

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Erik Öhlinger, Adalbert-Stifter-Platz2, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 16. März 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. März 2022 betreffend Einkommensteuer 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- 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 **Bescheid vom 15. März 2022** wurde der Einkommensteuerbescheid 2019 gemäß § 295a BAO geändert. Die Einkommensteuer 2019 wurde mit 47.611,00 € (zuvor: 29.733,00 €) festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass eine Korrektur vorzunehmen sei, wenn sich in Folge der Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage ein positiver Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte ergeben würde, weil die COVID-19-Rücklage zu hoch gebildet worden sei. Im Jahr der Bildung der COVID-19-Rücklage sei diese dahingehend zu kürzen, dass sie nur den negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte umfasse.

Da sich im Veranlagungsjahr 2020 ein positiver Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte ergäbe, müsse die gesamte COVID-19-Rücklage gekürzt werden.

Gegen den Bescheid vom 15. März 2022 wurde am 16. März 2022 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und ausgeführt, dass sich die rückwirkende Kürzung mit Verweis auf § 295a BAO zwar in den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 3920) finden würde, es handle sich dabei jedoch lediglich um einen Auslegungsbehelf. Diese rückwirkende Kürzung erscheine dem Beschwerdeführer weder vom EStG noch von der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung gedeckt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 12. September 2022** wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Verordnung erlassen worden sei, um Steuerpflichtigen die (freiwillige) Möglichkeit zu geben, bereits vor der Veranlagung 2020 betriebliche Verluste in einem gewissen Ausmaß im Jahr 2019 berücksichtigen zu können, um einen Liquiditätseffekt herbeizuführen. Ziel wäre es, eine gewisse Steuerbelastung bereits im Jahr 2019 zu vermeiden, da angesichts eines Verlustes im Jahr 2020 diese Steuerbelastung durch den neu normierten Verlustrücktrag ohnehin wieder reduziert werden würde. Es handele sich bei der COVID-19-Rücklage somit um einen vorgezogenen Verlustrücktrag.

Voraussetzung für die COVID-19-Rücklage seien positive Einkünfte im Jahr 2019 und voraussichtlich negative Einkünfte im Jahr 2020. Die Einkünfte des Jahres 2020 müssten daher zunächst geschätzt werden, weshalb im hier vorliegenden Fall davon ausgegangen werden könne, dass vom Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Antragstellung für die COVID-19-Rücklage (= Abgabe der Einkommensteuererklärung 2019) ein betrieblicher Verlust im Jahr 2020 angenommen worden sei. Ohne Nachweis betrage die COVID-19-Rücklage bis zu 30% des positiven Gesamtbetrags der Einkünfte im Jahr 2019. Diese 30% seien auch zur Gänze beantragt worden, was zu einer Rücklage iHv € 36.018,35 geführt habe.

Letztendlich sei aber im Jahr 2020 kein betrieblicher Verlust, sondern ein Gewinn erzielt worden. Einzige betriebliche Einkunftsquelle im Jahr 2020 sei die 20%-Beteiligung an einer Rechtsanwalts OG. Nach Ansicht des Finanzamtes sei die COVID-19-Rücklage des Jahres 2019 wesentlich zu hoch angesetzt worden. Die Einkommensteuererklärung des Jahres 2019 sei am 29.12.2020 eingereicht worden. Zu diesem Zeitpunkt wäre das Kalenderjahr 2020 bereits nahezu abgelaufen und das Ergebnis des Jahres 2020 und damit die Höhe der betrieblichen Einkünfte wohl bereits absehbar gewesen.

Zwischen der angesetzten COVID-19-Rücklage und dem tatsächlichen anteilmäßigen Ergebnis würden etwas mehr als € 37.000,00 liegen. Eine sorgfältige Schätzung des voraussichtlichen Verlustes liege nach Ansicht des Finanzamtes nicht vor. Eine Korrektur wäre daher jedenfalls unerlässlich, da die Rücklage wesentlich zu hoch angesetzt worden sei.

Durch die COVID-19-Rücklage habe sich die Steuerbelastung im Jahr 2019 von ca. € 47.000,00 auf ca. € 29.000,00 reduziert. Nach der Hinzurechnung im Jahr 2020 wäre eine Steuerbelastung von ca. € 9.000,00 die Folge. Ohne die Rücklage würde die Steuerbelastung die erwähnten rund € 47.000,00 betragen. Es läge in Summe eine Progressionsermäßigung von ca. € 9.000,00 vor, obwohl im Jahr 2020 kein betrieblicher Verlust erzielt worden sei.

Mangels Verlust im Jahr 2020 könne es nicht zu einem vorgezogenen Verlustrücktrag in Form der COVID-19-Rücklage kommen und da es sich auch nicht um eine geringfügige Progressionsermäßigung handle, wäre der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 nachträglich zu berichtigen.

Mit Schriftsatz vom **26. September 2022** wurde durch den ausgewiesenen steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers **Vorlageantrag** eingebracht. Aus dem Gesetzeswortlaut

würde sich nicht ergeben, dass die bei der Veranlagung 2019 gebildete COVID-19-Rücklage zu einer Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2019 gemäß § 295a BAO führen könne, wenn sich bei der Veranlagung 2020 herausstellen würde, dass die Rücklage nicht dem tatsächlichen Verlust bei der Veranlagung 2020 entsprechen würde.

Sollte sich eine derartige Handlungsanweisung in den Einkommensteuerrichtlinien der Finanzverwaltung befinden, so würde diese klar dem Wortlaut des § 2 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung widersprechen. Dort sei ausdrücklich geregelt, dass die bei der Veranlagung 2019 berücksichtigte COVID-19-Rücklage im Rahmen der Veranlagung 2020 als Hinzurechnungsposten bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte anzusetzen sei.

Es bestehe keine Rechtsgrundlage dafür, die Differenz zwischen der bei der Veranlagung 2019 berücksichtigten COVID-19-Rücklage und dem tatsächlichen Verlust bei der Veranlagung 2020 rückwirkend in die Veranlagung des Jahres 2019 einzubeziehen und den Bescheid gemäß § 295a BAO abzuändern.

§ 295a BAO setze nicht nur ein „Ereignis“ voraus, sondern auch, dass dieses abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches habe. Dafür würde es einer Rechtsgrundlage im Gesetz oder in einer Verordnung bedürfen.

Dies sei bei einer Erlassmeinung des Bundesministeriums für Finanzen aber gerade nicht der Fall. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen habe, würden Erlässe der Finanzverwaltung keine subjektiven Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen. Sie würden lediglich die Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen darstellen. Die Einkommensteuerrichtlinien würden in der Einleitung sogar selbst darauf hinweisen, dass aus ihnen über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden könnten. Die Erlassung von Einkommensteuerrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen könne daher schon aus dem Grund kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO herbeiführen.

Die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2019 gemäß § 295a BAO durch nachträgliche Hinzurechnung jenes Teiles der COVID-19-Rücklage, die nicht dem tatsächlichen Verlust im Jahr 2020 entspreche würde, bei der Veranlagung 2019 sei rechtswidrig und die Abgabennachforderung von 17.878,00 € für 2019 habe zu unterbleiben. Vielmehr sei die gesamte für das Jahr 2019 berücksichtigte COVID-19-Rücklage gemäß § 2 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung im Rahmen der Veranlagung 2020 als Hinzurechnungsposten bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte anzusetzen.

Mit **Bericht vom 2. Mai 2023** legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und fasste den bisherigen Verfahrensgang zusammen. Ergänzend zur ausführlichen Begründung der Beschwerdeentscheidung wurde darauf hingewiesen, dass sich aus § 4 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung ergeben würde, dass die Rücklage für die Veranlagung 2019 auf Antrag erfolgen würde. Der Antrag gelte ex lege als Antrag gemäß § 295a BAO, falls 2019 bereits rechtskräftig veranlagt

worden sei. Auch der Verlustrücktrag erfolge generell bei einem rechtskräftig veranlagten Jahr gemäß § 295a BAO. Die Änderung gemäß § 295a BAO sei im gesamten System des Verlustrücktrages bzw. der vorgezogenen Verlustberücksichtigung explizit vorgesehen. Schließlich wurde auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 24.03.2023, RV/7102950/2022, verwiesen und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit **Entscheidung vom 16.05.2023, RV/5100305/2023**, schloss sich das Bundesfinanzgericht der Ansicht des Finanzamtes Österreich an und wies die Beschwerde als unbegründet ab.

Die **ordentliche Revision vom 13.06.2023** wurde mit Bericht vom 01.08.2023 dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegt.

Mit **Erkenntnis vom 20.03.2024, Ro 2023/15/0016**, hob der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung vom 16.05.2023 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2019, die am 29.12.2020 elektronisch eingereicht wurde, wurde eine COVID-19-Rücklage iHv € 36.018,35, das sind 30% der positiven betrieblichen Einkünfte des Jahres 2019, beantragt. Die Veranlagung für das Jahr 2019 erfolgte erklärungsgemäß mit Einkommensteuerbescheid vom 18. Jänner 2021. Die Einkommensteuer wurde mit 29.733,00 € festgesetzt. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Am 10.03.2022 reichte der Beschwerdeführer die Einkommensteuererklärung 2020 ein. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden mit 1.243,48 € beziffert, jene aus Funktionsgebühren mit 2.638,13 €. Laut Erklärung sollte eine Hinzurechnung iHv 36.018,35 € erfolgen. Bei erklärungsgemäßer Veranlagung hätte die Einkommensteuer rund 9.600,00 € betragen. Das Finanzamt sah von einer Hinzurechnung des Betrages von 36.018,35 € ab und setzte die Einkommensteuer 2020 mit Bescheid vom 17.03.2022 mit 0,00 € fest.

Auf Basis der erklärten Einkünfte für das Jahr 2020 führte das Finanzamt mit Bescheid vom 15.03.2022 für den Einkommensteuerbescheid 2019 die nunmehr beschwerdegegenständliche Bescheidänderung gem. § 295a BAO durch. Die COVID-19-Rücklage wurde nicht berücksichtigt und die Einkommensteuer mit 47.611,00 € festgesetzt.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus den vorgelegten Aktenteilen, den Parteivorbringen und der Einsichtnahme in das elektronische Abgabensinformationssystem.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 124b Z 355 lit a EStG 1988 lautet:

a) Verluste aus Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden, können im Rahmen der Veranlagung 2019 bis zu einem Betrag von 5 000 000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden (Verlustrücktrag). Soweit ein Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich ist, kann dieser unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen der Veranlagung 2018 erfolgen. Dabei gilt:

- Die Verluste müssen durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sein.
- Der Verlustrücktrag erfolgt auf Antrag. Wurde das betreffende Jahr bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO.
- Soweit Verluste aus der Veranlagung 2020 nicht rückgetragen werden, können sie nach Maßgabe des § 18 Abs. 6 in Folgejahren abgezogen werden (Verlustabzug).

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Wege einer Verordnung festzulegen, dass eine Verlustberücksichtigung bereits vor Durchführung der Veranlagung 2020 erfolgen kann, um bei den Steuerpflichtigen früher positive Liquiditätseffekte herbeizuführen. Dabei sind auch die Voraussetzungen für die Verlustberücksichtigung im Rahmen der Veranlagung 2018 näher festzulegen.

Aufgrund der Verordnungsermächtigung des § 124b Z 355 EStG 1988 wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Verlustberücksichtigung 2019 und 2018 (COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung), BGBl. II Nr. 405/2020 erlassen, deren Abschnitt 1. – soweit gegenständlich relevant – wie folgt lautet:

COVID-19-Rücklage

§ 1. (1) Zur Schaffung von positiven Liquiditätseffekten vor Durchführung der Veranlagung 2020 können voraussichtliche betriebliche Verluste 2020 bereits im Rahmen der Veranlagung 2019 bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte durch einen besonderen Abzugsposten (COVID-19-Rücklage) berücksichtigt werden. Dabei gilt:

1. Die Bildung der COVID-19-Rücklage setzt voraus, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019 positiv und im Jahr 2020 voraussichtlich negativ ist. Als Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte gilt der Saldo der nach dem Tarif zu versteuernden Gewinne und Verluste (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) aus Wirtschaftsjahren, die im jeweiligen Kalenderjahr enden.

2. Die COVID-19-Rücklage kürzt den Gesamtbetrag der Einkünfte 2019. Sie lässt die Höhe der betrieblichen Einkünfte unberührt.

3. Für die Ermittlung der Höhe der COVID-19-Rücklage gilt:

a) Sie beträgt ohne weiteren Nachweis bis zu 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, wenn die Vorauszahlungen Null betragen oder nur in Höhe der Mindeststeuer gemäß § 24a KStG 1988 festgesetzt wurden.

b) Sie beträgt bis zu 60% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, insoweit ein voraussichtlicher negativer Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 glaubhaft gemacht wird.

c) Sie darf fünf Millionen Euro nicht übersteigen.

...

§ 2. Die bei der Veranlagung 2019 berücksichtigte COVID-19-Rücklage ist im Rahmen der Veranlagung 2020 als Hinzurechnungsposten bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte anzusetzen. Dieser lässt die Höhe der betrieblichen Einkünfte unberührt.

...

§ 4. Die Bildung einer COVID-19-Rücklage erfolgt auf Antrag. Der Antrag kann ab 21. September 2020 unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Formulars gestellt werden. Wurde das betreffende Jahr bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO.

Gemäß § 295a Abs. 1 BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 20.03.2024, Ro 2023/15/0016, Folgendes ausgesprochen:

„Mit § 124b Z 355 EStG 1988 wurde vor dem Hintergrund der Covid-19-Pandemie ermöglicht, einen Verlustrücktrag für das Jahr 2020 in das Jahr 2019 bzw. das Jahr 2018 durchzuführen. Dabei ist der Verlust 2020 durch ordnungsgemäße Buchführung bzw. ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Das Gesetz sieht eine Verordnungsermächtigung vor, die es dem Bundesminister für Finanzen ermöglichen soll, den Verlust aus dem Jahr 2020 bereits vor Durchführung der Veranlagung 2020 im Jahr 2019 zu berücksichtigen, um positive Liquiditätseffekte zu erreichen.

Die dazu ergangene Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung sieht vor, dass im Jahr 2019 auf Antrag bereits vor der Veranlagung 2020 der voraussichtliche Verlust 2020 im Rahmen einer Rücklage berücksichtigt werden kann, die im Jahr 2020 durch Hinzurechnung auszulösen

ist. Dabei können ohne weiteren Nachweis bis zu 30 % des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, wenn die Vorauszahlungen Null betragen, in die Rücklage eingestellt werden. Bis zu 60 % des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019 können in die Rücklage eingestellt werden, insoweit ein voraussichtlicher negativer Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 glaubhaft gemacht wird.

Diese pauschalen Ansätze tragen dem Anliegen Rechnung, dass rasch eine Liquiditätserleichterung für Unternehmer gewährt werden kann, um Verluste aus dem Jahr 2020 teilweise kompensieren zu können, und berücksichtigen, dass die Verluste 2020 vor der Veranlagung noch nicht endgültig feststehen.

Ob im Revisionsfall § 1 Abs. 1 Z 3 lit. a oder lit. b der Verordnung in Anspruch genommen wurde, wurde vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt. In beiden Fällen ist allerdings vorgesehen (§ 1 Abs. 1 der VO), dass nur der voraussichtliche Verlust des Jahres 2020 in die Rücklage gestellt werden kann. Deshalb hat der Antragsteller den voraussichtlichen Verlust, der im Zeitpunkt der Antragstellung erwartet wird, ordnungsgemäß zu ermitteln. Wenn dieser nicht mehr als 30 % der Einkünfte des Jahres 2019 beträgt, kann er ihn, ohne im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2019 einen Nachweis vorlegen zu müssen, als Rücklage im Jahr 2019 geltend machen. Ist er voraussichtlich höher und beabsichtigt der Antragsteller mehr als 30 % der Einkünfte des Jahres 2019 geltend zu machen, muss der voraussichtliche Verlust 2020 dem Finanzamt glaubhaft gemacht werden. Für eine pauschale Rücklage von bis zu 30 % des Gesamtbetrages der Einkünfte aus dem Jahr 2019 ohne ordnungsgemäße Ermittlung im Zeitpunkt der Antragstellung besteht somit keine Rechtsgrundlage. In einem solchen Fall eines nicht ordnungsgemäß ermittelten voraussichtlichen Verlustes wird im Allgemeinen ein Wiederaufnahmegrund vorliegen.

Die in § 1 Abs. 1 Z 1 lit. a der Verordnung enthaltene Wortfolge „ohne weiteren Nachweis“ bedeutet daher nicht, dass der Antragsteller vom Finanzamt nicht nachträglich im Rahmen eines Vorhalteverfahrens zur Bescheinigung der ordnungsgemäßen Ermittlung des voraussichtlichen Verlustes 2020 aufgefordert werden kann, sondern sollte lediglich eine rasche Berücksichtigung von voraussichtlichen Verlusten zur Liquiditätsstärkung ermöglichen, weshalb unmittelbar bei der Antragstellung kein gesonderter Nachweis erfolgen muss.

Das Bundesfinanzgericht hat den vom Finanzamt als Verfahrenstitel für die Rechtskraftdurchbrechung herangezogenen § 295a BAO bestätigt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wieder holt ausgesprochen hat, ist § 295a BAO nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von vor Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses erlassenen Bescheiden. § 295a BAO ist nur anwendbar, wenn ein solches Ereignis nachträglich (nach Erlassung des Bescheides) eintritt. Es ist eine Frage des Inhalts bzw. der Auslegung der materiellrechtlichen Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung zukommt (vgl. VwGH 26.4.2023, Ra 2022/15/0057, mwN).

Die Covid-19-Rücklage ist aufgrund eines Antrages mit einer ordnungsgemäßen Ermittlung des (voraussichtlichen) Verlustes 2020 im Einkommensteuerbescheid für 2019 zu berücksichtigen. Auf eine exakte Übereinstimmung des geltend gemachten Verlustrücktrages mit dem

tatsächlichen Verlust stellt das Gesetz iVm der hierzu ergangenen VO bei der Geltendmachung des voraussichtlichen Verlustes – wie oben dargelegt – nicht ab und richtet dazu ein eigenes Hinzurechnungssystem ein, das Differenzen zwischen ordnungsgemäß ermitteltem voraussichtlichen Verlust 2020 und tatsächlichem Verlust 2020 ausgleicht. Vor diesem Hintergrund bleibt für das vom BFG angenommene rückwirkende Ereignis kein Raum. Nach dem Gesagten erweist sich das angefochtene Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.“

Da der Verwaltungsgerichtshof im Umstand, dass der im Rahmen der Veranlagung 2019 als Covid-10-Rücklage ausgewiesene Verlust für 2020 tatsächlich nicht in dieser Höhe bzw. gar nicht entstanden ist, kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO sieht, da diese Differenz im Rahmen eines Hinzurechnungssystems auszugleichen ist, ist dem Beschwerdebegehren Rechnung zu tragen und der auf § 295a BAO gestützte beschwerdegegenständliche Bescheid auszuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Die gegenständliche Entscheidung orientiert sich am Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.03.2024, Ro 2023/15/0016, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 25. April 2024