

TE Vwgh Erkenntnis 2015/9/30 2012/15/0111

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 30.09.2015

Index

L34004 Abgabenordnung Oberösterreich;
001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §207;
BAO §209 Abs3;
BAO §209;
BAO §209a Abs1;
BAO §209a;
BAO §209b idF 2009/I/020;
BAO §323a Abs1 Z1 idF 2009/I/020;
BAO §323a Abs1 Z3 idF 2009/I/020;
LAO OÖ 1996 §156 Abs1;

VwRallg;

1. BAO § 207 heute
 2. BAO § 207 gültig ab 01.03.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 3. BAO § 207 gültig von 15.12.2010 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
 4. BAO § 207 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
 5. BAO § 207 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
 6. BAO § 207 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
 7. BAO § 207 gültig von 10.01.1998 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
 8. BAO § 207 gültig von 27.08.1994 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
 9. BAO § 207 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 10. BAO § 207 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 209 heute
 2. BAO § 209 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
 3. BAO § 209 gültig von 15.12.2010 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
 4. BAO § 209 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
 5. BAO § 209 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
 6. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 7. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004

8. BAO § 209 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. BAO § 209 gültig von 18.07.1987 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 209 gültig von 19.04.1980 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 209 heute
2. BAO § 209 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
3. BAO § 209 gültig von 15.12.2010 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
4. BAO § 209 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
5. BAO § 209 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
6. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
8. BAO § 209 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. BAO § 209 gültig von 18.07.1987 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 209 gültig von 19.04.1980 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 209a heute
2. BAO § 209a gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 209a gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
4. BAO § 209a gültig von 01.01.2014 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 209a gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. BAO § 209a gültig von 01.01.2005 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 209a gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
8. BAO § 209a gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. BAO § 209a gültig von 27.08.1994 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
10. BAO § 209a gültig von 13.01.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
11. BAO § 209a gültig von 19.04.1980 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 209a heute
2. BAO § 209a gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 209a gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
4. BAO § 209a gültig von 01.01.2014 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 209a gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. BAO § 209a gültig von 01.01.2005 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 209a gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
8. BAO § 209a gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. BAO § 209a gültig von 27.08.1994 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
10. BAO § 209a gültig von 13.01.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
11. BAO § 209a gültig von 19.04.1980 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 209b gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2013 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013

1. BAO § 323a heute
2. BAO § 323a gültig ab 16.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
3. BAO § 323a gültig von 14.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
4. BAO § 323a gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009

1. BAO § 323a heute
2. BAO § 323a gültig ab 16.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
3. BAO § 323a gültig von 14.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
4. BAO § 323a gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde der Marktgemeinde M, vertreten durch Dr. Walter Ratt, Rechtsanwalt in 5270 Mauerkirchen, Obermarkt 26, gegen den Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 17. April 2012, Zl. IKD(Gem)-

524400/9-2012-Has/Pü, betreffend Kommunalsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 (mitbeteiligte Partei: Dr. C B, Rechtsanwalt in R), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Land Oberösterreich hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Aufgrund einer Nachschau wurde der AM&P GmbH mit Bescheid des Bürgermeisters der Marktgemeinde M vom 30. September 2003 Kommunalsteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2002 vorgeschrieben (Nachzahlung von insgesamt 4.386,68 EUR zuzüglich Säumniszuschlag).

Gegen diesen Bescheid erhob die AM&P GmbH mit Eingabe vom 31. Oktober 2003 Berufung und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung. Die streitgegenständlichen Bezüge unterlägen nicht der Kommunalsteuer, da weder ein dienstnehmerähnliches Verhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 noch eine typische Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft iSd § 22 Z 2 EStG 1988 vorliege und die im gegenständlichen Fall betroffenen Personen somit nicht als Dienstnehmer iSd § 2 lit. a KommStG 1993 zu qualifizieren seien. Gegen diesen Bescheid erhob die AM&P GmbH mit Eingabe vom 31. Oktober 2003 Berufung und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung. Die streitgegenständlichen Bezüge unterlägen nicht der Kommunalsteuer, da weder ein dienstnehmerähnliches Verhältnis iSd Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988 noch eine typische Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft iSd Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988 vorliege und die im gegenständlichen Fall betroffenen Personen somit nicht als Dienstnehmer iSd Paragraph 2, Litera a, KommStG 1993 zu qualifizieren seien.

Mit Bescheid vom 13. Februar 2004 wurde die Berufung vom Gemeinderat der Marktgemeinde M abgewiesen. Schon allein aufgrund ihrer Geschäftsführertätigkeit seien die beiden Gesellschafter in den betrieblichen Organismus eingegliedert und damit Dienstnehmer iSd § 2 lit. a KommStG 1993. Mit Bescheid vom 13. Februar 2004 wurde die Berufung vom Gemeinderat der Marktgemeinde M abgewiesen. Schon allein aufgrund ihrer Geschäftsführertätigkeit seien die beiden Gesellschafter in den betrieblichen Organismus eingegliedert und damit Dienstnehmer iSd Paragraph 2, Litera a, KommStG 1993.

Der gegen diesen Bescheid gerichteten Vorstellung wurde von der Oberösterreichischen Landesregierung mit Bescheid vom 10. August 2004 Folge gegeben und der Berufungsbescheid des Gemeinderats aufgehoben. Der Bezug eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sei kommunalsteuerpflichtig, wenn der Geschäftsführer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in der Art eines Dienstnehmers tätig sei. Neben dem hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit werde dabei vor allem auf die Eingliederung in den gesellschaftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft, das Fehlen des Unternehmerwagnisses sowie die laufende Entlohnung abgestellt. Ob diese Merkmale vorliegen und ob hinsichtlich des nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführers eine Sperrminorität vorliege, könne jedoch weder aus dem angefochtenen Bescheid des Gemeinderats noch aus dem Verfahrensakt entnommen werden. Der gegen diesen Bescheid gerichteten Vorstellung wurde von der Oberösterreichischen Landesregierung mit Bescheid vom 10. August 2004 Folge gegeben und der Berufungsbescheid des Gemeinderats aufgehoben. Der Bezug eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 sei kommunalsteuerpflichtig, wenn der Geschäftsführer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in der Art eines Dienstnehmers tätig sei. Neben dem hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit werde dabei vor allem auf die Eingliederung in den gesellschaftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft, das Fehlen des Unternehmerwagnisses sowie die laufende Entlohnung abgestellt. Ob diese Merkmale vorliegen und ob hinsichtlich des nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführers eine Sperrminorität vorliege, könne jedoch weder aus dem angefochtenen Bescheid des Gemeinderats noch aus dem Verfahrensakt entnommen werden.

Mit Bescheid des Gemeinderats der Marktgemeinde M vom 29. Juli 2005 wurde die Berufung der AM&P GmbH, die mit Gesellschafterbeschluss vom 29. September 2004 in die Dr. CB GmbH umbenannt worden war, erneut unter Hinweis auf die bestehende Eingliederung in den gesellschaftlichen Organismus abgewiesen. Bescheidadressat war die Dr. CB GmbH.

Die dagegen gerichtete Vorstellung wies die Oberösterreichische Landesregierung mit Bescheid vom 6. April 2006, der ebenfalls an die Dr. CB GmbH gerichtet war, als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid erhob der nunmehrige Mitbeteiligte Dr. CB Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Zu seiner Beschwerdeberechtigung gab er bekannt, dass die Dr. CB GmbH mit Generalversammlungsbeschluss vom 11. April 2005 gemäß §§ 2 ff Umwandlungsgesetz (UmwG) mit allen Rechten und Pflichten auf ihn als alleinigen Gesellschafter übertragen worden sei. Der angefochtene Bescheid greife in seine Rechtsposition ein, weil er als Rechtsnachfolger für die gegenüber der Dr. CB GmbH festgesetzte Kommunalsteuer hafte. Gegen diesen Bescheid erhob der nunmehrige Mitbeteiligte Dr. CB Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Zu seiner Beschwerdeberechtigung gab er bekannt, dass die Dr. CB GmbH mit Generalversammlungsbeschluss vom 11. April 2005 gemäß Paragraphen 2, ff Umwandlungsgesetz (UmwG) mit allen Rechten und Pflichten auf ihn als alleinigen Gesellschafter übertragen worden sei. Der angefochtene Bescheid greife in seine Rechtsposition ein, weil er als Rechtsnachfolger für die gegenüber der Dr. CB GmbH festgesetzte Kommunalsteuer hafte.

Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Juli 2006, 2006/15/0188, wurde die seinerzeitige Beschwerde mangels Legitimation zu ihrer Erhebung zurückgewiesen. Da die angefochtene Erledigung an die Dr. CB GmbH nach deren Umwandlung iSd §§ 2 ff UmwG und der damit verbundenen Auflösung und Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch gerichtet worden sei, handle es sich bei ihr um einen Nichtbescheid. Diese Erledigung sei ins Leere gegangen und habe mangels eines existenten Bescheidadressaten keine Rechtsfolgen nach sich ziehen können. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Juli 2006, 2006/15/0188, wurde die seinerzeitige Beschwerde mangels Legitimation zu ihrer Erhebung zurückgewiesen. Da die angefochtene Erledigung an die Dr. CB GmbH nach deren Umwandlung iSd Paragraphen 2, ff UmwG und der damit verbundenen Auflösung und Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch gerichtet worden sei, handle es sich bei ihr um einen Nichtbescheid. Diese Erledigung sei ins Leere gegangen und habe mangels eines existenten Bescheidadressaten keine Rechtsfolgen nach sich ziehen können.

Auf die "Zahlungserinnerungen" des Bürgermeisters der Marktgemeinde M vom 3. November 2009 und vom 17. Dezember 2010 entgegnete der Mitbeteiligte, es bestehe kein Bescheid, der eine Zahlungspflicht nach sich ziehen würde. Überdies sei die Forderungseintreibung auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung ausgeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Bürgermeisters vom 4. April 2011 wurde die Berufung vom 30. Oktober 2003 abermals abgewiesen und dem Mitbeteiligten als Gesamtrechtsnachfolger der Dr. CB GmbH wiederum eine Kommunalsteuer-Nachforderung in Höhe von 4.386,68 EUR samt Säumniszuschlag vorgeschrieben.

Der Mitbeteiligte stellte einen Vorlageantrag und beantragte das Verfahren einzustellen, weil sich das Ermittlungsverfahren und der Bescheid gegen die unrichtige Partei gerichtet hätten, in eventu solle der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben oder das Verfahren wegen Verjährung der Forderung eingestellt werden.

Mit Bescheid des Gemeinderats vom 30. September 2011 wurde die Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2011 bestätigt.

Der dagegen gerichteten Vorstellung des Mitbeteiligten wurde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Folge gegeben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Marktgemeinde M verwiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus, das Recht, eine Abgabe festzusetzen, verjähre gemäß § 207 Abs. 2 BAO binnen fünf Jahren. Da die Abgabenbehörde nach der Berufung vom 30. Oktober 2003 erstmals am 17. Dezember 2010 gegenüber Dr. CB einen wirksamen Verfahrensschritt gesetzt habe (Zahlungserinnerung), sei Verjährung eingetreten. Der Gemeinderat werde im fortzuführenden Verfahren der noch offenen Berufung vom 30. Oktober 2003 stattzugeben und den Bescheid des Bürgermeisters vom 13. September 2003 (richtig wohl 30. September 2003) wegen Verjährung aufzuheben haben. Der dagegen gerichteten Vorstellung des Mitbeteiligten wurde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Folge gegeben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Marktgemeinde M verwiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus, das Recht, eine Abgabe festzusetzen, verjähre gemäß Paragraph 207, Absatz 2, BAO binnen fünf Jahren. Da die Abgabenbehörde nach der Berufung vom 30. Oktober 2003 erstmals am 17. Dezember 2010 gegenüber Dr. CB einen wirksamen Verfahrensschritt gesetzt habe (Zahlungserinnerung), sei Verjährung eingetreten. Der Gemeinderat werde im fortzuführenden Verfahren der noch offenen Berufung vom 30. Oktober 2003 stattzugeben und den Bescheid des Bürgermeisters vom 13. September 2003 (richtig wohl 30. September 2003) wegen Verjährung aufzuheben haben.

In der Beschwerde erachtet sich die Gemeinde in ihrem Recht auf Bemessung, Festsetzung und Erhebung der

Kommunalsteuer samt Säumniszuschlag gegenüber dem Mitbeteiligten verletzt. Die Vorstellungsentscheidung sei in Bezug auf die Annahme der eingetretenen Verjährung rechtlich verfehlt. Der Mitbeteiligte erstattete eine Gegenschrift und beantragte die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Dr. CB GmbH wurde mit Generalversammlungsbeschlusses vom 11. April 2005 gemäß §§ 2 ff UmwG auf den alleinigen Gesellschafter und nunmehrigen Mitbeteiligten Dr. CB mit allen Rechten und Pflichten übertragen. Mit Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch am 14. April 2005 ist die Dr. CB GmbH gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 UmwG erloschen. Da die Berufungsentscheidung vom 29. Juli 2005 zu einem Zeitpunkt an die Dr. CB GmbH erging, zu dem diese bereits erloschen war, stellte auch diese als Bescheid intendierte Erledigung - wie die Erledigung der Oberösterreichischen Landesregierung vom 6. April 2006 (vgl. den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Juli 2006, 2006/15/0188) - einen Nichtbescheid dar. Die gegen den Kommunalsteuerbescheid vom 30. September 2003 erhobene Berufung konnte durch die an die Dr. CB GmbH gerichtete Abweisung vom 29. Juli 2005 keine Erledigung finden, und war demnach das Berufungsverfahren nach wie vor offen. Die Dr. CB GmbH wurde mit Generalversammlungsbeschlusses vom 11. April 2005 gemäß Paragraphen 2, ff UmwG auf den alleinigen Gesellschafter und nunmehrigen Mitbeteiligten Dr. CB mit allen Rechten und Pflichten übertragen. Mit Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch am 14. April 2005 ist die Dr. CB GmbH gemäß Paragraph 2, Absatz 2, Ziffer 2, UmwG erloschen. Da die Berufungsentscheidung vom 29. Juli 2005 zu einem Zeitpunkt an die Dr. CB GmbH erging, zu dem diese bereits erloschen war, stellte auch diese als Bescheid intendierte Erledigung - wie die Erledigung der Oberösterreichischen Landesregierung vom 6. April 2006 vergleiche, den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Juli 2006, 2006/15/0188) - einen Nichtbescheid dar. Die gegen den Kommunalsteuerbescheid vom 30. September 2003 erhobene Berufung konnte durch die an die Dr. CB GmbH gerichtete Abweisung vom 29. Juli 2005 keine Erledigung finden, und war demnach das Berufungsverfahren nach wie vor offen.

Eine Erledigung konnte das Kommunalsteuerverfahren 2000 bis 2002 erst durch die - an den Gesamtrechtsnachfolger der Dr. CB GmbH gerichteten - Bescheide vom 4. April 2011 (Berufungsvorentscheidung) bzw. die Berufungsentscheidung vom 30. September 2011 erfahren.

Strittig ist, ob dieser im Jahr 2011 erfolgten Abgabenfestsetzung bereits der Eintritt der Verjährung entgegenstand.

Die im gegenständlichen Fall in Frage kommenden Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der Fassung BGBl. Nr. 151/1980 (§ 209a), BGBl. I Nr. 57/2004 (§ 209 Abs. 3), Nr. 20/2009 (§ 323a) und Nr. 105/2010 (§ 207 Abs. 2), lauteten auszugsweise: Die im gegenständlichen Fall in Frage kommenden Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, Bundesgesetzblatt Nr. 194 aus 1961, in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 151 aus 1980, (Paragraph 209 a,), Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004, (Paragraph 209, Absatz 3,), Nr. 20 aus 2009, (Paragraph 323 a,) und Nr. 105 aus 2010, (Paragraph 207, Absatz 2,), lauteten auszugsweise:

"E. Verjährung.

§ 207. (1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Paragraph 207, (1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

1. (2) Absatz 2, Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe. Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem römisch zwei. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß Paragraph 17 a, des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und Paragraph 24, des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen,

verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

(...)

§ 209. Paragraph 209,

(...)

1. (3) Absatz 3, Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige. Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (Paragraph 4,). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

(...)

§ 209a. (1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Paragraph 209 a, (1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(...)

§ 209b. Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt Folgendes: Paragraph 209 b, Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt Folgendes:

Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Bescheid nicht entgegenstehen würde, der durch die Aufsichtsbehörde in einer Entscheidung über eine Vorstellung (Art. 119a Abs. 5 Bundes-Verfassungsgesetz) aufgehoben wird, steht sie auch nicht der Festsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid entgegen; § 209a gilt sinngemäß. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Bescheid nicht entgegenstehen würde, der durch die Aufsichtsbehörde in einer Entscheidung über eine Vorstellung (Artikel 119 a, Absatz 5, Bundes-Verfassungsgesetz) aufgehoben wird, steht sie auch nicht der Festsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid entgegen; Paragraph 209 a, gilt sinngemäß.

(...)

§ 323a. (1) Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt Folgendes: Paragraph 323 a, (1) Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt Folgendes:

1. Die Bundesabgabenordnung in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 20/2009 tritt, soweit sich aus den Z 2 bis 7 und Abs. 3 nicht anderes ergibt, mit 1. Jänner 2010 in Kraft. Verordnungen auf Grund des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 20/2009 dürfen bereits von der Kundmachung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 20/2009 an erlassen werden. Sie dürfen jedoch nicht vor dem 1. Jänner 2010 in Kraft treten. 1. Die Bundesabgabenordnung in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 20 aus 2009, tritt, soweit sich aus den Ziffer 2, bis 7 und Absatz 3, nicht anderes ergibt, mit 1. Jänner 2010 in Kraft. Verordnungen auf Grund des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 20 aus 2009, dürfen bereits von der Kundmachung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 20 aus 2009, an erlassen werden. Sie dürfen jedoch nicht vor dem 1. Jänner 2010 in Kraft treten.

(...)

3. Abgesehen von Verjährungsfristen gelten die Fristen dieses Bundesgesetzes auch für jene Fälle, in denen die für Landes- und Gemeindeabgaben maßgeblichen Fristen des bisherigen Rechtes am 1. Jänner 2010 noch nicht abgelaufen waren.

(...)

5. Die §§ 207 und 209 sind ab 1. Jänner 2010 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer nach landesrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Nachschau gelten die jeweiligen landesrechtlichen Verjährungsvorschriften noch im Jahr 2010, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2010 gelegen ist; diesfalls gilt § 209 erst ab 1. Jänner 2011. § 209 Abs. 1 zweiter Satz gilt sinngemäß für im Jahr 2009 unternommene Amtshandlungen, die nach landesrechtlichen Vorschriften die Verjährungsfrist unterbrochen haben. § 209a Abs. 1

und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch das Inkrafttreten der §§ 209 Abs. 1 und 3 sowie 304 für Landes- und Gemeindeabgaben sinngemäß. Wegen des Inkrafttretens des § 209 Abs. 3 dürfen Bescheide nicht gemäß § 299 Abs. 1 aufgehoben werden." 5. Die Paragraphen 207, und 209 sind ab 1. Jänner 2010 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer nach landesrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Nachschau gelten die jeweiligen landesrechtlichen Verjährungsvorschriften noch im Jahr 2010, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2010 gelegen ist; diesfalls gilt Paragraph 209, erst ab 1. Jänner 2011. Paragraph 209, Absatz eins, zweiter Satz gilt sinngemäß für im Jahr 2009 unternommene Amtshandlungen, die nach landesrechtlichen Vorschriften die Verjährungsfrist unterbrochen haben. Paragraph 209 a, Absatz eins, und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch das Inkrafttreten der Paragraphen 209, Absatz eins, und 3 sowie 304 für Landes- und Gemeindeabgaben sinngemäß. Wegen des Inkrafttretens des Paragraph 209, Absatz 3, dürfen Bescheide nicht gemäß Paragraph 299, Absatz eins, aufgehoben werden."

Die beschwerdeführende Gemeinde bringt u.a. vor, es sei zu prüfen, ob nicht die Verjährungsfristen der Oberösterreichischen Landesabgabenordnung 1996 (Oö. LAO 1996) anzuwenden seien, die in § 184 zumindest eine längere absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren vorsehen, welche noch nicht abgelaufen sei. Zudem sei gemäß § 209a BAO eine Berufungsentscheidung bei Verzögerungen im Rechtsmittelverfahren auch über die Verjährungsfrist hinaus möglich. Weiters wären von der Abgabenbehörde gegenüber dem Abgabepflichtigen Verfolgungshandlungen in der Zeit zwischen dem 30. Oktober 2003 und dem 17. Dezember 2010 gesetzt worden, welche von der belangten Behörde hinsichtlich ihrer Wirkung auf den Lauf der Verjährung nicht gewürdigt worden seien. Die beschwerdeführende Gemeinde bringt u.a. vor, es sei zu prüfen, ob nicht die Verjährungsfristen der Oberösterreichischen Landesabgabenordnung 1996 (Oö. LAO 1996) anzuwenden seien, die in Paragraph 184, zumindest eine längere absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren vorsehen, welche noch nicht abgelaufen sei. Zudem sei gemäß Paragraph 209 a, BAO eine Berufungsentscheidung bei Verzögerungen im Rechtsmittelverfahren auch über die Verjährungsfrist hinaus möglich. Weiters wären von der Abgabenbehörde gegenüber dem Abgabepflichtigen Verfolgungshandlungen in der Zeit zwischen dem 30. Oktober 2003 und dem 17. Dezember 2010 gesetzt worden, welche von der belangten Behörde hinsichtlich ihrer Wirkung auf den Lauf der Verjährung nicht gewürdigt worden seien.

Der Mitbeteiligte weist in seiner Gegenschrift darauf hin, dass das ursprüngliche Verfahren mit dem Bescheid der Landesregierung vom 6. April 2006 erledigt worden sei. Dem Mitbeteiligten gegenüber sei erstmalig mit dem Bescheid vom 30. September 2011 eine Amtshandlung gesetzt worden. Somit sei die Behörde über einen Zeitraum von sieben Jahren, vom 10. August 2004 bis zum 30. September 2011, untätig gewesen. Die Abgabeforderung der Beschwerdeführerin sei jedenfalls verjährt. § 209a BAO sei nicht anwendbar, weil die Abgabefestsetzung weder von der Berufungsentscheidung noch unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung der Berufung abhängig sei. Der Mitbeteiligte weist in seiner Gegenschrift darauf hin, dass das ursprüngliche Verfahren mit dem Bescheid der Landesregierung vom 6. April 2006 erledigt worden sei. Dem Mitbeteiligten gegenüber sei erstmalig mit dem Bescheid vom 30. September 2011 eine Amtshandlung gesetzt worden. Somit sei die Behörde über einen Zeitraum von sieben Jahren, vom 10. August 2004 bis zum 30. September 2011, untätig gewesen. Die Abgabeforderung der Beschwerdeführerin sei jedenfalls verjährt. Paragraph 209 a, BAO sei nicht anwendbar, weil die Abgabefestsetzung weder von der Berufungsentscheidung noch unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung der Berufung abhängig sei.

Verjährungsbestimmungen sind keine Normen des materiellen Rechtes, sondern des Verfahrensrechtes. Bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften ist im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. April 2006, 2003/16/0093). Verjährungsbestimmungen sind keine Normen des materiellen Rechtes, sondern des Verfahrensrechtes. Bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften ist im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 27. April 2006, 2003/16/0093).

Gemäß § 323a Abs. 1 Z 1 BAO tritt für Landes- und Gemeindeabgaben mit 1. Jänner 2010 die Bundesabgabenordnung in Kraft. Aus § 323a Abs. 1 Z 3 BAO kann nicht geschlossen werden, dass für alle Verjährungsfristen von Landes- und Gemeindeabgaben, welche am 1. Jänner 2010 noch nicht abgelaufen waren, weiterhin die Verjährungsbestimmungen der Landesabgabenordnungen gelten sollten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2014, Ro 2014/17/0083).

Vielmehr sind die Übergangsregelungen für diese Fristen in Z 5 geregelt, welche normiert, dass die §§ 207 und 209 BAO für Landes- und Gemeindeabgaben ab dem 1. Jänner 2010 anzuwenden sind. Für Nachforderungen als Folge einer nach landesrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Nachschau gelten die landesrechtlichen Verjährungsvorschriften auch noch im Jahr 2010, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2010 gesetzt wurde. § 209 BAO gilt in diesen Fällen erst ab Jänner 2011. Gemäß Paragraph 323 a, Absatz eins, Ziffer eins, BAO tritt für Landes- und Gemeindeabgaben mit 1. Jänner 2010 die Bundesabgabenordnung in Kraft. Aus Paragraph 323 a, Absatz eins, Ziffer 3, BAO kann nicht geschlossen werden, dass für alle Verjährungsfristen von Landes- und Gemeindeabgaben, welche am 1. Jänner 2010 noch nicht abgelaufen waren, weiterhin die Verjährungsbestimmungen der Landesabgabenordnungen gelten sollten (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2014, Ro 2014/17/0083). Vielmehr sind die Übergangsregelungen für diese Fristen in Ziffer 5, geregelt, welche normiert, dass die Paragraphen 207, und 209 BAO für Landes- und Gemeindeabgaben ab dem 1. Jänner 2010 anzuwenden sind. Für Nachforderungen als Folge einer nach landesrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Nachschau gelten die landesrechtlichen Verjährungsvorschriften auch noch im Jahr 2010, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2010 gesetzt wurde. Paragraph 209, BAO gilt in diesen Fällen erst ab Jänner 2011.

Damit waren im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung vom 30. September 2011 grundsätzlich bereits die Verjährungsvorschriften der BAO anzuwenden.

Wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Feststellung trifft, dass die Abgabenbehörde nach der Berufung vom 30. Oktober 2003 erstmals am 17. Dezember 2010 gegenüber dem Mitbeteiligten einen wirksamen Verfahrensschritt gesetzt habe, lässt sie außer Acht, dass es im Beschwerdefall nicht um eigene Kommunalsteuerschulden des Mitbeteiligten geht, sondern um solche der Dr. CB GmbH (bzw. der AM&P GmbH), deren Steuerschuld auf den Mitbeteiligten als deren Gesamtrechtsnachfolger übergegangen ist. Der Mitbeteiligte ist in die Rechtsstellung der gelöschten GmbH, der die streitgegenständliche Kommunalsteuer mit Bescheid vom 30. September 2003 vorgeschrieben worden ist, auch in der Eigenschaft als Berufungswerber im anhängigen Kommunalsteuerverfahren eingetreten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. März 2002, 99/17/0136). Wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Feststellung trifft, dass die Abgabenbehörde nach der Berufung vom 30. Oktober 2003 erstmals am 17. Dezember 2010 gegenüber dem Mitbeteiligten einen wirksamen Verfahrensschritt gesetzt habe, lässt sie außer Acht, dass es im Beschwerdefall nicht um eigene Kommunalsteuerschulden des Mitbeteiligten geht, sondern um solche der Dr. CB GmbH (bzw. der AM&P GmbH), deren Steuerschuld auf den Mitbeteiligten als deren Gesamtrechtsnachfolger übergegangen ist. Der Mitbeteiligte ist in die Rechtsstellung der gelöschten GmbH, der die streitgegenständliche Kommunalsteuer mit Bescheid vom 30. September 2003 vorgeschrieben worden ist, auch in der Eigenschaft als Berufungswerber im anhängigen Kommunalsteuerverfahren eingetreten (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 18. März 2002, 99/17/0136).

Im Beschwerdefall erfolgte die erstinstanzliche Festsetzung der Kommunalsteuer 2000 bis 2002 im Jahr 2003, also unstrittig vor Eintritt der seinerzeit noch nach § 153 Abs. 2 Oö. LAO 1996 mit fünf Jahren bestimmten Verjährungsfrist. Über die dagegen erhobene Berufung vom 30. Oktober 2003 wurde mit Berufungsentscheidung vom 30. September 2011 abgesprochen. Im Beschwerdefall erfolgte die erstinstanzliche Festsetzung der Kommunalsteuer 2000 bis 2002 im Jahr 2003, also unstrittig vor Eintritt der seinerzeit noch nach Paragraph 153, Absatz 2, Oö. LAO 1996 mit fünf Jahren bestimmten Verjährungsfrist. Über die dagegen erhobene Berufung vom 30. Oktober 2003 wurde mit Berufungsentscheidung vom 30. September 2011 abgesprochen.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, nicht entgegen. Dies gilt auch für die absolute Verjährung iSd § 209 Abs. 3 BAO (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. April 2011, 2011/15/0073). Gemäß Paragraph 209 a, Absatz eins, BAO steht der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, nicht entgegen. Dies gilt auch für die absolute Verjährung iSd Paragraph 209, Absatz 3, BAO (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 28. April 2011, 2011/15/0073).

Wenn der Mitbeteiligte ausführt, dass § 209a Abs. 1 BAO nicht zur Anwendung kommen könne, weil die Abgabenfestsetzung nicht von einer Berufungsentscheidung abhängt, ist ihm entgegenzuhalten, dass die Abgabenfestsetzung im Beschwerdefall in der Berufungsentscheidung vom 30. September 2011 selbst erfolgte, denn auch durch eine meritorische Berufungsentscheidung in Abgabensachen wird eine Abgabe "festgesetzt" (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2206). Wenn der Mitbeteiligte ausführt, dass Paragraph 209 a, Absatz eins, BAO nicht zur Anwendung

kommen könne, weil die Abgabenfestsetzung nicht von einer Berufungsentscheidung abhängt, ist ihm entgegenzuhalten, dass die Abgabenfestsetzung im Beschwerdefall in der Berufungsentscheidung vom 30. September 2011 selbst erfolgte, denn auch durch eine meritorische Berufungsentscheidung in Abgabensachen wird eine Abgabe "festgesetzt" (vergleiche, Stoll, BAO-Kommentar, 2206).

Dass diese Entscheidung im zweiten Rechtsgang nach Aufhebung der Berufungsentscheidung vom 13. Februar 2004 durch die Aufsichtsbehörde vom 10. August 2004 erging, ändert nichts daran, dass es sich dabei um eine Berufungsentscheidung handelt, der gemäß § 209a BAO der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Nichts anderes bestimmt § 209b BAO idF BGBl. I Nr. 20/2009, wonach die Verjährung auch dann nicht der Abgabenfestsetzung in einem Bescheid entgegensteht, wenn dieser einen durch die Entscheidung über eine Vorstellung aufgehobenen Bescheid ersetzt, soweit sie auch nicht der Festsetzung im aufgehobenen Bescheid entgegenstand. Dass diese Entscheidung im zweiten Rechtsgang nach Aufhebung der Berufungsentscheidung vom 13. Februar 2004 durch die Aufsichtsbehörde vom 10. August 2004 erging, ändert nichts daran, dass es sich dabei um eine Berufungsentscheidung handelt, der gemäß Paragraph 209 a, BAO der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Nichts anderes bestimmt Paragraph 209 b, BAO in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 20 aus 2009,, wonach die Verjährung auch dann nicht der Abgabenfestsetzung in einem Bescheid entgegensteht, wenn dieser einen durch die Entscheidung über eine Vorstellung aufgehobenen Bescheid ersetzt, soweit sie auch nicht der Festsetzung im aufgehobenen Bescheid entgegenstand.

Im Zeitpunkt des Übergangs auf das Verjährungsregime der BAO war das Recht, die gegenständliche Abgabe festzusetzen auch nach den bis zu diesem Zeitpunkt maßgeblichen landesrechtlichen Bestimmungen - insbesondere dem § 209a Abs. 1 BAO entsprechenden § 156 Abs. 1 Oö. LAO 1996 - noch nicht verjährt, sodass durch die ab diesem Zeitpunkt gegebene Anwendbarkeit der BAO auch keine vom Gesetzgeber ungewollte Rückwirkung von Verjährungsvorschriften eintreten konnte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2014, Ro 2014/17/0083). Im Zeitpunkt des Übergangs auf das Verjährungsregime der BAO war das Recht, die gegenständliche Abgabe festzusetzen auch nach den bis zu diesem Zeitpunkt maßgeblichen landesrechtlichen Bestimmungen - insbesondere dem Paragraph 209 a, Absatz eins, BAO entsprechenden Paragraph 156, Absatz eins, Oö. LAO 1996 - noch nicht verjährt, sodass durch die ab diesem Zeitpunkt gegebene Anwendbarkeit der BAO auch keine vom Gesetzgeber ungewollte Rückwirkung von Verjährungsvorschriften eintreten konnte (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2014, Ro 2014/17/0083).

Da die belangte Behörde somit zu Unrecht vom Vorliegen verjährter Abgaben ausgegangen ist, war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. Da die belangte Behörde somit zu Unrecht vom Vorliegen verjährter Abgaben ausgegangen ist, war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil die beschwerdeführende Partei als Gebietskörperschaft gemäß § 24 Abs. 3 Z 3 VwGG von der Entrichtung der Eingabengebühr befreit ist. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt, II Nr. 455. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil die beschwerdeführende Partei als Gebietskörperschaft gemäß Paragraph 24, Absatz 3, Ziffer 3, VwGG von der Entrichtung der Eingabengebühr befreit ist.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 30. September 2015

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Verjährung im öffentlichen Recht VwRallg6/6 Anzuwendendes Recht Maßgebende Rechtslage VwRallg2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:2012150111.X00

Im RIS seit

02.11.2015

Zuletzt aktualisiert am

04.12.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at