

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch PKF Österreicher - Staribacher Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG, Hegelgasse 8, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 23.9.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 8.6.2010 betreffend Abrechnung gemäß § 216 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Einhebungsverjährung ist für die Einkommensteuer 1987-1992 sowie Gewerbesteuer und Verspätungszuschläge 1986-1993 im Gesamtbetrag von € 3.706.916,89 nicht eingetreten und die Verpflichtung zu deren Tilgung nicht erloschen.

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

Entscheidungsgründe

Am 17.2.2010 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Ausstellung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO über die Richtigkeit der Verbuchung betreffend Einkommensteuern 1987-1992, Gewerbesteuern 1986-1993 sowie die entsprechenden Verspätungszuschläge. Diese Steuerfestsetzungsverfahren seien - vorerst - rechtskräftig. Da der Bf., der seine Pflicht, in Österreich Steuern abführen zu müssen, stets - wenngleich auch erfolglos - bestritten habe, nicht in der Lage sei, die ihm auferlegte beträchtliche Abgabepflicht zu erfüllen, habe er seinen steuerlichen Vertreter beauftragt, mit der Abgabenverwaltung Kontakt im Sinne einer Löschung oder Nachsicht aufzunehmen.

In einem derartigen am 16.11.2009 im Finanzamt geführten Gespräch, in welchem der Vertreter ermuntert worden sei, im Namen des Bf. eine Quote gegen Erlass der Restquote anzubieten, habe sich herausgestellt, dass zwischen Abgabenverwaltung und Abgabepflichtigen Meinungsverschiedenheiten bestünden, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung auf Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen sei. Diese Meinungsverschiedenheiten hätten sich auf die Interpretation der Entscheidung

der Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie auf den Eintritt der Einhebungsverjährung gegründet. Um seiner Verpflichtung entsprechen zu können, der Abgabenverwaltung eine Quote zur Zahlung gegen Teillösung anzubieten, wolle der Bf. endgültig Klarheit über seine Abgabenverbindlichkeiten haben.

Mit Abrechnungsbescheid vom 8.6.2010 stellte das Finanzamt fest, dass die Verpflichtung zur Zahlung der Einkommensteuer 1987-1992 sowie Gewerbesteuer und Verspätungszuschläge 1986-1993 im Gesamtbetrag von € 3.706.916,89 nicht erloschen sei. Begründend wurde ausgeführt, dass die Einhebungsverjährung für die genannten Abgaben infolge von Unterbrechungshandlungen gemäß § 238 Abs. 2 BAO, wie Pfändungsmaßnahmen in den Jahren 1998, 2001 und 2008 sowie die Aufforderung zur Vorlage eines Vermögensverzeichnisses im Jahr 2005, nicht eingetreten sei.

Dagegen brachte der Bf. am 5.7.2010 das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) ein und führte aus, dass das Finanzamt es unterlassen habe, die Umstände konkret anzuführen, die zur Unterbrechung und damit zum neuerlichen Beginn des Laufes der Verjährungsfrist führen hätten sollen. Die Behörde hätte ausführen sollen, wann und wodurch Vollstreckungsmaßnahmen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO vorgenommen worden wären und ob diese überhaupt eine Wirkung nach außen entfaltet hätten, weil nur auf diese Weise der Pflichtige einerseits und der Unabhängige Finanzsenat andererseits kontrollieren könne, ob es tatsächlich jeweils rechtzeitig zu einem Neubeginn der Laufzeit gekommen wäre. Hätte das Finanzamt diesem Gebot entsprochen, dann wäre hervorgekommen, dass ein Großteil der Abgabenverbindlichkeit von der Einhebungsverjährung betroffen sei und daher endgültig nicht mehr geschuldet werde.

Mit Berufungsentscheidung vom 25.8.2010, RV/2482-W/10, wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung ab und stellte fest, dass die Verpflichtung zur Zahlung der Einkommensteuern 1987-1992 und Gewerbesteuern 1986-1993 samt Verspätungszuschlägen in Höhe von insgesamt € 3.706.916,89 auf Grund von regelmäßigen Unterbrechungshandlungen für die Einhebungsverjährung nicht erloschen sei.

Dagegen er hob der Bf. mit Schreiben vom 23.9.2010 die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, der mit Erkenntnis vom 18.12.2013, 2010/13/0153, die angefochtene Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhob. Zu den Erwägungen des VwGH:

„Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in

welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Zu den Voraussetzungen einer wirksamen Unterbrechungshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO zählt, dass sie nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet ist und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangte.

In der Beschwerde wird im Wesentlichen vorgebracht, im angefochtenen Bescheid seien die einzelnen Unterbrechungshandlungen nur mit Schlagworten bezeichnet, weil die belangte Behörde offenbar davon ausgegangen ist, dass der Bf. als Adressat der ‚diesbezüglich nach außen tretenden Handlungen Kenntnis von diesen Unterbrechungshandlungen hatte und diese daher als solche erkennen konnte‘. Dies treffe zwar hinsichtlich der ersten in der Tabelle genannten Unterbrechungshandlungen einschließlich der Unterbrechungshandlung der ‚Berufungsentscheidung vom 12.10.1998‘ zu. Keineswegs gelte dies aber für die weiteren vermeintlichen Unterbrechungshandlungen einer ‚Forderungspfändung vom 15.6.1999‘ und einer ‚Forderungspfändung vom 30.6.1999‘. Angaben zur Überprüfung der vermeintlichen Unterbrechungshandlungen fehlten hier völlig. Hätte die belangte Behörde angegeben, was unter den Forderungspfändungen vom 15.6.1999 und 30.6.1999 zu verstehen sei, wäre auch hervorgekommen, ‚dass diese Handlungen entweder gar nicht stattgefunden haben oder jedenfalls keine Außenwirkung entfalteten‘. Auch sei unklar, ob es sich bei der weiters angegebenen Unterbrechungshandlung einer ‚Grundbuchsabfrage‘ vom 13.7.2004 um eine zur Durchsetzung des Abgabenanspruches unternommene Amtshandlung gehandelt habe. Auch hier lasse der angefochtene Bescheid nicht erkennen, worauf sich ‚denn diese Grundbuchsabfrage bezogen hätte‘, die als rein interner Vorgang wohl auch nicht als Unterbrechungshandlung angesehen werden könnte. Wäre damit – spätestens – am 31.12.2004 Einhebungsverjährung eingetreten, könnte eine mit ‚Vermögensverzeichnis‘ betitelte Unterbrechungshandlung vom 11.3.2005 – ‚was immer darunter zu verstehen wäre‘ – nur eine bereits verjährige Abgabe betreffen und wäre damit ohne Bedeutung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes führt ein Begründungsmangel dann zur Bescheidaufhebung, wenn er entweder die Parteien des Verwaltungsverfahrens an der Verfolgung ihrer Rechte oder den Verwaltungsgerichtshof

an der Überprüfung des angefochtenen Bescheides auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert.

Dass der angefochtene Bescheid mit einem solchen Begründungsmangel belastet ist, zeigt die Beschwerde zutreffend auf, in der unter anderem zu Recht darauf hingewiesen wird, dass der Bescheidbegründung hinsichtlich angegebener Forderungspfändungen und vor allem einer ‚Grundbuchabfrage‘ nicht in nachvollziehbarer Weise zu entnehmen ist, inwieweit diese angesprochenen – dem Bf. im Verwaltungsverfahren auch nicht vorgehaltenen – Amtshandlungen zur Wirksamkeit als taugliche Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO nach außen in Erscheinung getreten sind und erkennbar den Zweck verfolgt haben, die in Rede stehenden Abgabenansprüche gegenüber dem Bf. durchzusetzen. Eine fehlende Bescheidbegründung kann in der Gegenschrift nicht nachgeholt werden, wobei anzumerken ist, dass etwa auch Grundbuchabfragen erkennbar auf die Durchsetzung des betreffenden Abgabenanspruches gerichtet sein müssen.“

Mit Schreiben vom 20.2.2014 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um Stellungnahme zu den beschwerdegegenständlichen Unterbrechungshandlungen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte das Finanzamt mit Schreiben vom 28.2.2014 mit, dass die Forderungspfändung vom 15.6.1999 Geldforderungen (*gemeint wohl: Verbindlichkeiten*) der Stadtgemeinde XY gegenüber dem Bf. betreffe. Schuldgrund sei der Pachtzins laut Pachtvertrag vom 25.5.1999 betreffend die Liegenschaft L-1, gewesen. Der Bescheid sei der Stadtgemeinde XY am 17.6.1999 laut deren Antwortschreiben vom 18.6.1999 zugestellt worden.

Die Forderungspfändung vom 30.6.1999 sei an die G-1 ergangen. Der Schuldgrund sei das Guthaben auf dem Konto des Bf. mit der Kontonummer N-1 gewesen. Die Zustellung sei laut Zustellnachweis am 1.7.1999 erfolgt.

Beide Forderungspfändungen seien wegen Abgabenschulden in Höhe von € 486.907,98 (ATS 6.700.000,00) durchgeführt worden, wobei es sich hierbei um einen Teilbetrag der zu diesem Zeitpunkt rückständigen Abgaben in Höhe von € 5.326.008,90 (habe auch die gegenständlichen Abgaben von € 3.706.916,89 beinhaltet) gehandelt habe.

Die Grundbuchabfragen vom 13.7.2004 hätten die im Eigentum des Bf. stehenden Liegenschaften L-2, L-1, L-3, L-4 und L-5 betroffen. Diese Abfragen hätten der Überprüfung der Einbringungsmöglichkeiten gedient, insbesondere der möglichen Begründung von Grundbuchspfandrechten für die offenen Abgabenforderungen, unter anderem die Einkommensteuern 1986-1994 sowie Gewerbesteuern 1986-1993 betreffend. Die Abfragen seien im Grundbuchsakt dokumentiert und lasse sich anhand des Abfragedatums der Auszüge verlässlich deren Durchführung am 13.7.2004 entnehmen.

Es handle sich somit bei diesen Abfragen – im Sinne der Rechtsprechung – um nach außen in Erscheinung getretene Unterbrechungshandlungen.

In diesem Zusammenhang sei auch insbesondere auf die anhängigen Anfechtungsprozesse GZ-1 des Landesgerichtes Wiener Neustadt gegen A.M. und GZ-2 des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Wien gegen M.M. hinzuweisen, in denen die vom Bf. seiner Ehegattin und seinem Sohn auf seinen Liegenschaften/ Liegenschaftsanteilen eingeräumten Veräußerungs- und Belastungsverbote, welche eine Exekution auf eben diese Liegenschaften verhindern würden, angefochten würden.

Grundlage der Anfechtung sei eben, dass der Bf. kein weiteres Vermögen habe, auf das exekutiv gegriffen werden könne, und über sein Vermögen durch anfechtbare Rechtshandlungen so verfügt habe, dass exekutive Zugriffe seiner Gläubiger verhindert würden. Die Einbringung der Klagen und Fortführung der Verfahren würden somit ebenso zweifellos Rechtshandlungen darstellen, die die Verjährung unterbrächen.

Mit Erkenntnis vom 21.3.2014 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab, da im Zeitraum vom 1.1.2005 bis 17.2.2010 (Fünfjahreszeitraum gemäß § 216 BAO) wirksame Unterbrechungshandlungen gemäß § 238 Abs. 2 BAO für die Einhebungsverjährung in Form von Anfechtungsklagen gesetzt worden seien.

Ob die Einhebungsverjährung eventuell bereits früher eingetreten wäre, sei in diesem Verfahren nicht zu prüfen gewesen, da dafür der Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides bereits früher einzubringen gewesen wäre.

In der außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof vom 8.5.2014 wandte der Bf. ein, das Bundesfinanzgericht hätte gemäß § 63 Abs. 1 VwGG die Verpflichtung gehabt, in der betreffenden Rechtssache mit den ihm zu Gebote stehenden Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen, weshalb das daraufhin seitens des BFG durch Anforderung einer Stellungnahme des Finanzamtes zu den Unterbrechungshandlungen geführte Ermittlungsverfahren wegen des auch für das Verwaltungsgericht geltenden Neuerungsverbotes gesetzwidrig sei.

Darüber hinaus wäre die Stellungnahme des Finanzamtes dem Bf. zur Kenntnis zu bringen gewesen. Wäre dies geschehen, hätte der Bf. Folgendes entgegnet:

- Die Forderungspfändung vom 15.6.1999 behandle offenbar eine Forderung der Stadtgemeinde XY und nicht die verfahrensgegenständliche Abgabenverbindlichkeit.
- Eine Forderungspfändung vom 30.6.1999 sei niemals erfolgt.
- Die zwei Anfechtungsklagen seien nicht gegen den Bf. gerichtet gewesen, sondern gegen dessen Sohn und Ehefrau, hätten daher ebenfalls keine Unterbrechungswirkungen haben können.

Schließlich brachte der Bf. vor, dass die Verfristungsbestimmung des § 216 BAO dann nicht gelte, wenn es zu einer Unterbrechung der Verjährungsfrist gekommen sei, denn es wäre unter dem Sachlichkeitsgebot nicht einzusehen, warum die Fünfjahresfrist für die Antragsverfristung gelten solle, wenn auch der Fristablauf der Verjährung (durch eine wirksame Unterbrechungshandlung) nicht gelte.

Im Erkenntnis vom 25.1.2017, Ra 2014/13/0008, hat der Verwaltungsgerichtshof über die Revision erwogen:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat mit dem Vorerkenntnis vom 18.12.2013 den im ersten Rechtsgang erlassenen Berufungsbescheid vom 25.8.2010 aufgehoben, weil der Bescheidbegründung hinsichtlich der Forderungspfändungen vom 15.6.1999 und vom 30.6.1999 sowie hinsichtlich der Grundbuchsabfrage vom 13.7.2004 nicht in nachvollziehbarer Weise zu entnehmen war, inwieweit diese – dem Revisionswerber auch nicht vorgehaltenen – Amtshandlungen zur Wirksamkeit als taugliche Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO nach außen in Erscheinung getreten waren und erkennbar den Zweck verfolgt hatten, die in Rede stehenden Abgabenansprüche gegenüber dem Beschwerdeführer durchzusetzen. Hinzuweisen ist darauf, dass die seinerzeit belangte Behörde in der Berufungsentscheidung vom 25.8.2010 (unter Verweis auf ihre Entscheidung vom 17.5.2010, RV/1249-W/10) ausdrücklich davon ausging, dass ein Fristenablauf nach § 216 bei einer Einrede der eingetretenen Einhebungsverjährung denkunmöglich sei.“

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision (bzw. vormals Beschwerde) stattgegeben hat, ist das Bundesfinanzgericht gemäß § 63 Abs. 1 VwGG verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (vgl. das Erkenntnis vom 20.10.2015, Ra 2015/09/0003, sowie die zur im Wesentlichen gleichen Rechtslage vor dem BGBl. I Nr. 33/2013 ergangenen Erkenntnisse vom 31.7.2012, 2009/13/0255, und vom 29.6.2016, Ro 2014/05/0011, sowie das vom Revisionswerber zitierte Erkenntnis vom 12.9.2013, 2013/21/0120).

Dieser Verpflichtung hat das Bundesfinanzgericht – trotz unveränderter Sach- und Rechtslage – im fortgesetzten Verfahren nicht entsprochen. So hat das Bundesfinanzgericht sich weder mit der Vorhaltsbeantwortung der Abgabenbehörde erster Instanz vom 28.2.2014 zu den Forderungspfändungen vom 15.6.1999 und vom 30.6.1999 sowie zur Grundbuchsabfrage vom 13.7.2004 auseinandergesetzt, noch habe es dem Revisionswerber dazu Parteiengehör gewährt. Vielmehr habe das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis erstmals – und im Widerspruch zu der in den Aufhebungsgründen des Erkenntnisses vom 18.12.2013 u.a. zum Ausdruck gebrachten Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die Frage einer Verfristung des Antrages – die Auffassung vertreten, dass es im gegenständlichen Verfahren aufgrund der Normierung des § 216 letzter Satz BAO nur zu prüfen habe, ob die

Einhebungsverjährung im Zeitraum vom 1.1.2005 bis zum 17.2.2010 (Fünfjahreszeitraum) eingetreten sei.

Dabei lässt das Bundesfinanzgericht – neben der (in der Revision u.a. als Zulässigkeitsgrund nach Art. 133 Abs. 4 B-VG geltend gemachten) Bindungswirkung nach § 63 Abs. 1 VwGG – auch außer Acht, dass es mit der Abweisung der Beschwerde des Revisionswerbers den Spruch des erstinstanzlichen Abrechnungsbescheides vom 8.6.2010 übernommen hat (vgl. Ritz, BAO⁵, § 279 Tz 20), wonach die Verpflichtung zur Zahlung der Einkommensteuer 1987 bis 1992 sowie der Gewerbesteuer 1986 bis 1993 (einschließlich der Verspätungszuschläge) im Gesamtbetrag von € 3.706.916,89 nicht erloschen ist. Dies setzt aber voraus, dass es hinsichtlich der festgesetzten Beträge auch vor dem 1.1.2005 nicht zum Eintritt der Einhebungsverjährung gekommen ist, sodass insoweit die Begründung des angefochtenen Erkenntnisses mit seinem Spruch auch nicht im Einklang steht.

Das angefochtene Erkenntnis war daher schon deshalb wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.“

Mit Schreiben vom 25.7.2017 gab die PKF Österreicher-Staribacher Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG bekannt, den Bf. im gegenständlichen Abrechnungsverfahren steuerlich zu vertreten, legte das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.1.2017, Ra 2014/13/0008, vor und verwies auf § 63 VwGG:

„Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.“

Mit Vorhalt vom 7.8.2017 ersuchte das BFG das Finanzamt um Übermittlung der Einkommensteuerbescheide 1986-1994, Gewerbesteuerbescheide 1986-1993 sowie der Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen 1986-1993.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte das Finanzamt mit Schreiben vom 18.8.2017 mit, dass die Veranlagungshauptakten im Zuge des Finanzstrafverfahrens in Verstoß geraten und seither nicht auffindbar seien. Da es sich um sehr alte Aktenteile handle, seien diese noch nicht elektronisch erfasst worden und könnten die angeforderten Bescheide daher nicht übermittelt werden.

Jedoch seien diese Bescheide mit Berufungsentscheidung der FLD WNB vom 12.10.1998, zugestellt am 27.10.1998, formell rechtskräftig geworden. Auch diese Entscheidung sei nicht mehr in der FINDOK abrufbar, allerdings werde darauf im

Wiederaufnahmeverfahren bzw. in der Berufungsentscheidung vom 27.11.2008 Bezug genommen. Das abschließende Erkenntnis des VwGH vom 9.11.2004, 99/15/0008, womit die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung der FLD abgewiesen worden sei, sei im RIS zu finden.

Mit Schreiben vom 6.9.2017 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Bf. das Schreiben des Finanzamtes an das BFG vom 28.2.2014, den Vorhalt des BFG an das Finanzamt vom 7.8.2017, das darauf ergangene Schreiben des Finanzamtes vom 18.8.2017, die am Abgabekonto vorgenommenen Buchungen vom 31.3.1995 bis dato (letzte Buchung vom 25.4.2012), die Abfrage der von der Einbringung ausgesetzten Abgaben vom 7.8.2017 sowie sämtliche Amtshandlungen (mit Ausnahme der nicht mehr auffindbaren Abgabenbescheide vom 2. bzw. 27.8.1996), die nach Ansicht des Finanzamtes eine Unterbrechungshandlung darstellen, und ersuchte um Stellungnahme.

Mit Schreiben vom 3.10.2017 wies der Bf. darauf hin, dass der im Schreiben des BFG ausgeführten Liste entnommen werden könne, dass im Zeitraum vom 30.6.1999 bis 31.12.2004 keine Unterbrechungshandlung stattgefunden habe. Die angeführte Grundbuchseinsicht sei keine Unterbrechungshandlung, weshalb die Verjährung rechtsgültig mit 31.12.2004 eingetreten sei.

Diese Feststellung habe der VwGH am 18.12.2013 mit Urteil 2010/13/0153 eindeutig festgehalten und nochmals bestätigt am 25.1.2017 mit Urteil Ra 2014/13/0008.

Der Bf. fordere daher das BFG auch von seiner Seite nochmals auf, diesen Rechtsstand herzustellen und die längst verjährte Schuld endgültig auszubuchen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist gemäß § 216 BAO über die Richtigkeit der Verbuchung der Geburung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) 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.

Ein Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides ist grundsätzlich zurückzuweisen, wenn die Fünfjahresfrist gemäß § 216 BAO im Zeitpunkt der Antragstellung bereits abgelaufen ist. Im gegenständlichen Fall wurde mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 12.10.1998 der Berufung des Bf. gegen die Bescheide vom 21. und 27.8.1996 betreffend

Einkommensteuern, Gewerbesteuern und Verspätungszuschläge der Jahre 1986-1994 teilweise stattgegeben und die jeweiligen Gutschriften am 9., 12. und 20.11.1998 am Abgabenkonto verbucht.

Die Frist zur Einbringung eines Antrages auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides endete daher hinsichtlich des Einwandes des Bf., dass Meinungsverschiedenheiten zur Interpretation dieser Berufungsentscheidung der zweiten Instanz bestünden, am 31.12.2003. Ein sich lediglich darauf stützender und erst nach diesem Zeitpunkt eingebrachter Antrag wäre daher zurückzuweisen. Auch aus dem vor dem Verwaltungsgerichtshof ausgefochtenen Verfahren lässt sich nichts gewinnen, weil die gegen die angefochtene Berufungsentscheidung erhobene Beschwerde mit Erkenntnis vom 9.11.2004, 99/15/0008, abgewiesen wurde, weshalb diesbezüglich keinerlei Verbuchungen vorzunehmen waren und der erst am 17.2.2010 eingebrachte Abrechnungsantrag ohnehin ebenfalls verfristet wäre.

Allerdings gründet sich der Abrechnungsantrag auch auf die Einrede der eingetretenen Einhebungsverjährung. Hierbei ist ein Fristablauf jedoch denkunmöglich, da der Zeitpunkt der Antragstellung und der nicht durchgeführten Ausbuchung von einhebungsverjährten Abgaben zusammenfällt, und zwar selbst dann, wenn die Einhebungsverjährung nach § 238 BAO tatsächlich schon vor mehr als fünf Jahren eingetreten wäre (UFS 17.5.2010, RV/1249-W/10).

Dabei war folgender Sachverhalt festzustellen:

Die Feststellungen (Nichtversteuerung von Einnahmen aus dem Papierhandel mit dem Ausland) der aufgrund einer Strafanzeige durchgeführten abgabenbehördlichen Betriebsprüfung fanden ihren Niederschlag in den am 21. und 27.8.1996 erlassenen erstmaligen Abgabenbescheiden für nachstehende Abgaben:

Abgabe	Zeitraum	Betrag in ATS
Einkommensteuer	1986	4.782.928,00
Verspätungszuschlag	1986	478.293,00
Gewerbesteuer	1986	1.359.712,00
Verspätungszuschlag	1986	135.971,00
Einkommensteuer	1987	7.495.680,00
Verspätungszuschlag	1987	749.568,00
Gewerbesteuer	1987	2.100.393,00
Verspätungszuschlag	1987	210.039,00
Einkommensteuer	1988	9.762.586,00
Verspätungszuschlag	1988	976.259,00
Gewerbesteuer	1988	2.724.457,00

Verspätungszuschlag	1988	272.446,00
Einkommensteuer	1989	10.712.850,00
Verspätungszuschlag	1989	1.071.285,00
Gewerbesteuer	1989	3.332.120,00
Verspätungszuschlag	1989	333.212,00
Einkommensteuer	1990	6.369.050,00
Verspätungszuschlag	1990	636.905,00
Gewerbesteuer	1990	1.936.775,00
Verspätungszuschlag	1990	193.677,00
Einkommensteuer	1991	2.933.550,00
Verspätungszuschlag	1991	293.355,00
Gewerbesteuer	1991	907.506,00
Verspätungszuschlag	1991	90.751,00
Einkommensteuer	1992	2.285.450,00
Verspätungszuschlag	1992	228.545,00
Gewerbesteuer	1992	714.437,00
Verspätungszuschlag	1992	71.444,00
Einkommensteuer	1993	2.101.400,00
Verspätungszuschlag	1993	210.140,00
Gewerbesteuer	1993	659.610,00
Verspätungszuschlag	1993	65.961,00
Einkommensteuer	1994	2.503.210,00

Mit Berufungsentscheidung der FLD WNB vom 12.10.1998, RV/086-17/13/98, wurde den Berufungen teilweise stattgegeben und die gegenständlichen Abgaben wie folgt herabgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in ATS</i>
Einkommensteuer	1986	4.063.604,00
Verspätungszuschlag	1986	406.360,00
Gewerbesteuer	1986	1.160.157,00
Verspätungszuschlag	1986	116.016,00
Einkommensteuer	1987	6.383.586,00

Verspätungszuschlag	1987	638.359,00
Gewerbesteuer	1987	1.793.670,00
Verspätungszuschlag	1987	179.367,00
Einkommensteuer	1988	8.320.094,00
Verspätungszuschlag	1988	832.009,00
Gewerbesteuer	1988	2.326.609,00
Verspätungszuschlag	1988	232.661,00
Einkommensteuer	1989	9.268.950,00
Verspätungszuschlag	1989	926.895,00
Gewerbesteuer	1989	2.887.701,00
Verspätungszuschlag	1989	288.770,00
Einkommensteuer	1990	5.526.500,00
Verspätungszuschlag	1990	552.650,00
Gewerbesteuer	1990	1.685.023,00
Verspätungszuschlag	1990	168.502,00
Einkommensteuer	1991	2.538.650,00
Verspätungszuschlag	1991	253.865,00
Gewerbesteuer	1991	789.865,00
Verspätungszuschlag	1991	78.986,00
Einkommensteuer	1992	1.966.150,00
Verspätungszuschlag	1992	196.915,00
Gewerbesteuer	1992	619.318,00
Verspätungszuschlag	1992	61.932,00
Einkommensteuer	1993	1.805.200,00
Verspätungszuschlag	1993	180.520,00
Gewerbesteuer	1993	571.372,00
Verspätungszuschlag	1993	57.137,00
Einkommensteuer	1994	2.420.610,00

Gemäß § 231 Abs. 1 BAO kann die Einbringung fälliger Abgaben ausgesetzt werden, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos versucht worden sind oder wegen Aussichtslosigkeit zunächst unterlassen werden, aber die Möglichkeit besteht, dass

sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen können. Das gleiche gilt, wenn der für die Einbringung erforderliche Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zu dem einzubringenden Betrag stehen würde.

Wenn die Gründe, die zur Aussetzung der Einbringung geführt haben (Abs. 1), innerhalb der Verjährungsfrist (§ 238) wegfallen, ist die ausgesetzte Einbringung gemäß § 231 Abs. 2 BAO wieder aufzunehmen.

Derzeit haften (zusätzlich zu noch anderen nicht streitgegenständlichen Abgaben) folgende Beträge aus, die gemäß § 231 Abs. 1 BAO vom 14.7.2004 bis 12.1.2005, vom 8.9.2005 bis 9.9.2010 und vom 18.1.2012 bis 19.4.2012 von der Einbringung ausgesetzt waren und seit 25.4.2012 bis dato wieder ausgesetzt sind:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in €</i>
Einkommensteuer	1986	294.404,06
Gewerbesteuer	1986	84.311,90
Verspätungszuschlag	1986	37.962,55
Einkommensteuer	1987	463.913,29
Gewerbesteuer	1987	130.351,08
Verspätungszuschlag	1987	59.426,47
Einkommensteuer	1988	604.644,81
Gewerbesteuer	1988	169.081,27
Verspätungszuschlag	1988	77.372,59
Einkommensteuer	1989	673.600,81
Gewerbesteuer	1989	209.857,42
Verspätungszuschlag	1989	88.345,82
Einkommensteuer	1990	401.626,42
Gewerbesteuer	1990	122.455,40
Verspätungszuschlag	1990	52.408,16
Einkommensteuer	1991	184.490,89
Gewerbesteuer	1991	57.401,73
Verspätungszuschlag	1991	24.189,23
Einkommensteuer	1992	142.885,69
Gewerbesteuer	1992	45.007,59
Verspätungszuschlag	1992	18.789,34

Einkommensteuer	1993	131.189,00
Gewerbesteuer	1993	41.523,22
Verspätungszuschlag	1993	17.271,21
Einkommensteuer	1994	9.771,88

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO (in der hier anzuwendenden Fassung BGBI Nr. 681/1994) nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt gemäß Abs. 2 bei Verbrauchsteuern drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben und bei Beiträgen fünf Jahre. Bei hinterzogenen Abgaben und Beiträgen beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag oder Abgabenerhöhungen anzufordern, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Da die auf den nichterklärten Einkünften basierenden Abgaben als hinterzogen anzusehen waren (Verurteilung durch das Landesgericht Wiener Neustadt wegen Steuerhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG am Datum-1 und Bestätigung in zweiter Instanz durch das Oberlandesgericht Wien), betrug die Bemessungsverjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO in der zum Bescheiderlassungsdatum 21. und 27.8.1996 gültigen Fassung zehn Jahre. Die Festsetzung der gegenständlichen Abgaben der Jahre 1986-1994 erfolgte daher noch innerhalb der Verjährungsfrist.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 201 und 202 leg. cit. unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Nach der Bestimmung des § 238 Abs. 1 BAO war daher die Einhebungsverjährung im Zeitpunkt der Erlassung der Abgabenbescheide, die trotz der mittlerweile eingetretenen Nichtauffindbarkeit zufolge der (noch vorhandenen) gegenständlichen Berufungsentscheidung der FLD WNB vom 12.10.1998, RV/086-17/13/98, und des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 9.11.2004, 99/15/0008, Unterbrechungshandlungen für die Einhebungsverjährung darstellen, ebenfalls noch nicht eingetreten und begann die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist gemäß § 238 Abs. 2 BAO nach Ablauf des Jahres 1996 erneut zu laufen.

Zu prüfen war daher, ob weitere, jeweils innerhalb von fünf Jahren gesetzte, zur Durchsetzung des Abgabenanspruches unternommene und nach außen in Erscheinung getretene Unterbrechungshandlungen seitens des Finanzamtes erfolgten. Dazu wurde in die Einbringungsakten des Finanzamtes Einsicht genommen und folgende Amtshandlungen festgestellt:

<i>Unterbrechungshandlung</i>	<i>Datum</i>	<i>Verjährung</i>
Sicherstellungsauftrag	09.01.1995	31.12.2000
Abgabenbescheide Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Verspätungszuschlag 1986-1994	21. bzw. 27.08.1996	31.12.2001
Vollstreckungsbescheid	03.03.1997	31.12.2002
Anfechtungsklage der Finanzprokuratur gegen A.M. wegen Veräußerungs- und Belastungsverbot auf den Liegenschaften des Bf.	23.05.1997	
Äußerung der Finanzprokuratur betreffend Anfechtungsklage gegen A.M.	23.07.1997	
Sachpfändung von Einrichtungsgegenständen im Wohnhaus des Bf.	06.05.1998	31.12.2003
Pfändung einer Geldforderung des Bf. gegen das Bezirksgericht XY	10.09.1998	
Berufungsentscheidung der FLD WNB betreffend Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Verspätungszuschlag 1986-1994	12.10.1998	
Androhung der Versteigerung	24.11.1998	
Schreiben an I.B. betreffend Exszindierung der gepfändeten Gegenstände	25.01.1999	31.12.2004
Pfändung einer Geldforderung des Bf. gegen die Bank	30.06.1999	
Grundbuchsabfragen betreffend Einbringungsmöglichkeiten auf den Liegenschaften des Bf.	13.07.2004	31.12.2009
Vermögensverzeichnis zur Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse	11.03.2005	31.12.2010
Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Verspätungszuschlag 1986-1994	12.09.2005	
Grundbuchsabfragen betreffend Einbringungsmöglichkeiten auf den Liegenschaften des Bf.	07.05.2007	31.12.2012
Grundbuchsabfragen betreffend Einbringungsmöglichkeiten auf den Liegenschaften des Bf.	05.11.2008	31.12.2013
Pfändung einer Geldforderung des Bf. gegen W.Z.	12.12.2008	
Vorbereitender Schriftsatz der Finanzprokuratur betreffend Anfechtungsklage gegen A.M.	26.06.2009	31.12.2014
Anfechtungsklage der Finanzprokuratur gegen M.M. wegen Veräußerungs- und Belastungsverbot auf den Liegenschaften des Bf.	02.07.2009	

Pfändung einer Geldforderung des Bf. gegen F.J.	28.07.2009	
Schreiben der Finanzprokuratur an M.M.	28.07.2009	
Replik der Finanzprokuratur betreffend Anfechtungsklage gegen A.M.	01.09.2009	
Schreiben des Finanzamtes betreffend Pfändung einer Geldforderung des Bf. gegen F.J.	16.11.2009	
Grundbuchsabfragen betreffend Einbringungsmöglichkeiten auf den Liegenschaften des Bf.	16.11.2009	
Berufung der Finanzprokuratur betreffend Anfechtungsklage gegen M.M.	31.03.2010	31.12.2015
Schreiben der Finanzprokuratur an I.B. betreffend Exszindierungsklage	25.05.2010	
Abrechnungsbescheid	08.06.2010	
Grundbuchsabfragen betreffend Einbringungsmöglichkeiten auf den Liegenschaften des Bf.	13.10.2010	
Zahlungsaufforderung des Finanzamtes an Bf.	20.10.2010	
Schreiben des Finanzamtes an Bf.	12.11.2010	
Bescheid an I.B. betreffend Abweisung des Antrages auf Einstellung der Exekution und Überweisung des Sparbuchrealisates	22.12.2010	
Berufungsbeantwortung der Finanzprokuratur betreffend Exszindierungsklage I.B.	02.09.2011	31.12.2016
Schreiben des Finanzamtes betreffend Exszindierungsklage I.B.	13.09.2011	
Revisionsbeantwortung der Finanzprokuratur betreffend Anfechtungsklage gegen M.M.	29.04.2013	31.12.2018
Schreiben der Finanzprokuratur an I.B. betreffend Exszindierung	06.02.2014	31.12.2019

Strittig ist, ob die vom Finanzamt am 13.7.2004 vorgenommenen Grundbuchsabfragen taugliche Unterbrechungshandlungen für die Einhebungsverjährung gemäß § 238 Abs. 2 BAO darstellen. Die in den Vorverfahren ebenfalls erhobenen Zweifel gegen die Forderungspfändungen vom 15.6.1999 sowie vom 30.6.1999 wurden nunmehr offenbar außer Streit gestellt, da der Bf. in seiner Stellungnahme zu den ihm am 6.9.2017 zur Kenntnis gebrachten Amtshandlungen lediglich auf die Grundbuchsabfragen Bezug nahm.

Für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung genügt es, dass sie nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet ist und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangte (VwGH 26.2.2003, 2002/13/0223; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095).

Auch nicht notwendige Verwaltungsakte haben verjährungsunterbrechende Wirkung (vgl. VwGH 22.2.2008, 2007/17/0128, zu § 209 BAO).

Auf die Unterbrechung der Verjährung kann sich die Behörde dann mit Recht berufen, wenn die behauptete Unterbrechungshandlung aus dem Amtsbereich der Behörde hinausgetreten und irgendwie nach außen wirksam geworden und wenn ferner diese Unterbrechungshandlung einwandfrei aus den Verwaltungsakten nachweisbar ist (VwGH 30.9.1985, 81/08/0186).

Entgegen der Rechtsansicht des Bf. schloss sich der VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis vom 18.12.2013, 2010/13/0153, keineswegs dem Beschwerdevorbringen des Bf., dass es unklar sei, ob es sich bei der strittigen Grundbuchsabfrage um eine zur Durchsetzung des Abgabenanspruches unternommene Amtshandlung gehandelt habe, die ohnehin als rein interner Vorgang wohl auch nicht als taugliche Unterbrechungshandlung angesehen werden könnte, an.

Der VwGH monierte lediglich, dass in der aufgehobenen Entscheidung des UFS vom 25.8.2010, RV/2482-W/10, nicht begründet worden sei, inwieweit die angesprochenen Amtshandlungen (die mittlerweile dem Bf. auch vorgehalten wurden) zur Wirksamkeit als taugliche Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO nach außen in Erscheinung getreten seien und erkennbar den Zweck verfolgt hätten, die in Rede stehenden Abgabenansprüche durchzusetzen.

Dazu ist festzustellen, dass die Grundbuchsabfragen vom 13.7.2004 keinen internen Vorgang darstellen, da die Anfragen an eine andere, nicht mit der anfragenden Behörde identen Dienststelle (hier Justizverwaltung) gerichtet waren.

Zwar erfolgen diese Abfragen (wie auch zB beim Melderegister oder Hauptverband der Sozialversicherungsträger) im Unterschied zu präelektronischen Zeiten nicht mehr im Postweg, werden jedoch im EDV-System der jeweils zuständigen Dienststelle registriert und protokolliert, weshalb es keinen Unterschied machen kann, ob die Anfrage die anfragende Behörde wie früher in Papierform tatsächlich physisch verlässt oder wie heute - durch den technischen Fortschritt gar nicht mehr anders möglich - auf elektronischem Weg.

Da nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Amtshilfeersuchen, wie an die Meldebehörde (VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095) oder das Grundbuchsgericht (vgl. VwGH 27.11.2000, 99/17/0312, zu § 209 BAO) verjährungsfristunterbrechend wirken, sind die gegenständlichen Grundbuchsabfragen nach außen in Erscheinung getreten.

Bei den gegenständlichen Grundbuchsabfragen handelte es sich überdies auch um zur Durchsetzung des Abgabenanspruches unternommene Amtshandlungen, da sämtliche abgefragte Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile im (Mit-)Eigentum des Bf. standen bzw. noch stehen. Dies kann dadurch dokumentiert werden, dass vor der elektronischen Abfrage zwingend eine Begründung, üblicherweise (wie bei einem schriftlichen Ersuchen in Papierform) die Steuernummer des betreffenden Abgabepflichtigen, anzugeben ist, die

dann allerdings lediglich auf dem Protokoll der Justizverwaltung aufscheint, nicht jedoch auf dem Ausdruck für das Finanzamt. Dieser Umstand ändert jedoch nichts daran, dass die am 13.7.2004 vorgenommenen Grundbuchsabfragen (nach außen) erkennbar zur Durchsetzung des Abgabenanspruches erfolgten.

Rechtshandlungen, die das Vermögen eines Schuldners betreffen, können gemäß § 1 AnfO außerhalb des Konkurses nach den folgenden Bestimmungen zum Zwecke der Befriedigung eines Gläubigers angefochten und diesem gegenüber als unwirksam erklärt werden.

Gemäß § 2 lit. a Z 3 AnfO sind alle Rechtshandlungen, durch welche die Gläubiger des Schuldners benachteilt werden und die er in den letzten zwei Jahren vor der Anfechtung gegenüber seinem Ehegatten - vor oder während der Ehe - oder gegenüber anderen nahen Angehörigen oder zugunsten der genannten Personen vorgenommen hat, anfechtbar, es sei denn, dass dem anderen Teile zur Zeit der Vornahme der Rechtshandlung eine Benachteiligungsabsicht des Schuldners weder bekannt war noch bekannt sein musste.

Weiters war strittig, ob die an die Ehefrau und den Sohn gerichteten Anfechtungsklagen Unterbrechungswirkung hätten. Dazu ist festzustellen, dass bereits § 238 Abs. 2 BAO als Beispiel für Unterbrechungshandlungen die Vollstreckungsmaßnahmen nennt. Da mit den beiden Anfechtungsklagen die Einverleibung von Veräußerungs- und Belastungsverboten auf den Liegenschaften des Bf. zu Gunsten seiner nahen Angehörigen A.M. und M.M. zum Zwecke der Durchsetzung des Abgabenanspruches angefochten wurden, stellen diese samt den weiteren darauf gerichteten Verfahrenshandlungen der Finanzprokuratur als rechtliche Vertreterin des Finanzamtes unzweifelhaft Vollstreckungsmaßnahmen und somit Unterbrechungshandlungen dar.

Gleiches gilt im Übrigen auch für die Verfahrenshandlungen im Zusammenhang mit der von I.B. eingebrachten Exszindierungsklage.

Da sämtliche in der vorstehenden Tabelle ersichtlichen und dem Bf. auch vorgehaltenen Unterbrechungshandlungen sowohl nach außen wirksam als auch erkennbar zur Durchsetzung des Abgabenanspruches unternommen wurden, aus den Einbringungsakten einwandfrei nachweisbar sind und darüber hinaus jeweils innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist erfolgten, liegt eine Verjährung der Einhebung der Einkommensteuer 1987-1992 (betreffend die Einkommensteuern 1986, 1993 und 1994 wurde kein Antrag auf Abrechnung gestellt) sowie Gewerbesteuer und Verspätungszuschläge 1986-1993 im Gesamtbetrag von € 3.706.916,89 gemäß § 238 BAO zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht vor und ist somit die Verpflichtung zu deren Entrichtung nicht erloschen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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 Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 25. Oktober 2017