

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Weinhandl & Partner Steuerberatungs KG, Kettenbrückengasse 9, 1052 Wien, über die Beschwerde vom 23. Februar 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. Jänner 2021 betreffend Umbuchung, Überrechnung 06.2016-01.2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Antrag vom 7. Mai 2020 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 241 BAO die Rückzahlung von zu viel einbehaltenen Haftungen.

Der Antrag betreffe einen Betrag von € 22.587,58, der unter den nachfolgen dargelegten Titeln der UVA 12/014, welcher durch eine spätere Veranlagung der USt 2014 derogiert wurde sowie der UVA 01/2015, welche zum Großteil später bezahlt wurde.

In seiner Begründung führte der Bf. Folgendes aus:

„Am 26.01.2017 wurde ein Antrag auf Rückerstattung vom Guthaben des obigen privaten Steuerkontos unseres Klienten abgewiesen. Die Begründung dafür war, dass zu diesem Zeitpunkt ein nicht rechtskräftiger Haftungsbescheid vom 22.04.2016 für die St.Nr. 211/3xxx (E. GmbH) vorlag, welcher u.A. die UVA 12/2014 mit einem Betrag von € 12.403,83, sowie die UVA 1/2015 mit einem Betrag von € 14.626,21 umfasste.

USt 2014:

Zu diesem Zeitpunkt 26.01.2017 war der Tatbestand der Haftung für die UVA 12/2014 aber materiellrechtlich nicht mehr gegeben. Die berichtigte Jahreserklärung U 2014 war bereits eingereicht und führte zum wiederaufgenommenen USt-Bescheid der E. GmbH vom 27.09.2016 für 2014 mit einem GH von € 22.150,80. Siehe Beilage.

Die BVE vom 01.11.2016 war insofern rechtswidrig, als der Jahres-SB USt 2014 zu diesem Zeitpunkt bereits mit dem zitierten GH vorlag, wenn auch bei einem anderen Finanzamt. Daher musste ein Vorlageantrag an das BFG gestellt werden.

Das Finanzgericht sprach in seinem Erkenntnis vom 16.03.2020 dazu aus, dass eine Haftung zur UVA 12/2014 nicht mehr bestehe, weil diese durch die (rechtswidrige) Einbringung vom privaten Steuerkonto des R.M. erfüllt worden ist.

Diese Einbringung erfüllt aber den Tatbestand des § 241 BAO als zu Unrecht eingebracht. Es kann zu keiner Haftung für USt 2014 oder UVA's 2014 kommen, weil der Jahresbescheid ein Guthaben ausweist und die tatsächlich vereinnahmte USt auch tatsächlich in voller bescheidmäßiger Höhe von der E-GmbH ohnehin abgeführt wurde.

Aus diesem Titel wird die Rückzahlung der eingebrachten Haftung im Ausmaß von € 12.403,83 beantragt.

UVA 2015/01:

Im Zuge der Abwicklung der E. GmbH durch den IV wurden von diesem unter der Widmung „U 01/2015“ insgesamt € 10.183,75 auf das Abgabenkonto der GmbH am 20.02.2019 einbezahlt. Diese Zahlung, wenn auch im Nachhinein, reduziert naturgemäß die frühere Haftung. Die ursprünglich gebuchte UVA 01/2015 im Ausmaß von € 14.628,21 gilt daher entsprechend reduziert als haftungserzeugend.

Daraus folgt aber zwingend, dass die eingebrachte Haftung in diesem Ausmaß von € 10.183,75 überhöht ist.

Aus diesem Titel wird die Rückzahlung der eingebrachten Haftung im Ausmaß von € 10.183,75 beantragt.

Wir beantragen daher die Rückzahlung der zu viel eingebrachten Haftungen im Gesamtausmaß von € 22.587,58.“

Der vorhin erwähnte Antrag wurde mit angefochtenem Bescheid mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

„ ...

Dem Schreiben vorausgegangen war das Erkenntnis des BFG vom 16.3.2020, GZ. RV/7100620/2017, indem das Gericht eine Haftung des Abgabepflichtigen gem. § 9 BAO im Ausmaß von € 27.030,04 bestätigt habe. Diese Haftung betreffe die Umsatzsteuer 12/2014 iHv.

€ 12.403,83 und Umsatzsteuer 1/2015 iHv € 14.626,21. Laut Kontenabfrage hatte die Umsatzsteuer 12/2014 nicht mehr und die Umsatzsteuer 1/2015 mit einem Betrag von € 4.109,33 unberichtigt aus. Dies resultiere aus Überrechnungen der Beträge von € 6.393,93 am 21.6.2016 und € 5.876,00 am 21.7.2017 und der Bezahlung (Überweisung) der Umsatzsteuer 1/2015 im Betrag von € 10.183,75 am 20.2.2019 (verbucht am 4.3.2019) durch den Beschwerdeführer. Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolge somit die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers für aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der M. GmbH (ab 30.6.2015: E. GmbH) im Ausmaß von € 27.030,04 zu Recht, wobei der vom Beschwerdeführer noch zu entrichtende Haftungsbetrag durch die Zahlungen des Beschwerdeführers auf € 4.109,33 vermindert worden sei.

...

Voraussetzung für eine Rückzahlung nach § 241 BAO ist, dass eine Abgabe zu „Unrecht zwangsweise eingebracht“ wurde, in dem im Vollstreckungsverfahren die Tilgung zu Unrecht erzwungen wurde.

Die Gründe, die zu einem Antrag nach § 241 Abs. 1 BAO berechtigen, sind insbesondere das Unterbleiben einer zwingend vorgesehenen Mahnung (§ 227 BAO), die Nichtbeachtung anderer im § 230 BAO genannte Gründe für eine Hemmung der Einbringung, die mangelnde wirksame Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides und somit das Nichtergehen eines gültigen Leistungsgebots, die Stattgabe von Einwendungen gemäß § 12 AbgEO oder § 13 AbgEO oder Nichtbeachtung der Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung iSd § 85 VfGG oder § 30 VwGG (siehe RAE Rz 1943).

Von einem „zu Unrecht eingebrachten“ Betrag im Sinne des § 240 Abs. 1 BAO kann nicht gesprochen werden, wenn das behauptete Unrecht im Leistungsgebot wurzelt, das nicht erfolgreich bekämpft worden ist (VwGH 30.5.1985, 83/13/211). Lediglich wenn das Unrecht im Ablauf des Verwaltungsgeschehens des Vollstreckungsverfahrens gelegen ist, vermag somit § 241 Abs. 1 BAO seine ihm zugedachte Wirkung zu entfalten. Diese Bestimmung kann somit nicht so verstanden werden, dass damit die normativen Wirkungen eines rechtskräftigen (wenn auch unrichtigen) Bescheides über die Festsetzung von Abgaben durch ein Rückzahlungsverfahren nach Absatz 1 unterlaufen (im Ergebnis beseitigt) werden können (VwGH 1.2.1960, 2131/59).

§ 241 Abs. 1 BAO diene nicht der Beseitigung der normativen Wirkungen eines unrichtigen Abgaben- oder Haftungsbescheides (VwGH 30.5.1985, 83/13/0211). Solche Rechtswidrigkeiten sind in der Bescheidbeschwerde gegen den Abgaben- bzw. Haftungsbescheid geltend zu machen (vgl. VwGH 22.6.1990, 88/17/0242).

Im gegenständlichen Fall liegt die Voraussetzung „zu Unrecht zwangsweise eingebracht“ nicht vor, da die Tilgungen (letztlich) auf einem rechtskräftigen Leistungsgebot in Form der BFG-Entscheidung vom 16.3.2020 fußen. Wie das BFG in seinem Erkenntnis vom 16.3.2020 auch festgehalten hat, vermindern Zahlungen des Verpflichteten auf die ihn treffende Haftungsschuld zwar den von ihm zu entrichteten Haftungsbetrag, ändern aber nichts an dem

grundsätzlich im Haftungsbescheid aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht (mit Verweis auf VwGH 27.01.2000, 97/15/0191). Auch aus dem Antrag vom 7.5.2020 bzw. der übrigen Aktenlage geht hervor, dass die Voraussetzung „zu Unrecht zwangsweise eingebracht“ jedenfalls nicht vorliegt.

Im Übrigen wird seitens der Abgabenbehörde noch angemerkt, dass die Überrechnung des Betrages iHv € 6.393,93 am 21.6.2016 erfolgte und somit der Antrag für diesen Betrag nach Abs. 3 des § 241 BAO bis zum Ablauf des Jahres 2019 gestellt werden hätte müssen, wenn das Finanzamt eine zu Unrecht geltend gemachte zwangsweise Einbringung erkannt hätte.

...“

In seiner Beschwerde beeinspruchte der Bf. den angefochtenen Bescheid und führte Folgendes aus:

...

1. Historische Entwicklung:

Betrachten wir die historische Entwicklung. Am 22.04.2016 wurde der gegenständliche Haftungsbescheid erlassen. Am 23.05.2016 wurde dagegen die Beschwerde fristgerecht erhoben. Die Beschwerde richtete sich gegen die Haftung im gesamten Umfang.

Halten wir fest: Der Haftungsbescheid war somit nicht rechtskräftig.

Zusammenhang: Ein kurz vorher, im Juni 2016 eingebrachter Rückerstattungsantrag wurde abgewiesen.

Am 20.06.2016 exekutierte hingegen das Finanzamt J. bereits das erste Guthaben auf dem privaten Steuerkonto des R.M. in der Höhe von € 6.393,93. ohne jeglichen Titel!

Diese Exekution ohne konkreten Rechtstitel, wobei der obige Betrag, welcher dem Abgabenkonto des R.M. gutgeschrieben stand, einfach und ohne Titel exekutiert wurde, entspricht als Tatbestand und Vorgangsweise dem Wortlaut des § 241 BAO insoweit, als ja nicht einmal irgendein Titel für diese Abbuchung seitens der Finanzverwaltung angeführt wurde („grundlos“).

Wenn auch die Einbringung einer Beschwerde gegen den Haftungsbescheid die zwangsweise Einbringung „einer Abgabe“ (sic!) nicht hemmt, so bedarf es doch eines ausreichenden Titels, sohin eine genaue Bezeichnung einer bestimmten Abgabe, für welche der Steuerpflichtige im Wege der Haftung herangezogen wird.

Eine vollständig kommentarlose, raubrittermäßige Abbuchung eines Guthabens vom Steuerkonto des Haftungsverpflichteten reicht für die Begründung einer Haftungsinanspruchnahme in einem Rechtsstaat einfach nicht aus.

Es fehlt also ganz klar ein gültiges Leistungsgebot, welches wirksam bekanntzugeben ist (§ 97 BAO). Es wurde aber in unserem Fall weder ein Abgabenbescheid, noch ein Haftungsbescheid wirksam bekanntgegeben. Schon aus diesem Grund erfolgte die Vollstreckung klar rechtswidrig.

2. Aufhebung USt-Bescheid 2014

Das Finanzamt G. hebt am 27.09.2016 den USt-Bescheid 2014 der E. GmbH, welche zu den Haftungsfragen geführt hatte, auf. Mit gleichem Tag wird auch ein neuer KöSt-Bescheid 2014 mit einer Abgabengutschrift von insgesamt € 39.473 erlassen. Damit wird die ursprünglich im Haftungsbescheid enthaltene KöSt 2014 in Höhe einer Belastung von € 38.411 aus dem Rechtsbestand genommen und weicht einer nunmehrigen KöSt GS von € + 39.473.

Mit gleichem Tag erlässt das gleiche Finanzamt G. den neuen USt-Bescheid 2014, sohin am 27.09.2016, wodurch eine Abgabengutschrift in Höhe von U 2014 € + 22.150,80 entsteht.

Alleine diese Gutschrift belegt, dass der - sich mittlerweile immer noch im Rechtsmittel befindlichen Haftungsbescheid - zumindest hinsichtlich der dort ausgewiesenen U 12/2014 im Ausmaß von € 12.403,83 damit jedenfalls überholt ist und somit materiellrechtlich keine Haftungsanspruchnahme für eine nicht festgesetzte Abgabe denkmöglich ist.

Zur Klarstellung: Selbst wenn eine Haftung ausgesprochen wird und sogar rechtskräftig wird (BFG Erkenntnis), darf sie nicht exekutiert werden, wenn kein Abgabenrückstand in der konkreten Abgabe beim Primärschuldner mehr besteht. Alles andere wäre eine unrechtmäßige Bereicherung der Republik.

Rechnet man nämlich die gesamte UVA 12/14 in Höhe von € +12.433,83 gegenüber der dann endgültig festgesetzten USt-Gutschrift 2014 in Höhe von € 22.150,80, erschließt sich sofort, dass die Republik hinsichtlich der Umsatzsteuer alle ihr zustehenden Forderungen erfüllt bekommen hat und daher die Exekution eines Haftungsbescheides zu dieser bereits vollständig eingebrachten Abgabe nicht nur absurd, sondern eine Verletzung des verfassungsrechtlichen gewährleisteten Rechtes auf die Unverletztheit des Eigentums von Privatpersonen bedeutet.

3. BVE

*Am 02.11.2016 erfolgte die BVE, zugegangen am 11.11.2016 unter teilweiser Stattgabe. Das Finanzamt *** schränkte die Haftung auf zwei UVAs ein:*

UVA 12/14: 12.403,83

UVA 01/15: 14.628,21

4. Abbuchung ohne Titel 24.01.2017

Am 24.01.2017, nach Vorliegen der oben zitierten bescheidmäßigen Erledigungen befindet sich der Haftungsbescheid noch immer im Rechtsmittel. Trotzdem bucht das Finanzamt J. wieder ohne Titel und damit ohne Rechtsgrundlage vom privaten Steuerkonto des R.M. € 5.876 ab. Auch für diese Abbuchung gilt die Anwendung des § 241 BAO, weil auch hier mangels Bekanntgabe eines Abgaben- oder Haftungsbescheides, gleicher Fall wie oben, ganz einfach vollstreckt wurde.

Der Abgabensanspruch aus der E. GmbH war jedoch zumindest aus dem Titel UVA 12/2014 nicht mehr aufrecht (gleicher Fall: VwGH 26.06.1996, 95/16/0077)

5. UVA 01/2015

Die UVA 01/2015 wurde mit € 14.626,21 eingemeldet und auch gebucht. Sie ist in diesem Ausmaß sowohl im ursprünglichen Haftungsbescheid, als auch in der BVE unverändert angeführt. Das BFG spricht in seinem Erkenntnis vom 16.03.2020 aber im Spruch ab, dass dieser Betrag verbucht wurde und am 20.02.2019 auch tatsächlich in der Höhe von € 10.183,75 einbezahlt wurde.

Es verbleiben sohin unter diesem Titel U 01/2015 nur mehr € 4.442,46 tatsächliche, potenzielle Haftung.

Das Monat 01/2015 war aber von krampfhaften Versuchen geprägt, die GmbH mit allen Mitteln vor der Insolvenz zu bewahren. So wurde alles hinausfakturiert, was nur irgendwie annähernd möglich war. Da die meisten dieser Baustellen aber nicht abgenommen waren, einige sogar nach nicht einmal fertig, konnten die meisten diese Sollumsätze nicht realisiert werden. Diese Rechnungen wären richtigerweise sofort zu stornieren gewesen. Richtigerweise hätte der IV damals nach den Stornos eine berichtigte UVA 01/2015 einreichen müssen, damit wäre die Zahllast wesentlich geringer geworden, vermutlich maximal € 4.000 bis € 6.000. Damit wäre aber die frühere und überhöhte Abfuhr, welche tatsächlich stattgefunden hat, ausreichend gewesen, um im Ergebnis keine Haftung mehr für R.M. feststellen zu können.

Antrag gem. § 241 BAO daher neu:

Aufgrund der oben dargestellten Sachverhalte beantragen wir daher weiterhin gemäß § 241 BAO die Rückzahlung zu Unrecht eingebrachter Haftungen im Ausmaß von € 6.303,93 ohne Titel eingebracht am 20.06.2016 € 5.876 ohne Titel eingebracht am 24.01.2017, insgesamt sohin € 12.269,93.

...“

In ihrer abweisenden Beschwerdevorentscheidung führte die belangte Behörde Folgendes aus:

„Sie beziehen sich auf das rechtskräftige BFG Erkenntnis vom 16.03.2020, in dem die Haftungssumme auf 27.030,04 € eingeschränkt wird. Die Inanspruchnahme des Haftenden erfolgte aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO zu Recht. Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 08.03.2021 erläutert, handelt es sich bei der Zahlung vom 20.02.2019 iHv 10.183,75 € um eine Nachtragsverteilung des ehemaligen Insolvenzverwalters im Insolvenzverfahren der GmbH (siehe Beilage). Die Abdeckung erfolgte somit anteilig auf alle angemeldeten Forderungen und nicht alleine auf die Haftungsschuld. Daher ist die Höhe des offenen Haftungsbetrages mit 11.116,76 € samt Nebengebühren zu Recht und die Beschwerde war somit abzuweisen.“

In der verwiesenen Beschwerdevorentscheidung vom 8.3.2021 wird Folgendes ausgeführt:

„Mit Haftungsbescheid vom 22.04.2016 nahm das Finanzamt G. den Beschwerdeführer als Haftungspflichtigen gern § 9 iVm §§ 80 ff BAO für die aushaftenden R.M. GmbH (18-211/xxxx –

ab 30.06.2015 E. GmbH) im Ausmaß von € 131.924,61, in Anspruch.

Dieser Bescheid wurde vom Beschwerdeführer vom 23.05.2016 mit Bescheidbeschwerde angefochten, sodass nach Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung (02.11.2016) und der Stellung eines Vorlageantrages (07.12.2016) letztlich das BFG mit Erkenntnis vom 16.03.2020, GZ. RV/7100620/2017, darüber abgesprochen hat.

Dabei wurde vom BFG die Haftung des Abgabepflichtigen gern. § 9 BAO im Spruch auf € 27.030,04 anstatt € 131.924,61 eingeschränkt.

In der Entscheidungsbegründung führt das BFG auf Seite 12 aus, „dass die Haftung laut Beschwerdevorentscheidung ohnehin nur mehr die Monate 12/2014 und 1/2015 umfasst. Weiters führt das Gericht auf derselben Seite des Urteils aus, dass laut Kontenabfrage die Umsatzsteuer 12/2014 nicht mehr und die Umsatzsteuer 1/2015 mit einem Betrag von € 4.109,33 unberichtigt aushafte. „Dies resultiere aus Überrechnungen der Beträge von € 6.393,93 am 21.06.2016 und € 5.876,00 am 21.07.2017 und der Bezahlung (Überweisung) der Umsatzsteuer 1/2015 im Betrag von € 10.183,75 am 20.02.2019 (verbucht am 4.3.2019) durch den Bf.“

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolge nach Ansicht des BFG somit die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers für aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der R.M. GmbH (ab 30.6.2015: E. GmbH) im Ausmaß von € 27.030,04 zu Recht, wobei der vom Beschwerdeführer noch zu entrichtende Haftungsbetrag durch die Zahlungen des Beschwerdeführers auf € 4.109,33 vermindert worden sei.

Der Haftungsbetrag iHv € 27.030,04 setzt sich wie folgt zusammen:

Umsatzsteuer 12/2014: € 12.403,83

Umsatzsteuer 01/2015: € 14.626,21

Am 20.06.2016 sowie am 24.01.2017 erfolgte eine Überrechnung vom Einkommensteuerkonto (71-121/xxxx) des Beschwerdeführers auf das Abgabenkonto der E. GmbH. Dabei wurde am 20.06.2016 ein Betrag iHv € 6.393,93 und am 24.01.2017 ein Betrag iHv € 5.876,- überrechnet. Mit Schreiben vom 07.05.2020 wurde vom steuerlichen Vertreter des Abgabepflichtigen ein Antrag auf Rückzahlung zu Unrecht eingebrachter Haftungen gem. § 241 BAO im Ausmaß von € 22.587,58 gestellt.

Mit Bescheid vom 25.01.2021 wurde der Antrag vom 07.05.2020 durch das Finanzamt als unbegründet abgewiesen und dies damit begründet, dass die Voraussetzung „zu Unrecht zwangsweise eingebracht“ nicht vorliegen würde, da die Tilgungen (letztlich) auf einem rechtskräftigen Leistungsgebot in Form der BFG-Entscheidung vom 16.03.2020 fuße.

Mit Schreiben vom 22.02.2021, eingelangt am 23.02.2021, brachte der der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz: Bf.) eine Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid über die Abweisung des Rückzahlungsantrages gem. § 241 BAO vom 25.01.2021 ein. Darin beantragte er weiterhin gem § 241 BAO die Rückzahlung zu Unrecht eingebrachter Haftungen im Ausmaß von € 6.393, 93

(ohne Titel eingebracht am: 20.06.2016) und € 5.876,- (ohne Titel eingebracht am: 24.01.2017), insgesamt sohin € 12.269,93.

...

Vorweg wird seitens der Abgabenbehörde festgehalten, dass hinsichtlich der strittigen Überrechnung vom 20.06.2016 iHv € 6.393,93 ein Antrag auf Rückzahlung nach § 241 Abs 1 BAO entsprechend Abs. 3 leg. cit. bis zum Ablauf des Jahres 2019 gestellt werden hätte müssen (Ausschlussfrist), weshalb diesbezüglich bereits eine Fristversäumnis auf Seitens des Antragstellers eingetreten ist (siehe VwGH 30.11.1964, 1147/64, wonach die Dreijahresfrist mit dem Zeitpunkt der Abgabentrachtung zu laufen beginnt).

Im gegenständlichen (Fall, Anm. BFG) wurde vom Finanzamt G. am 22.04.2016 ein Haftungsbescheid iSd § 9 iVm §§ 80 ff BAO gegenüber dem Bf. erlassen.

...

Der Beschwerdeführer hatte im Rahmen seiner am 23.05.2016 eingebrachten Bescheidbeschwerde (gemeint: Haftungsbescheid) auch einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben gern § 212a BAO gestellt, der vom Finanzamt unerledigt geblieben ist. Dieser Antrag änderte aber nichts an der eingetretenen Fälligkeit der Haftungsschuld, sondern führte lediglich dazu, dass bis zu seiner Erledigung hinsichtlich dieser Abgaben Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden durften (§ 230 Abs. 6 BAO).

Vom Finanzamt J. wurden am 20.06.2016 und am 24.01.2017 Überrechnungen gern § 215 Abs. 2 BAO vom Abgabenkonto (71-121/xxxx) zur Tilgung von fälligen Abgabenschuldigkeiten vorgenommen, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde des Bundes (Haftungsschuld) hatte.

Überrechnungen durch die Abgabenbehörde nach § 215 Abs. 2 BAO haben zwingend zu erfolgen (kein Ermessen; Stoll, BAO, 2308; VwGH 20.7.1999, 99/13/0071).

Die Verwendung von Guthaben ist nicht als Einbringungsmaßnahme anzusehen (vgl. Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, § 215 Tz 4; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 215, Tz 7; RAE Tz 805), sodass eine Hemmung der Einbringung nach § 230 BAO einer Verrechnung von Guthaben mit fälligen Abgabenschuldigkeiten grundsätzlich nicht entgegensteht. Lediglich im Falle einer aufrechten Bewilligung der Aussetzung der Einhebung geht aus § 215 Abs. 1 letzter Halbsatz BAO hervor, dass eine Verrechnung von Guthaben mit ausgesetzten Abgaben nicht stattzufinden hat.

Aus diesem Grund steht aber ein unerledigter Antrag auf Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) der Verwendung von Guthaben bzw Gutschriften zur Tilgung vom Aussetzungsantrag umfasster Abgabenschuldigkeiten nicht entgegen (vgl. UFS 13.10.2003, RV/0542-L/03).

Da die Haftungsschuld des Beschwerdeführers fällig war, konnte das am persönlichen Abgabenkonto bestehende Guthaben zur Abdeckung derselben verwendet werden. Durch die Geltendmachung der Haftung wurde der Berufungswerber zu einem Gesamtschuldner (§ 7 BAO) und diesem gegenüber gemäß § 224 Abs. 1 BAO eine eigene Fälligkeit der Haftungsschuld

begründet (Ritz, BAO⁶, § 224 Tz. 8).

Wie bereits im Erstbescheid vom 25.01.2021 ausgeführt, liegt daher im beschwerdegegenständlichen Fall die Voraussetzung „zu Unrecht zwangsweise eingebracht jedenfalls nicht vor, da die beiden Überrechnungen (letztlich) auf einem rechtskräftigen Leistungsgebot in Form der BFG-Entscheidung vom 16.3.2020 fußen.

Den Ausführungen des Bf., wonach das BFG in seinem Erkenntnis vom 16.03.2020 im Spruch darüber abgesprochen habe, dass der Betrag iHv € 14.626,21 - für die UVA 01/2015 - verbucht worden sei und am 20.02.2019 auch tatsächlich der Höhe von € 10.183,75 einbezahlt worden sei, kann seitens des Finanzamtes nicht gefolgert werden. Dies aus mehreren Gründen: Zum einen hat das Bundesfinanzgericht diese Aussagen im Rahmen der Erkenntnisbegründung und nicht im Rahmen des Spruches getätigt, zum anderen geht das BFG - was die noch aushaftende Haftungsschuld betrifft - davon aus, dass die Zahlung vom 20.02.2019 iHv € 10.183,75 die Umsatzsteuer 01/2015 betroffen hat. Nach der Aktenlage wurde diese Zahlung jedoch auf Grund einer Nachtragsverteilung vom ehemaligen Insolvenzverwalter (X & Y RAE) geleistet.

Siehe dazu Verteilungsentwurf vom 22.01.2019:

...

Mit der Entrichtung der Quotenzahlung iHv € 10.183,75 wurden die angemeldeten Forderungen iHv. € 157.610,54 anteilig abgedeckt. Auf die nach Überrechnung der Beträge iHv € 6.393,93 und € 5.876 gem. § 215 Abs 2 BAO noch aushaftende Umsatzsteuer 12/2014 und 01/2015 von insgesamt € 14.760,11 entfielen aufgrund der Quote iHv 14,42916 % ein Verteilungsbetrag von € 2.129,74.

Hinsichtlich der Haftung gem. § 9 BAO ist somit insgesamt noch ein Betrag iHv € 12.561,79 € offen:

U 12/2014	12.403,83 €
U 01/2015	14.626,21 €
Gesamt	27.030,04 €
Überrechnung vom E-Kto. 21.6.2016	- 6.393,93 €
Überrechnung vom E-Kto. 25.1.2017	- 5.876,00 €
Zwischensumme	14.760,11 €
- 14,429 % VT-Quote [REDACTED]	- 2.129,74 €
- 0,46464 % VT-Quote [REDACTED]	- 68,58 €
von Haftung noch offen	12.561,79 €

Gegen diese abweisliche Entscheidung brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein und beantragte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Bearbeitung unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vorzulegen.

Begründend führte er ergänzend Folgendes aus:

„1. Sachentscheidend sind mehrere Faktoren, welche ungeachtet der umfangreichen Ausführungen in der BVE tatbestandsmäßig zu würdigen sind:

Die zitierten „Überrechnungen“ fanden nicht von einem Steuerkonto eines Steuerpflichtigen auf ein anderes statt, sondern erfolgten vom persönlichen Abgabenkonto des R.M. auf das Abgabenkonto einer anderen juristischen Person, bekanntlich der E. Bau GmbH, ohne Rechtstitel.

2. Haftungsbescheid:

Der rechtskräftige Haftungsbescheid an sich wird nicht bestritten. Er bestimmt aber gleichzeitig den Rahmen einer eventuell eintretenden Haftung. Der Haftungsbescheid definiert ganz genau eine U 12/2014 sowie eine U 01/2015 – und sonst nichts - für eine eventuelle Haftung.

Ein Haftungsbescheid macht eine Haftung ausschließlich dann schlagend, wenn der Primärschuldner nicht zur Zahlung in Anspruch genommen werden kann.

Das ist das Wesen einer Haftung, nicht mehr und nicht weniger.

Nun kann es aber für eine U12/2014 niemals zu einer Haftung kommen, wenn durch die spätere Veranlagung der U 2014 ein Guthaben von € 22.150,80 zu Gunsten des Primärschuldners entsteht. Es ist wohl einsichtig, dass durch diesen Verwaltungsakt die VZ U12/2014 derogiert wurde, womit in der weiteren Folge naturgemäß die Haftung dafür komplett entfällt. Wenn man so will, geht somit der rechtskräftige Haftungsbescheid für diesen Titel einfach ins Leere, weil der Primärschuldner, die E. GmbH, ihre USt-Verpflichtungen durch den Jahressteuerbescheid vollständig erfüllt hat.

3. UVA 01/2015

Wenn das BFG rechtskräftig feststellt, dass die Zahlung von € 10.183,75 die U1/2015 betroffen hat, ist das eine Entscheidung, welcher sich die Finanzverwaltung zu beugen hat. Dies umso mehr, als die Finanzverwaltung selbst diese Zahlung auch unter diesem Signal und diesem Titel auf dem Abgabenkonto des Primärschuldners verbucht hat. Eine nunmehr im Nachhinein behauptete „anteilige Quotenzahlung“ für diese Zahlung umzudeuten, ist auf dem Abgabenkonto nicht ersichtlich.

Die Finanzverwaltung hätte es auch an der Hand gehabt, dem BFG Verhandlungstermin beizuwohnen und dort etwaige Richtigstellungen oder Anträge zu stellen. Das hat die Behörde aber offenbar nicht getan, weil sowieso „alles klar“ war, insbesondere was und wieviel da noch

überbleibt. Dieser Stand des Verfahrens entsprach auch dem Abgabenkonto der Finanzverwaltung bei der E. GmbH.

Im Nachhinein jetzt eine Umdeutung zur Legitimierung der zu Unrecht exekutierten Beträge vom Privatkonto des R.M. zu versuchen, ist erstens rechtlich sowieso nicht mehr möglich, und wirft zweitens ein schlechtes Bild auf die Souveränität der Finanzverwaltung. Insbesondere, wenn diese im Vorverfahren auch immer wieder sogar selbst noch behauptet, auch ein „zu Unrecht ergangener rechtskräftiger Bescheid sei eben einfach rechtskräftig“ und damit nicht mehr bekämpfbar.

Man fragt sich unwillkürlich, was das ganze Theater soll, und ob es die Republik wirklich notwendig hat, ein derartiges Raubrittertum zu betreiben?

4. Fest steht, dass auch die U1/2015 jedenfalls gewidmet mit € 10.183,75 von der Primärschuldnerin einbezahlt wurden. Fest steht auch, dass das BFG rechtskräftig festgestellt hatte, dass auf dem gesamten aushaftenden Betrag der U1/2015 ein Betrag von € 10.183,75 am 02.02.2019 durch die Primärschuldnerin einbezahlt wurde. An dieser Entscheidung ist nicht mehr zu rütteln.

Somit scheidet dieser Betrag aus einer Haftungs-Inanspruchnahme klar aus.

...“

In der weiteren Folge wurde die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 26. April 2021 zur weiteren Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt. Neben der Wiederholung des bisher oa. Akteninhalts insbesondere der Argumentation der Beschwerdevoentscheidung beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 11. Juli 2023 erging an die belangte Behörde folgender Bedenkenvorhalt:

„Im Antrag vom 7.5.2020 beantragte der Bf. die Rückzahlung der von zu viel einbehaltenen Haftungen für USt 12/2014 in Höhe von 12.403,83 € und USt 1/2015 in Höhe von 14.626,21 € (zusammen: 27.030,04 €).

Hinsichtlich der USt 12/2014 behauptete der Bf. zusammengefasst sinngemäß, die streitgegenständliche Haftungsschuld sei durch die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides 2014 bereits erloschen.

Was die USt 1/2015 anlangt, sei eine gewidmete Zahlung von 10.183,75 € erfolgt, sodass die Haftung in diesem Ausmaß überhöht erschiene.

Im angefochtenen Bescheid bezieht sich die belangte Behörde auf den durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts RV/7100620/2017 vom 16.3.2020 rechtskräftig gewordenen Teil des gegen den Bf. erlassenen Haftungsbescheides, der ihn für die USt 12/2014 in Höhe von

12.403,83 € und die USt 1/2015 in Höhe von 14.626,21 € als Haftungspflichtigen nach § 9 BAO in Anspruch nimmt. In seiner Würdigung kommt der angefochtene Bescheid zum Schluss, dass Zahlungen des Verpflichteten auf die ihn treffende Haftungsschuld zwar den von ihm zu entrichteten Haftungsbetrag verminderten, aber nichts an dem grundsätzlich in Haftungsbescheid aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht änderten, weshalb die Voraussetzung, dass ein „zu Unrecht zwangsweise eingebrachter Betrag“ jedenfalls nicht vorliege.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung wiederholt die belangte Behörde im Wesentlichen das im angefochtenen Bescheid Ausgeführte und vermeint, dass am 20.6.2016 und 24.1.2017 Überrechnungen gemäß § 215 BAO vom Abgabenkonto des Bf. zur Tilgung von fälligen Abgabenschuldigkeiten vorgenommen worden seien, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde des Bundes (Haftungsschuld) hatte.

Im Detail werden, was die Erlassung von Jahresbescheiden anlangt, hinsichtlich der USt 12/2014, keine weiteren Ausführungen gemacht und die Tilgung der USt 1/2015 mit der Zahlung vom 5.3.2019 in Höhe von 10.183,75 € weitestgehend bestritten, weil es sich dabei um eine Quotenzahlung gehandelt hätte, durch die angemeldete Forderungen anteilig abgedeckt würden. In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass die vom Finanzamt auf dem Abgabenkonto der GmbH verbuchten Zahlungen nicht in diese Richtung deuten z.B. 28.2.2017 GF: 01, Betrag: 313,13 €; 5.3.2019 GF: 01, Betrag: 10.183,75 €; abgesehen davon wurden die vom Bf. geleisteten Zahlungen/Überrechnungen etc. nicht gezielt auf die Haftungsschuld des Bf. aufgerechnet, sondern als Einzahlung der GmbH gedeutet. M.a.W. kann aus dem vorliegenden Datenmaterial nicht eindeutig abgeleitet werden, welche Zahlungen/Gutschriften etc. der Primärschuldnerin (GmbH) und welche dem Haftungspflichtigen zuzurechnen sein werden und wie diese letztendlich abgaben- und insolvenzrechtlich richtig zu verrechnen gewesen wären.

Zusammenfassend kommt die belangte Behörde in ihren Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung zu folgendem Ergebnis:

U 12/2014	12.403,83 €
U 01/2015	14.626,21 €
Gesamt	27.030,04 €
Überrechnung vom E-Kto. 21.6.2016	- 6.393,93 €
Überrechnung vom E-Kto. 25.1.2017	- 5.876,00 €
Zwischensumme	14.760,11 €
- 14,429 % VT-Quote [REDACTED]	- 2.129,74 €
- 0,46464 % VT-Quote [REDACTED]	- 68,58 €
von Haftung noch offen	12.561,79 €

Dieser Berechnung kann das Bundesfinanzgerichts in rechtlicher Hinsicht nicht folgen:

1. Es fehlen jegliche Feststellungen, in wie weit es durch die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2014 vom 27.9.2016, der zu einer Gesamtgutschrift von 22.150,80 € führte, zu einer Verrechnung mit bisher noch offenen Umsatzsteuerschuldigkeiten des Jahres 2014 gekommen ist. Möglicherweise wurde dadurch der Umsatzsteuerrückstand aus dem Umsatzsteuerbescheid vom 27.10.2015 in Höhe von 15.750,44 € zur Gänze und die haftungsgegenständliche USt 12/2014 (Gesamtbetrag 12.403,83 €) in Höhe von 6.400,36 € verrechnet, sodass die primärschuldnerische GmbH nur mehr 6.003,47 € zu entrichten gehabt hätte.
2. Ebenso ist die in der Berechnung der Beschwerdeentscheidung denkfehlerbehaftet, weil die Quotenverrechnung erst nach der Tilgung der Haftungsschuld durch den Beschwerdeführer vorgenommen wurde, obwohl dieser nur für den Abgabenausfall haftet. Wurde eine Konkursquote ausgeschüttet und besteht Streit darüber, inwieweit die Abgabenschulden, für die der Vertreter haftet, dadurch getilgt sind, so ist dies jedoch nicht im Haftungsverfahren, sondern auf Grund eines entsprechenden Antrages – zudem der Haftungspflichtige legitimiert ist – in einem Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO klären. Inhaltlich deuten sowohl der gegenständliche Antrag als auch das Beschwerdevorbringen in diese Richtung.

3. Nach richterlicher Ersteinschätzung wäre die Verrechnung auf die Haftungsschuld möglicherweise wie folgt vorzunehmen gewesen:

	<i>Abgabenschuld</i>	<i>Verrechnung</i>	<i>Restlich</i>	<i>Korrektur</i>
USt 2014	15.750,44	- 15.750,44	0,00	
USt 12/2014	12.403,83	- 6.400,36	6.003,47	
USt-Bescheid 2014 (Gutschrift)		22.150,80		
USt 12/2014 (restlich)			6.003,47	
Quotenzahlung 0,46464%			- 27,90	
Quotenzahlung 14,429%			- 866,24	
Zwischensumme für den Haftungspflichtigen			5.109,33	
Einhebung vom 21.6.2016 (Umbuchung)			- 6.393,93	
Überzahlung (USt 12/2014)			-1.284,03	- 1.284,60

Hinsichtlich der USt 1/2015 dürfte sich folgende Berechnung ergeben:

USt 1/2015	14.626,21		
Quotenzahlung 0,46464%	- 67,96		
Quotenzahlung 14,429%	-2.110,42		
Zwischensumme für den Haftungspflichtigen	12.447,03		
Überzahlung (USt 12/2014)	-1.284,03	- 1.284,60	
Restbetrag	11.163,80	11.163,23	
Einhebung vom 25.1.2017 (Überrechnung)	-5.876,00		
Einhebung vom 26.3.2021 (Übertragung v. 71-121/xx06 Bf.)	- 1.445,00		
Einhebung vom 19.1.2022 (Pfändung Bf.)	- 1.403,07		
Einhebung vom 16.8.2022 (Übertragung v. 18/216/5xxx)	- 9.713,72		
Überzahlung	-7.273,99	- 7.274,56	

“

Mit Schreiben vom 31. August 2023 antwortete die belangte Behörde auf die vom Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 11. Juli 2023 mitgeteilten Bedenken dahingehend, dass sie diese teilt. Mit der Bf. konnte ebenfalls Übereinstimmung erzielt werden, dass eine entsprechende Überzahlung ausgewiesen wurde. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Schreiben vom 7.5.2020 beantragte der Bf. die Rückzahlung eines Betrages von 22.587,58 € aus zu Unrecht eingehobenen Beträgen für die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung für Abgabenschuldigkeiten der E. Bau GmbH.

Die Abgabenschuldigkeiten aus der Haftung wären wie folgt zu verrechnen gewesen:

Haftungsschuld			Saldo
USt 12/2014	6.003,47		
Quotenzahlung 0,46464%	- 27,90		
Quotenzahlung 14,429%	- 866,24		
Restliche Haftungsschuld USt 12/2014		5.109,33	
USt 1/2015	14.626,21		
Quotenzahlung 0,46464%	- 67,96		
Quotenzahlung 14,429%	- 2.110,42		
Restliche Haftungsschuld USt 1/2015		12.447,83	
Summe		17.557,16	
Einhebung v. 21.6.2016 (Umbuchung) (71-121/5806)		- 6.393,93	
Einhebung vom 25.1.2017 (71-121/5806)		- 5.876,00	5.287,23
Einhebung v. 26.3.2021 (71-121/5806)		- 1.445,00	3.842,23
Einhebung vom 19.1.2022 (Pfändung)		- 1.403,07	
Einhebung vom 16.8.2022 (Übertragung v. 18/216/5001		- 9.713,72	- 7.274,56

Aus der oa. Aufstellung ergibt sich, dass die Einhebungen durch die Umbuchungen vom 21.6.2016 in Höhe von 6.393,93 €, 25.1.2017 in Höhe von 5.876 €, 26.3.2021 in Höhe von 1.445 € und die Pfändung vom 19.1.2022 in Höhe von 1.403,07 € rechtens waren, da sie im Haftungsrückstand Deckung fanden. Lediglich die Übertragung vom 16.8.2022 fand nur mehr teilweise im restlichen Haftungsrückstand Deckung.

Daher ist festzustellen, dass die im Zeitpunkt der Antragstellung vom 7.5.2020 durchgeführten Umbuchungen noch ein Haftungsrückstand von 5.287,23 € bestand und kein entsprechend rückzahlbares Guthaben.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung ergibt sich aus der Zusammenschau der Abgabekontendaten der primärschuldnerischen GmbH und den Einzelkonten des Bf. Die Berechnung seitens des Bundesfinanzgerichts über die Verrechnung der entsprechenden Abgabengutschriften bei der Primärschuldnerin wurden den beteiligten Parteien zur Kenntnis übersandt und nicht weiter in Frage gestellt.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsquellen:

Bundesabgabenordnung (BAO)

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich aus der Gebarung (§ 213 BAO) unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

Gemäß § 215 Abs. 2 BAO ist das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten bei einer Abgabenbehörde des Bundes verbleibende Guthaben zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde des Bundes hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

Gemäß § 215 Abs. 4 BAO sind Guthaben, soweit sie nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Gemäß § 239 Abs. 1 BAO kann die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen.

Gemäß § 241 Abs. 1 BAO ist der zu Unrecht entrichtete Betrag über Antrag zurückzuzahlen, wenn eine Abgabe zu Unrecht zwangsweise eingebracht wurde. Anträge nach Abs. 1 und 2 können bis zum Ablauf des dritten Kalenderjahres gestellt werden, das auf das Jahr folgt, in dem der Betrag zu Unrecht entrichtet wurde.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

In rechtlicher Hinsicht ist wie bereits im Vorhalteverfahren angedeutet davon auszugehen, dass das bf. Vorbringen primär die Richtigkeit der abgabenrechtlichen Verrechnungen der Abgabebehörde bei der primärschuldnerischen GmbH anzweifelt.

Daher wurde in diesem Rahmen der Rückzahlungsantrag materiellrechtlich als Abrechnungseinrede gedeutet, die sich allerdings im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht auswirkte. Damit geht es im vorliegenden Fall primär darum, ob das Finanzamt die im Wege der Überrechnung vorgenommene Aufrechnung des Guthabens mit offenen Haftungsschulden des Bf. durchführen durfte. Diese Frage ist nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag des Abgabepflichtigen im Abrechnungsbescheidverfahren gemäß § 216 BAO zu klären. Der angefochtene Bescheid kann seinem materiellen Inhalt nach als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO gedeutet werden (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0055, mit Hinweis auf VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046).

Dessen ungeachtet konnte ohne eine entsprechende als Vorfragenklärung zu deutende Berechnung das Beschwerdebegehren keiner entsprechenden Überprüfung unterzogen werden.

Abgesehen davon wurden in rechtlich unrichtiger Weise die im Insolvenzverfahren erzielte Quote erst nach der Einhebung in Form der Umbuchung oder Überrechnung auf die Haftungsschuld angerechnet. Weiters wurde der Haftungsschuldner nicht um die Gutschriften aus der Umsatzsteuerveranlagung der primärschuldnerischen GmbH entsprechend entlastet.

Der gestellte Antrag bezieht sich auf die Einhebung von 25.1.2017 und wurde formalrechtlich noch innerhalb der in § 241 Abs. 3 BAO gestellten Frist von drei Kalenderjahren gestellt.

Entsprechend der oa. Rückstandsberechnung der Haftungsschuld konnte im Zeitpunkt der Antragstellung keine entsprechende Überzahlung und damit eine zu Unrecht erfolgte Einbringung festgestellt werden. Es wäre die Übertragung vom 16.8.2022 auf Antrag einer entsprechenden verwaltungsbehördlichen Würdigung und Überprüfung durchzuführen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Graz, am 10. Oktober 2023