

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/5101244/2014

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 15.04.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 14.03.2014 betreffend den Antrag auf Berichtigung gem § 293b BAO in Verbindung mit § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Juli 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Parteivorbringen

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte in den Jahren 2003, 2004, 2005 und 2009 jeweils Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Mit Bescheid vom 22. November 2010 wurde für das Jahr 2009 die Einkommensteuer mit € 22.794,01 festgesetzt. In der Begründung wurde der Verlustabzug/offene Verluste wie folgt dargestellt:

Verlustabzug / offene Verluste

=====

1995-2000 inges ATS 3.529.795

abzügl 2001 ATS 263.159,25 =

ATS 3.266.635,75 € 237.395,70

2002 -17.034,79

2003 -20.254,78

2004 -27.584,81

2005 -39.508,16

2006 -41.901,86

2007 -49.029,57

2008 -25.268,58

€ 16.813,15

=====

Am 19.10.2011 stellte der Bf. beim Finanzamt Grieskirchen Wels den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend "Einkommensteuererklärungen 2006 bis 2009" gemäß § 303 Bundesabgabenordnung (BAO). Begründend führte er an, im Zuge der Steuererklärung 2010 sei festgestellt worden, dass bereits seit zehn Jahren die Beilage pauschalierter Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht richtig erstellt worden ist.

Am 03.11.2011 erging der bewilligende Bescheid über die Wiederaufnahme betreffend das Veranlagungsjahr 2009 gleichzeitig mit dem geänderten Einkommensteuerbescheid 2009, der wie folgt lautete:

Die Einkommensteuer

wird für das Jahr 2009

festgesetzt mit	16.673,66 €
Bisher war vorgeschrieben	22.794,01 €

Das Einkommen im Jahr 2009 beträgt	51.758,89 €
---	-------------

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	2.279,93 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	76.935,33 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	79.215,26 €
---	--------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Kirchenbeitrag	-200,00 €
Verlustabzug	-26.756,37 €

Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs 1 EStG 1988	-440,00 €
---	-----------

Einkommen	51.758,89 €
------------------------	--------------------

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(51.758,89 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	16.673,66 €
--	-------------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	16.673,66 €
---	--------------------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	16.673,66 €
--	--------------------

Einkommensteuer	16.673,66 €
------------------------------	--------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	16.673,66 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	-22.794,01 €

Abgabengutschrift	6.120,35 €
--------------------------------	-------------------

Im Anbringen vom 02.04.2013 regte der Bf. die Wiederaufnahme bezüglich der Einkommensteuererklärung 2003 bis 2009 gemäß § 303 BAO an und begründete dies damit, dass mit dem Abgabenänderungsgesetz die Vorschriften zur Bilanzberichtigung erweitert wurden. Für das Jahr 2009 würde sich ein wesentlich höherer Verlustvortrag (statt 26.956,37 richtig 47.712,38) ergeben, da die Änderung einen verminderten jährlichen 75%-igen Verlustvortrag ergeben würde.

Mit Schriftsatz vom 04.06.2013 teilte die belangte Behörde mit, dass der Anregung auf Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 und 2009 nicht entsprochen wird, da bezüglich der Jahre 2003 bis 2005 bereits Verjährung eingetreten sei. Für das Jahr 2009 erfolge keine Wiederaufnahme, da sich der Verlustvortrag

nicht geändert hätte. Die Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 käme nur bei periodenübergreifenden Fehlerkorrekturen in Betracht und die vom Bf. angeführten vergessenen Ausgaben würden keinen periodenübergreifenden Fehler in der Gewinnermittlung darstellen.

Mit Anbringen vom 21.10.2013 stellte der Bf. den Antrag auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 und 2009 gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG und den Eventualantrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2009 gemäß § 293b BAO. Begründend wurde angeführt, dass der Bf. die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Z. 2 iVm Abs. 3 letzter Satz EStG in Anspruch nehmen dürfe und dass in der jeweiligen Beilage für die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2003 bis 2005 mit 9.313,78 Euro angegeben worden seien. In der Beilage wären nur die Pauschalsätze ausgehend vom Einheitswert als Einkünfte angesetzt worden. Gemäß § 17 EStG wäre der Betrag von 9.313,78 Euro um bestimmte Ausgaben zu vermindern gewesen. Diese Ausgaben hätten die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft verringert; es wäre weniger an Verlustvortrag zu verbrauchen gewesen bzw. wäre periodenübergreifend ein höherer Verlustvortrag für die Folgejahre (bis 2009) zur Verfügung gestanden. Dieser Fehler sei periodenübergreifend, weil sich der Verlustvortrag ändern würde. Bezüglich der Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO führt der Bf. an, dass die Nichtaufnahme von „zusätzlichen Ausgaben“ eine offensichtliche Unrichtigkeit aus Abgabenerklärungen darstelle, welche die belangte Behörde nicht erkannt hat. Da es sich dabei um nicht bloß geringfügige Folgen handle, wäre das Ermessen betreffend der Berichtigung gemäß § 293b BAO im Sinne des Antrages zu üben gewesen.

Die belangte Behörde hat mit Bescheid vom 14.03.2014 den Antrag des Bf. vom 21.10.2013 betreffend der Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2009 gem. § 293b BAO iVm § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG abgewiesen. Dazu wurde in der Begründung ausgeführt, dass durch das Abgabenänderungsgesetz in Z. 2 ein System der Zu- und Abschläge zur teilweisen steuerlichen Erfassung von in verjährten Jahren liegenden Berichtigungen an der Wurzel vorgesehen wurde. Diese Bestimmung bezwecke, bei periodenübergreifenden Fehlern den richtigen Totalgewinn auch dann der Besteuerung zugrunde zu legen, wenn dies ansonsten wegen dem Eintritt der Verjährung nicht mehr möglich wäre. Würde man die bisher nicht berücksichtigten Sozialversicherungsausgaben als periodenfremden Fehler ansehen, würde dies bedeuten, dass damit der Totalgewinn bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft wiederhergestellt wird, dass im ersten nicht verjährten Veranlagungsjahr die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft um die bisher vergessenen Ausgaben zu verringern wären. Das erste nichtverjährte Veranlagungsjahr wäre das Jahr 2008, dies würde den vortragsfähigen Verlust um maximal 259,32 Euro erhöhen und hätte bloß geringfügige steuerliche Auswirkungen. Weiters würde der Verlustvortrag selbst außerhalb der Gewinnermittlung, auf der Ebene der Einkommensermittlung zum Tragen kommen und unterliege daher nicht der Berichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG. Werden laufend anfallende Betriebsausgaben

im Rahmen der Gewinnermittlung nicht geltend gemacht, liegt kein periodenübergreifender Fehler im Sinne des § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 vor.

In der Beschwerde vom 15.04.2014, eingelangt am 16.04.2014, beantragt der Bf. die ersatzlose Aufhebung des Bescheides vom 14.03.2014 und Stattgabe des ursprünglichen Antrages und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Der Bf. führte aus, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft stets zu hoch angegeben waren, weil in der Einnahmen- Ausgaben-Rechnung (EAR) die tatsächlich bezahlten Sozialversicherungsbeiträge nicht angesetzt worden waren. Durch diese höheren Einkünfte wurden mehr Verlustvorträge verbraucht und standen nicht mehr für das Jahr 2009 zur Verfügung. Bei gesetzmäßig richtigem Ansatz der EAR der Vorjahre wären für 2009 wesentlich höhere Verlustvorträge zur Verfügung gestanden und hätte eine mehr als geringfügige Auswirkung gehabt.

Die belangte Behörde hat mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.04.2014 die Beschwerde vom 15.04.2014 als unbegründet abgewiesen.

Dagegen richtet sich der am 22.05.2014 bei der belangten Behörde eingelangte Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und der Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Beschwerde wurde am 13.08.2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 25. Juli 2018 wurde kein weiteres Vorbringen erstattet.

Rechtslage

Nach § 2 Abs. 1 des Einkommenssteuergesetzes 1988 (EStG 1988) ist Einkommensteuer das Einkommen zu grunde zulegen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug des Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) und den außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG 1988) sowie der Freibeträge nach den §§ 105 und 106 EStG 1988.

§ 4 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. 1988/400 zuletzt geändert durch BGBl. I 2015/163 lautet:

„(2) Die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) ist nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes:

1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (Bilanzänderung). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.

2. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:

- Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.*
- Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.*
- Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.“*

Nach § 293b der Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Erwägungen

Fest steht, dass in den Vorjahren - insbesondere in den bereits verjährten Jahren 2003 bis 2005 - die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft stets zu hoch angegeben waren, weil in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die tatsächlich bezahlten Sozialversicherungsbeiträge nicht angesetzt worden waren. Durch diese höheren Einkünfte wurden Verluste aus Vorperioden (§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988) mittels Verlustabzug verbraucht und standen nicht mehr für das Jahr 2009 zur Verfügung.

Im vorliegenden Beschwerdefall ist strittig, ob ein der Bilanzberichtigung im Sinne des § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 zugänglicher periodenübergreifender Fehler vorliegt. Eine Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 kommt in Betracht, wenn die Bilanz unrichtig ist, wenn sie nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) entspricht oder gegen zwingende Vorschriften des EStG verstößt, wenn z.B. der Steuerpflichtige anders bilanziert hat, als er hätte bilanzieren müssen (VwGH 7.2.1990, 88/13/0241; VwGH 27.1.2009, 2006/13/0062).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 wurde der § 4 Abs. 2 EStG 1988 neu gefasst. Dieser stellt nun die Grundsätze für die Bilanzberichtigung und Bilanzänderung klarer dar. Darüber hinaus soll er eine steuerwirksame Korrektur von Fehlern ermöglichen, die ihre Wurzel in verjährten Zeiträumen haben und deren Folgewirkungen noch in nicht verjährte Veranlagungszeiträume hineinreichen. Im Ergebnis soll ein richtiger Totalgewinn sichergestellt werden, welcher durch Fehlerberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 TS 1 EStG durch Zu- oder Abschläge erfolgt.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Abgabenänderungsgesetzes 2012 finden sich detaillierte Ausführungen zum Anwendungsbereich des § 4 Abs. 2 EStG 1988. Durch

die Neufassung ändert sich die Wurzelberichtigung nicht. Unrichtige Bilanzansätze sollen wie bisher bis zur Wurzel zurückverfolgt und korrigiert werden.

In Bezug auf die steuerlichen Auswirkungen einer solchen Bilanzberichtigung legt die Judikatur des VfGH das Schwergewicht auf die periodenrichtige Gewinnermittlung und nimmt dadurch in Kauf, dass es zu einer Doppelerfassung oder Nichterfassung von Aufwendungen oder Erträgen kommt. Demgegenüber legt der BFH das Schwergewicht auf den richtigen Totalgewinn (Einmalerfassung aller steuerlich relevanten Vorgänge) und lässt Durchbrechungen des materiellen und formellen Bilanzzusammenhangs insoweit zu, als unrichtige Bilanzansätze aus verfahrensrechtlich nicht mehr änderbaren Jahren (erst) in der Schlussbilanz des ersten noch änderbaren Jahres erfolgswirksam zu berichtigen sind. Im Ergebnis soll dieser Sichtweise durch die Neuregelung – allerdings unter Aufrechterhaltung des Bilanzzusammenhangs – zum Durchbruch verholfen werden. Eine sachlich gebotene konsistente Einmalerfassung wird so erreicht (vgl. ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 18).

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 greift in den formellen Bilanzzusammenhang nicht ein. Die Korrektur an der Wurzel samt einer allfällig erforderlichen Fortentwicklung durch ein Zu- und Abschlagsystem soll im Ergebnis einen richtigen Totalgewinn sicherstellen. Dies entspricht auch dem in der Judikatur des VfGH anklingenden Gedanken eines Vorrangs der Rechtsrichtigkeit und der Vermeidung von Doppel- und Nichtberücksichtigungen (vgl. VfGH 30.01.1980, B 29/77, ÖStZB 1981, 107).

Die Fehlerkorrektur soll im Rahmen einer Bescheidberichtigung nach § 293b BAO erfolgen können. Das Unterbleiben der Fehlerkorrektur wird daher als offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO fingiert. Eine darauf gestützte Bescheidberichtigung hat allerdings zur Voraussetzung, dass der Steuerwirksamkeit der Korrektur ausschließlich die eingetretene Verjährung entgegensteht. Dies bedeutet, dass eine auf § 4 Abs. 2 iVm § 293b BAO gesetzte Änderung eines rechtskräftigen Bescheides nur dann in Betracht kommt, wenn ein Verfahrenstitel vorliegt. Somit muss ein Verfahrenstitel zur Änderung der Veranlagung bestehen und der Änderung steht nur die Verjährung entgegen (*Zorn/Varro* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz¹⁷, § 4 Rz. 154). Liegt kein Verfahrenstitel vor, so kommen Zu- und Abschläge nach § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 nicht in Betracht. Dies soll gewährleisten, dass für eine Fehlerberichtigung in Bezug auf verjährte Zeiträume dieselben verfahrensrechtlichen Anforderungen für die Durchbrechung der Rechtskraft gelten, wie sie für eine derartige Maßnahme in Bezug auf nicht verjährte Zeiträume bestehen (vgl. ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 19).

Nachträgliche Änderungen erfolgen bei Gewinnermittlung bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 (Bilanzberichtigung bzw. -änderung), da keine Bilanz vorliegt. § 4 Abs. 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 gilt für Fehlerberichtigungen im Fall der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und für die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprechend (§ 4 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 sowie § 28 Abs. 7 EStG 1988 idF des

AbgÄG 2012). Insbesondere Fehler in Bezug auf die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage sind daher unter den gleichen Voraussetzungen durch einen Zu- oder Abschlag korrigierbar. Irrtümer in der Steuererklärung können jedoch nur bis zur rechtskräftigen Abgabefestsetzung berichtigt werden (vgl. Jakom, *Marschner EStG 2018*, § 4 Rz. 239).

Der Im Rahmen des Verlustabzuges nach § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 berücksichtigte Verlust stammt aus der Gewinnermittlung einer früheren Periode. Der Verlustabzug geht jedoch über die Gewinnermittlung hinaus. Seine Höhe ergibt sich bereits im Entstehungsjahr des Verlustes nach einem Ausgleich mit anderen - auch nichtbetrieblichen - Einkünften, auch die spätere Verrechnung beschränkt sich nicht auf betriebliche Einkünfte. Auch muss der verlusterzeugende Betrieb nicht mehr vorhanden sein. Damit unterscheidet sich der Verlustabzug vom unternehmensrechtlichen Verlustvortrag. Die Begriffe werden vielfach dennoch synonym verwendet (vgl. *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹⁸, § 18 Rz. 283).

Der Verlustabzug ist von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen, in welchem der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der anderen Sonderausgaben einen positiven Betrag ergibt. Ein allfälliger Rest ist bei Vorliegen hinreichender Einkünfte im jeweils nächstfolgenden Jahr abzuziehen. Die gesetzliche Vorschrift für den Verlustabzug gibt dem Abgabepflichtigen kein Wahlrecht, wann er von dem Recht des Verlustabzuges Gebrauch machen will. Unterbleibt der Verlustabzug, obwohl eine Verrechnungsmöglichkeit bestand, darf in den Folgejahren nur der Restbetrag berücksichtigt werden; es ist also ein fiktiver Verlustabzug zu rechnen. Über die Höhe des vorzutragenden Verlustes ist dabei für das Jahr abzusprechen, in welchem der Verlust entstanden ist, wobei der Bescheid dieses Jahres diesbezüglich bindende Tatbestandswirkung auch für die Folgejahre hat (VwGH 19.9.2013, 2012/15/0014).

Die unrichtige Verrechnung eines Verlustabzuges in Vorperioden, weil in diesen Vorperioden bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner Betriebsausgaben zu niedrig angesetzt wurden, ist kein nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigender Fehler. Während § 4 Abs. 2 EStG 1988 bei der Einkünfteermittlung eine Rolle spielt, erfolgt der Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 im Rahmen der Einkommensermittlung. Zudem stellen die vom Bf. angeführten vergessenen Ausgaben keinen periodenübergreifenden Fehler - wie sie im § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 ("*Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes*") angesprochen sind - in der Gewinnermittlung dar. Bei anderer Sichtweise würde bei Vorliegen von bereits konsumierten Verlustabzügen (§ 18 Abs. 7 EStG 1988) jeder Fehler in einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in bereits verjährten Zeiträumen grundsätzlich den Zu- und Abschlägen nach § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 in Folgejahren führen, was jedoch nicht der Intention des Gesetzgebers entsprechen dürfte.

Da § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommt, liegt auch die Voraussetzung der Anwendbarkeit des § 293b BAO nicht vor. Die Abweisung des Antrages nach § 293b

BAO iVm § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 mit dem angefochtenen Bescheid erweist sich als rechtmäßig.

Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgericht ist die Revision an den VwGH 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 des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage der Anwendbarkeit des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern insbesondere in Zusammenhang mit zu Unrecht bereits verbrauchten Verlustabzügen wegen unterlassener Geltendmachung von Betriebsausgaben in verjährten Vorperioden besteht keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Die Revision ist daher zulässig.

Linz, am 25. Juli 2018