfügte, gestellt.

Weitere Ermittlungen zum Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Herrn F im Inland und eine Bearbeitung der im Vorlageantrag erfolgten Beweisanträge sind aus dem vorgelegten Akt nicht ersichtlich.

4. rechtliche Würdigung:

4.1. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gemäß § 26 BAO:

Im gegenständlichen Fall ist als entscheidungswesentliche Frage zu klären, ob F mangels eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland der beschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 3 EStG 1988 unterliegt und damit die §§ 98 ff EStG 1988 zur Anwendung kommen oder ob F aufgrund eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland mit seinen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig ist und damit eine Abzugssteuer nach § 99 EStG 1988 nicht in Betracht kommt.

Ein Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO hat eine „Wohnung“, deren „Innehabung“ und deren „Beibehaltung und Benutzung“ zur Voraussetzung.

Eine „Wohnung“ im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. (Vgl. Ritz, BAO⁵, TZ 1 zu § 26, VwGH vom 23.2.2010, 2007/15/0292).

Ein Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO erfordert weiters, dass der Steuerpflichtige die Wohnung „innehat“, also über sie tatsächlich oder rechtlich verfügen kann, sie dementsprechend jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann. Maßgebend sind dabei jeweils die tatsächlichen Verhältnisse, entscheidend ist die tatsächliche Verfügungsmacht. Da das Vorliegen eines Wohnsitzes im Sinne der BAO an die jederzeitige tatsächliche Nutzungsmöglichkeit einer Wohnung geknüpft ist, reicht die Überlassung eines Zimmers zur bloß vorübergehenden Nutzung nicht aus. Die polizeiliche Ab- und Anmeldung ist nicht entscheidend, kann aber in Zweifelsfällen einen Begründungsanhalt bieten. (Vgl. VwGH vom 19.12.2006, 2005/15/0127, VwGH vom 7.9.2006, 2004/16/0001, VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0104, VwGH vom 14.11.1996, 94/16/0033, VwGH vom 23.2.2010, 2007/15/0292).

Das Innehaben einer Wohnung muss unter Umständen gegeben sein, die darauf schließen lassen, dass der Abgabepflichtige sie „beibehalten und benutzen“ wird. Im Tatbestand „innehaben“ ist also auch ein Zeitmoment enthalten, das sich auf die

Wohnsitzbegründung bezieht und von dort in die Zukunft gerichtet ist. Das Beibehalten und Benutzen für längere Zeit muss erkennbar sein. Tatsächliches Benutzen der Wohnung zumindest mit einer gewissen Regelmäßigkeit und Gewohnheit spricht für die Erfüllung des Tatbestandselementes „beibehalten und benutzen“. § 26 Abs. 1 BAO sagt aber nichts darüber aus, für welche Zeitdauer bei einer Wohnsitzbegründung die Gestaltung und Dispositionen darauf gerichtet sein müssen, die Wohnung beizubehalten und zu benutzen. Das Zeitelement des Beibehaltens und Benutzens einer Wohnung wird jedenfalls dann erfüllt sein, wenn es eine Dimension aufweist, die unbeschränkte Steuerpflicht sogar bei bloßem gewöhnlichen Aufenthalt auslöst. (Vgl. Stoll, BAO S. 334 f).

Durch eine vorübergehende Unterbrechung der Innehabung einer Wohnung wird der inländische Wohnsitz nicht beendet, falls die Umstände bestehen bleiben, die auf längere Sicht eine Beibehaltung und Benutzung der Wohnung vermuten lassen. Ob die Wohnung vom Abgabepflichtigen auch tatsächlich benutzt wird, ist somit nicht entscheidend, sondern nur, ob die Umstände dafür sprechen, dass sie ständig durch den Abgabepflichtigen benutzt werden kann. Das Vorliegen eines Wohnsitzes im Sinne der Abgabenvorschriften knüpft somit an die jederzeitige tatsächliche Nutzungsmöglichkeit einer Wohnung an. Dieser für die Anwendung der Abgabenvorschriften maßgebliche Wohnsitzbegriff, der nicht die ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung fordert, ermöglicht daher, dass jemand auch mehrere Wohnsitze haben kann. (Vgl. Stoll, BAO, S. 335, VwGH vom 20.6.1996, 89/16/0020, VwGH vom 9.11.2004, 99/15/0008).

Eine ununterbrochene tatsächliche Benützung ist also nicht erforderlich. Ein ständiger Inlandsaufenthalt ist dementsprechend für die Wohnsitzbegründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt beispielsweise eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten worden ist. (VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0104, BFG vom 30.6.2014, RV/5100022/2010).

Einen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 26 Abs. 2 BAO hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Diese nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abstellende Beurteilung ist nach objektiven Kriterien zu treffen. Ein Aufenthalt in dem genannten Sinne verlangt grundsätzlich körperliche Anwesenheit. Daraus folgt auch, dass eine Person nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben kann. Um einen gewöhnlichen Aufenthalt aufrechtzuerhalten, ist aber keine ununterbrochene Anwesenheit erforderlich. Abwesenheiten, die nach den Umständen des Falles nur als vorübergehend gewollt anzusehen sind, unterbrechen nicht den Zustand des Verweilens und daher auch nicht den gewöhnlichen Aufenthalt. (VwGH vom 17.12.2009, 2009/16/0221, VwGH vom 22.4.2009, 2008/15/0323, VwGH vom 28.11.2007, 2007/15/0055).

4.2. Durchführung eines Ermittlungs- und Beweisverfahrens:

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 115 Abs 1 BAO 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 Abgabenbehörden haben nach § 115 Abs. 3 BAO Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Nach § 183 Abs. 1 BAO sind Beweise von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

§ 115 Abs.1 iVm Abs. 3 BAO bringt den Untersuchungsgrundsatz zum Ausdruck, der zur Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Wahrheitsermittlung mit dem Ziel führt, das Verfahren auf die Erforschung der vollständigen und (rechts- und sach-)richtigen Entscheidungsgrundlage auszurichten und inhaltlich der Besteuerung die materielle Wahrheit zugrunde zu legen. Dabei stellen den Hauptteil der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens die aufgenommenen Beweise dar. (Vgl. Stoll, BAO, S 1259 u. S 1776)

Der allgemein geltende Amtswegigkeitsgrundsatz erfährt insbesondere durch § 183 Abs. 1 BAO eine Ergänzung und Festigung dadurch, dass Beweise grundsätzlich von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen sind. (Stoll, BAO S. 1259).

Der Beweisantrag nach § 183 Abs. 1 BAO bietet der Partei eine Möglichkeit, auf das Verfahren und damit auf das Verfahrensergebnis, das die Feststellung und Berücksichtigung der materiellen Wahrheit zum Ziel hat, Einfluss zu nehmen, wobei diesen Beweisanträgen grundsätzlich (außer in den Fällen des § 183 Abs. 3 BAO) zu entsprechen ist. (Vgl. Stoll, BAO, S 1888)

Im gegenständlichen Fall ist - wie unter Punkt 4.1. dargestellt - die Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes des Herrn F im Inland gemäß § 26 BAO entscheidungswesentlich.

Dies erfordert konkret Ermittlungen über das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer „Wohnung“, damit insbesondere über die Beschaffenheit der im Inland Herrn F zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten (vgl. Pkt. 4.1.), über deren „Innehabung“, dh über die rechtliche und tatsächliche Verfügungsgewalt bzw. tatsächliche Nutzungsmöglichkeit des F über diese Räumlichkeiten (vgl. 4.1.), und über deren „Benützung und Beibehaltung“, sprich insbesondere über das zeitliche Element der Nutzung bzw. der Nutzungsmöglichkeit (vgl. 4.1.), oder über den „gewöhnlichen Aufenthalt“, sprich die körperliche Anwesenheit des F im Inland (vgl. 4.1.).

In dem vom Finanzamt vorgelegten Akt können keine Ermittlungen zu diesen Themen gefunden werden. Auch nach entsprechenden Ausführungen des Bf in der Berufung, nunmehr Beschwerde, und im Vorlageantrag und der Stellung zahlreicher Beweisanträge im Vorlageantrag sind keine Ermittlungen zum Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Wohnsitzes (mit den Tatbestandsvoraussetzungen „Wohnung“, „Innehabung“,

„Beibehaltung und Benutzung“) oder gewöhnlichen Aufenthaltes des Herrn F im Inland laut dem vom Finanzamt vorgelegten Akt erfolgt.

Konkret hat der Bf im Zusammenhang mit diesen Themen eine Wohnadresse des Herrn F bekannt gegeben, unter welcher dieser – wie eine Abfrage im Zentralen Melderegister bestätigt – tatsächlich polizeilich gemeldet war. Auch wenn die polizeiliche Meldung allein nicht entscheidend ist, kommt ihr doch Indizwirkung zu und es hätte jedenfalls – beispielsweise durch Befragung des Unterkunftgebers oder von Nachbarn – ermittelt werden müssen, ob Herr F während des Streitzeitraumes an dieser Adresse eine Wohnung im Sinne des § 26 BAO (vgl. Pkt. 4.1.) innehatte.

Der Bf hat im Vorlageantrag auch zu Recht auf die Möglichkeit der Prüfung, ob ein Fahrzeug auf F im Streitzeitraum zugelassen war oder nicht, als ein Indiz für das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein eines inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes (vgl. Pkt. 4.1.) hingewiesen.

Der Bf hat zusätzlich Beweisanträge zur Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes gestellt, so hat er beispielsweise die Zeugenbefragung von Herrn U, als Angestellten jener Bank, bei welcher Herr F laut den im Akt liegenden Rechnungen ein Konto unterhielt, oder von Herrn Dr. K als jenen Notar, der nach dem Tod des Herrn F bestellt wurde, beantragt. Auch die Aufnahme dieser Beweise hätte möglicherweise Aufschluss darüber geben können, ob Herr F einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gemäß § 26 BAO (vgl. Pkt. 4.1.) hatte.

Ebenso hätte eine Überprüfung der vom Bf bekanntgegebenen Vereinsmitgliedschaften und der weiteren Beweisanträge Hinweise zur entscheidungswesentlichen Frage liefern können.

Aufgrund des gänzlichen Fehlens von Sachverhaltsermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO und des gänzlichen Fehlens der damit verbundenen Beweisaufnahmen im Sinne des § 183 Abs. 1 BAO kann letztlich vom Bundesfinanzgericht nicht beurteilt werden, ob F während des Streitzeitraumes im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 26 BAO (vgl. Pkt. 4.1.) hatte oder nicht und dementsprechend der unbeschränkten oder der beschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 1 EStG 1988 unterlag und damit die §§ 98 ff EStG 1988 zur Anwendung kommen oder nicht.

4.3. Aufhebung und Zurückverweisung:

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht nach § 278 Abs. 1 BAO idF BGBl I 2013/14 mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) 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.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren gemäß Abs. 2 leg.cit. in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im weiteren Verfahren sind nach Abs. 3 leg.cit. die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Eine aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Beschwerdeerledigung setzt voraus, dass Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können. Eine derartige Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Beschwerde oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden und die Abgabenbehörde vor Beschwerdevorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat. Dabei ist entscheidend, ob die Unterlassung der Ermittlungen „wesentlich“ ist. (Vgl. Ritz, BAO⁵, TZ 11 zu § 278).

Wie unter Punkt 4.1 und 4.2. ausgeführt worden ist, ist die Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes des Herrn F im Inland im Sinne des § 26 BAO entscheidungswesentlich und ist ein entsprechendes Ermittlungs- und Beweisverfahren zu dieser Frage unterlassen worden.

Im Falle unterlassener Ermittlungen liegen die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde im Ermessen des Bundesfinanzgerichtes. Ermessensentscheidungen haben gemäß § 20 BAO nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu erfolgen.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs. 1 BAO ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Rechtsmittelverfahrens. Zusätzlich würde es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens bei der Abgabenbehörde zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor das Verwaltungsgericht käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsebenen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn das Bundesfinanzgericht, statt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. (Vgl. Ritz, BAO⁵, TZ 5 zu § 278, und VwGH vom 21.11.2002, 2002/20/0315)

Im Hinblick darauf, dass im gegenständlichen Fall erstmals das ganze Ermittlungs- und Beweisverfahren zu der entscheidungswesentlichen Frage (vgl. Pkt. 4.1.) in dem unter Pkt. 4.2. dargestellten Ausmaß vom Bundesfinanzgericht durchzuführen wäre, wäre im gegenständlichen Fall bei Übernahme dieser Ermittlungstätigkeit durch das Bundesfinanzgericht die primäre Kontrollfunktion wesentlich beeinträchtigt.

Hinzu kommt, dass die Sachaufklärung durch das Bundesfinanzgericht jedenfalls zeitaufwendiger wäre, da die gerichtlichen Ermittlungsergebnisse und allfällige Stellungnahmen den Verfahrensparteien zwecks Wahrnehmung des Parteiengehörs wechselseitig unter Einräumung entsprechender Fristen zur Kenntnis gebracht werden müssten. Eine erhebliche Kostenersparnis wäre mit der Durchführung eines derartigen Ermittlungs- und Beweisverfahrens (unter zusätzlicher Einholung wechselseitiger Stellungnahmen) durch das Bundesfinanzgericht ebenfalls nicht verbunden.

Einer aufgrund vorstehender Zweckmäßigkeitsüberlegungen angedachten Aufhebung des angefochtenen Bescheides stehen auch Billigkeitsgründe nicht entgegen, da dem Bf dadurch der volle Instanzenzug für eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides zugute kommen würde.

Im Hinblick auf das zeitaufwendigere Verfahren beim Bundesfinanzgericht und der dadurch fehlenden erheblichen Kostenersparnis steht einer Aufhebung des angefochtenen Bescheides § 278 Abs. 1 letzter Satz BAO ebenfalls nicht entgegen.

Entsprechend diesen Ausführungen wird der Haftungsbescheid gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 224 BAO vom 31.05.2011 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 12.12.2011 gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Rechtssache zur erstmaligen Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Sachentscheidung zurückverwiesen.

Von der beantragten mündlichen Verhandlung wird im Hinblick auf § 274 Abs. 5 iVm Abs. 3 BAO idF BGBl. I 2013/14 abgesehen.

5. 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 und die vorliegende Entscheidung berücksichtigt die Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes zu Formalerledigungen der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen. Die Revision ist somit im gegenständlichen Fall nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 17. November 2014